

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf (vormals Bf1., davor Bf2), Adr, vertreten durch Keppert, Hallas & Partner WP & Stb GmbH & Co KG, Theobaldgasse 19, 1060 Wien, über die als Beschwerde zu erledigende Berufung vom 10.1.2007 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Gänserndorf Mistelbach vom 19.12.2006 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer und gegen die Bescheide vom 20.12.2006 betreffend Wiederaufnahme der Umsatz- und Körperschaftsteuerverfahren 1997 bis 2000 sowie betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1997 bis 2000 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 2000 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

2. Der Beschwerde betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 2000 wird teilweise Folge gegeben. Diese Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

3. Der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1997 und 2000 wird Folge gegeben. Für diese Jahre wird die Beschwerdeführerin nicht als Haftungspflichtige in Anspruch genommen.

Der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid, soweit sie die Kapitalertragsteuer für die Jahre 1998 und 1999 betrifft, wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf folgende Beträge eingeschränkt:

| | Bemessungsgrundlage | Steuersatz | Kapitalertragsteuer |
|------|-------------------------------|------------|-------------------------------|
| 1998 | 800.000 ATS 58.138,27 Euro | 25% | 200.000 ATS 14.534,57 Euro |
| 1999 | 240.000 ATS 17.441,48 Euro | 25% | 60.000 ATS 4.360,37 Euro |

4. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nur betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2000 zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) wurde am 27.5.1997 als GmbH gegründet und betrieb unter der damaligen Firmenbezeichnung Bf2 einen Einzelhandel mit Tonträgern (mit Geschäftslokalen in A. und B.). Die Änderung der Firma auf „Bf1“ erfolgte mit Generalversammlungsbeschluss vom 25.5.2000. Die entsprechende Gewerbeberechtigung wurde am 6.12.2000 zurückgelegt. Die Änderung des Unternehmensgegenstandes auf „Marketingmaßnahmen aller Art, insbesondere für Immobilienunternehmen“ wurde erst am 2.6.2015 im Firmenbuch eingetragen.

Gesellschafter waren ab der Gründung MS bis 29.9.1999 und KK bis 25.5.2000, ab 25.5.2000 die V. GmbH.

Als Geschäftsführer fungierten vorerst KK (bis 30.4.2004) und MS (bis 29.9.1999), ab 25.5.2000 EK und JF.

Im Zuge einer Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG über die Jahre 1997 – 2001 erging an die Bf ein **Vorhalt vom 11.9.2006**, in dem der Bf im Wesentlichen vorgeworfen wurde, dass bei einigen Rechnungen die ausgewiesenen Leistungen offenbar nicht ausgeführt worden seien bzw der Rechnungsbetrag nicht dem Wert der fakturierten Leistung entspreche. Zu diesen Leistungen gebe es keinerlei Grundaufzeichnungen, Verträge, Vereinbarungen oder sonstigen Schriftverkehr als Nachweis. Die Bf wurde aufgefordert, zu den einzelnen Rechnungen bekannt zu geben, in welchem Zeitraum welche Personen welche konkreten Leistungen erbracht haben, und entsprechende Unterlagen zu übermitteln. Darüber hinaus wurde um Auskünfte über die Abwertung des Lagerbestandes an CDs, zum Kopiergerät, zur Geschäftsausstattung, zu den Bareinlagen, zur Preiskalkulation und zu den Software-Programmen ersucht. Die Behörde werde konkret bezeichnete Teile der beschlagnahmten Unterlagen der Bf in Ablichtungen zur Verfügung stellen.

Eine Beantwortung des Vorhaltes ist nicht erfolgt.

Abschließend wurden von der **Betriebsprüfung** nachstehende Feststellungen getroffen (Bericht vom 19.12.2006):

Zweifelhafte Ein- und Ausgangsrechnungen :

In den Vorhalten vom 11.9.2006 seien zu diversen Ein- und Ausgangsrechnungen nähere Erläuterungen bzw. Unterlagen abverlangt worden. In diesen Fakturen werden zumeist pauschale Leistungsbeschreibungen angegeben.

Die Begründung, dass pauschale Leistungsvereinbarungen üblich sind, steuerlich nicht relevante Unterlagen nicht aufbewahrt wurden und eigentlich alle Unterlagen vorhanden sein müssen, könne nicht nachvollzogen werden. Pauschale Vereinbarungen seien zwar üblich, unüblich sei jedoch, dass außer den Fakturen keinerlei zusätzliche Schriftstücke oder Unterlagen dazu vorhanden sind.

Die Aufbewahrungsfrist sei keineswegs verstrichen, denn lt. BAO sind Belege über die gesetzliche Aufbewahrungsfrist von 7 Jahren hinaus so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind.

Darüber hinaus sei anzumerken, dass Unterlagen, die in den Vorhalten angeführten Rechnungen zugrunde liegende Leistungen dokumentieren würden, vorgefunden worden wären, sollten sie sich wirklich bei den beschlagnahmten Unterlagen befinden.

Der Vorwurf, dass keine Unterlagen ausgehändigt wurden, um die Fragen des Prüfers erläutern zu können, könne ebenfalls nicht nachvollzogen werden, da während des Verfahrens laufend darauf hingewiesen worden sei, dass bei Bekanntgabe der jeweiligen Belege, diese in Kopie zur Verfügung gestellt würden bzw. jederzeit Einsichtnahme in die beschlagnahmten Unterlagen möglich sei (was nachweislich teilweise auch durch EK wahrgenommen worden sei).

Zu den nachstehenden Eingangsrechnungen seien trotz mehrmaliger Urgenz keine Unterlagen bzw. nähere Erläuterungen zu den zugekauften Leistungen (Auftragserteilung, Leistungsverzeichnisse, Projektunterlagen) vorgelegt worden, die eine Anerkennung als Betriebsausgaben rechtfertigen. Außerdem konnten keine unmittelbar damit verbundenen Erträge benannt werden.

Die nachfolgenden Eingangsfakturen zu Bestellprogrammen und Internetkataloge seien nicht nur auf Grund fehlender Unterlagen und Leistungsverzeichnisse zweifelhaft, sondern auch auf Grund des Umstandes, dass die Bilanz 1997 am 25.6.1999 beim Finanzamt eingereicht worden sei und zu diesem Zeitpunkt bereits bekannt gewesen sei, dass die Musik-CDs abgewertet und danach zur Gänze verkauft werden. In einem solchen Fall sei es im Fremdvergleich unüblich, noch teure Software anzukaufen.

Da ein solches Katalog- oder Bestellprogramm niemals vorgewiesen werden konnte, werden die gegenständlichen Eingangsfakturen nicht anerkannt.

| Datum | Rechnungsaussteller | netto in ATS |
|-----------|---|--------------|
| 2.6.1997 | W. GmbH (=WxGmbH) Geschäftsausstattung Bf2 A. und B. | 280.000,00 |
| 24.6.1997 | X. GmbH (=Xx. GmbH) Mailorderbestellprogramm, Internetkatalog | 120.000,00 |
| 24.6.1997 | X. GmbH (=Xx. GmbH) Entwicklung eines Katalog- u. Bestellprogramms | 350.000,00 |

Die gegenständlichen Eingangsfakturen werden nicht anerkannt. Der entsprechende Aufwand werde gewinnerhöhend hinzugerechnet und die Vorsteuer im entsprechenden Umfang reduziert.

Zu den folgenden Ausgangsrechnungen seien keinerlei Unterlagen über die erbrachten Leistungen (Auftragserteilung, Leistungsverzeichnisse, Projektunterlagen, Angaben, welche Personen die Leistungen erbracht haben) vorgelegt, die eine tatsächlich erbrachte Leistung ersichtlich machen:

| Datum | Rechnungsempfänger | netto in ATS |
|------------|---|--------------|
| 26.6.1997 | X. GmbH (=Xx. GmbH) Übertragung Verkaufsrechte Katalog- und Bestellprogramm | 350.000,00 |
| 29.12.1999 | X. GmbH (=Xx. GmbH) Miete Farbkopierer 1-12/99 | 58.000,00 |
| 30.12.1999 | X. GmbH (=Xx. GmbH) Kauf gebrauchter Farbkopierer | 80.000,00 |
| 30.10.2000 | Y. GmbH & Co KEG Beratung Marketing und Development 8-10/00 | 640.000,00 |
| 29.11.2000 | X. GmbH (=Xx. GmbH) Honorarnote Consulting 5/99-11/00 | 540.000,00 |

Die in den o.a. Fakturen ausgewiesene Umsatzsteuer werde gem. § 11 Abs. 14 UStG 1994 bis zur Stornierung der Rechnungen geschuldet.

Teilwertabschreibung 1999 – Berichtigung:

Die am 31.12.1998 im Betriebsvermögen befindlichen Musik-CDs seien im Zuge des Pauschalverkaufes am 31.8.1999 an die Geschäftsführerin MS um 50 % abgewertet worden. Da MS bis 29.9.1999 Geschäftsführerin gewesen sei, habe sie die betreffenden CDs an sich selbst verkauft. Der Verkaufspreis sei damit um die pauschale Berichtigung gekürzt worden.

Trotz mehrmaliger Aufforderung zur Aufklärung des vorliegenden Sachverhalts sei von Seiten der Bf keinerlei Mitwirkung erfolgt. Somit sei die Teilwertabschreibung nicht anerkannt worden, zumal kein Grund für die Entwertung bekannt sei und die vorgenannte Vorgangsweise unter Fremden unüblich sei.

Die Umsatz- und Gewinnhinzurechnung habe im Jahr 1999 netto 399.410,00 ATS und die verdeckte Gewinnausschüttung 479.292,00 ATS betragen.

Bareinlagen KK 1997 – 2000 – Erlöshinzurechnung:

Von KK seien nachstehende Bareinlagen in ATS geleistet worden:

| 1997 | 1998 | 1999 | 2000 |
|------------|--------------|------------|------------|
| 511.820,00 | 1.239.530,00 | 381.806,00 | 360.000,00 |

Aufgrund der Tatsache, dass der Rohgewinn der durchgeführten CD-Verkäufe von bislang 25 % bis ins Jahr 1997 auf 8% im Jahr 1998 und 15% im Jahr 1999 gefallen sei (ohne die Teilwertabschreibung wäre ein Gewinn von 33 % ausgewiesen) und bei der Aufklärung des Sachverhaltes keine Mitwirkung durch die Bf sowie deren Vertreter erfolgt sei, sei auf Grund des fehlenden Geldflussnachweises ein Teil der Bareinlagen in Anlehnung an die niedrigen Rohgewinne erlösmäßig hinzugerechnet worden.

| | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 | |
|-------------------------------|---------|-----------|---------|---------|--------------|
| Umsatz- und Gewinnmehr lt. BP | 300.000 | 900.000 | 300.000 | 250.000 | netto 20% |
| verdeckte Ausschüttungen | 360.000 | 1.080.000 | 360.000 | 300.000 | brutto |

Der Niederschrift über die Schlussbesprechung ist folgende **Stellungnahme der Bf** vom 29.11.2006 beigelegt (auszugsweise, soweit für die Beschwerde relevant):

Die Bf (*offenbar gemeint: das Finanzamt*) habe trotz mehrmaliger Urgenzen von der Behörde die Unterlagen, auf die sich die Fragestellungen der Behörde beziehen, nicht zur Verfügung gestellt. Festzuhalten sei auch, dass in der Schlussbesprechung Beweise und Unterlagen, die sich möglicherweise bei anderen Unternehmen der Unternehmensgruppe befinden und zu denen nur die Behörde Zugang habe, nicht berücksichtigt worden seien.

Zum Punkt „zweifelhafte Eingangsrechnungen“ könne ohne Einsichtnahme in Belege sowie Eingangs- und Ausgangsrechnungen nicht Stellung genommen werden. Die Behörde bleibe jeden Beweis über die Nichterbringung von Leistungen schuldig. Hinsichtlich des Unternehmensgegenstandes sei die Bf mit Immobilienconsultingleistungen im weitesten Sinn befasst (siehe Bilanzen 2001 und folgende – Thema Lagebericht) und keinesfalls mit konkreten Bauleistungen. Trotzdem verlange die Behörde die Führung konkreter Bautagebücher.

angefochtene Bescheide :

Das Finanzamt erließ unter Verweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2000, Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2001 (alle datiert mit 20.12.2006) sowie einen Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1997 bis 2000 (datiert mit 19.12.2006).

In der frist- und formgerechten **Berufung (Beschwerde) vom 10.1.2007** gegen diese Bescheide bzw in einem ergänzenden Schreiben wurde eingewendet:

Zweifelhafte Ein- und Ausgangsrechnungen :

Die BP begründe die Nichtanerkennung der Eingangsrechnungen mit dem Umstand, dass die Bilanz 1997 am 25.6.1999 beim Finanzamt eingebracht worden sei und zu diesem Zeitpunkt bereits bekannt gewesen sei, dass die Musik-CDs abgewertet und danach zur Gänze verkauft werden. In einem solchen Fall sei es im Fremdvergleich unüblich, noch teure Software anzukaufen. Da ein solches Katalog- oder Bestellprogramm niemals vorgewiesen werden konnte, seien die gegenständlichen Eingangsfakturen nicht anerkannt worden.

Hierzu sei darauf zu verweisen, dass die nicht anerkannten Eingangsrechnungen alle aus dem Jahr 1997 stammen. Daher sei nicht nachvollziehbar, warum der 1999 gegebene Abwertungsbedarf einen Rückschluss auf die Üblichkeit von 1997 getätigten Investitionen geben solle. Im Übrigen fehle den Erwägungen der BP in diesem Punkt schon deshalb jede Schlüssigkeit, weil nach ihren eigenen Feststellungen tatsächlich gar kein Abwertungsbedarf bestanden habe.

Die Nichtanerkennung der Ausgangsrechnungen sei damit begründet worden, dass keinerlei Unterlagen über die erbrachten Leistungen (Auftragserteilung, Leistungsverzeichnisse, Projektunterlagen, Angaben, welche Personen die Leistungen erbrachten) vorgelegt wurden.

Die gegenständlichen Leistungen umfassen u.a. die Miete bzw. den Kauf eines Farbkopierers. Wie sich die BP bei derartigen Geschäften die Vorlage von Leistungsverzeichnissen, Projektunterlagen oder Angaben, welche Personen die Leistungen erbrachten, erwarten könne, sei wohl für jedermann unerklärlich.

Dementsprechend sei auch die Annahme einer Steuerschuld gem. § 11 Abs. 14 UStG zwingend zu verwerfen.

Teilwertabschreibung 1999 – Berichtigung :

Auch der BP sei die schlechte Marktlage der CDs bekannt. Schließlich führe sie im BP-Bericht selbst an, dass sich nach ihren Feststellungen der Rohgewinn der CD-Verkäufe von bislang 25 % bis 1997 auf 8 % im Jahr 1998 verminderte. Umso unerklärlicher sei daher die Verweigerung der Teilwertabschreibung.

Bareinlagen KK – Erlöshinzurechnungen :

Die BP rechne einen Teil der Bareinlagen auf Grund des fehlenden Geldflussnachweises in Anlehnung an die niedrigen Rohgewinne erlösmäßig hinzu.

Es sei darauf hinzuweisen, dass derartige Bareinlagen auch im Jahr 2000 und somit nach dem der BP bekannten Abverkauf sämtlicher CDs erfolgt seien. Es sei daher ganz offenkundig, dass diese nicht im Zusammenhang mit den CD-Verkäufen stehen können.

Zur fehlenden Mitwirkung der Bf :

Auf eine allenfalls nicht gegebene Mitwirkung der Bf könne keinesfalls eine ordnungsgemäße Beweiswürdigung gestützt werden. Ebenso wenig könne diese als

Rechtfertigung für die amtswegig unterlassene Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes herangezogen werden.

Es sei darauf hinzuweisen, dass die Rechtsgrundlage der gegenständlichen Prüfung § 147 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG gewesen sei. Für die Durchführung einer BP im Rahmen des Finanzstrafverfahrens gelten zwar die §§ 147 bis 153 BAO, den Betroffenen komme aber unbestritten die Stellung des Beschuldigten zu. Für diese habe daher während der Prüfung keine wie immer geartete Mitwirkungspflicht bestanden. Dies folge aus dem verfassungsrechtlich abgesicherten Verbot, wonach niemand zur Lieferung von Beweisen gegen sich selbst verhalten werden darf.

Da sämtliche Prüfungsfeststellungen verworfen werden müssen, sei auch die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung und die damit verbundenen Vorschreibung der KEST zu Unrecht erfolgt und liegen auch keine wie immer gearteten Wiederaufnahmsgründe vor.

Hinsichtlich der von der Bf geforderten **Akteneinsicht** wurden am 31.7.2007 vom steuerlichen Vertreter Unterlagen in Ablichtung übernommen.

Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

Die ehemalige Geschäftsführerin der Bf, **MS**, gab bei einer **Einvernahme** vor dem Bundesfinanzgericht am 22.2.2017 zu Protokoll:

Das Einzelunternehmen „Bf2“ mit zwei Filialen habe von 1984 bis 1997 ihrem Schwager RS gehört. Sie sei in der Filiale in A. angestellt gewesen. Mit KK habe es Geschäftsbeziehungen gegeben, er sei Lieferant für T-Shirts gewesen. Da das Geschäft nicht mehr gut gegangen sei, haben RS und KK eine Übernahme vereinbart. Sie sei überrascht gewesen, dass sie in die neu gegründete GmbH als Gesellschafter-Geschäftsführerin einsteigen soll. Sie habe dann in der Gesellschaft weiterhin den Ein- und Verkauf gemacht. KK sei für die Buchhaltung zuständig gewesen und habe jeden Tag die Tageslosung abgeholt.

Bei der Gründung der Bf sei die Geschäftsausstattung, die Ware, die Kundenkartei und der Computer des Einzelunternehmens abgelöst worden. Über die Preisvereinbarung sei MS nicht informiert. Die W. sei ihr dem Namen nach bekannt. Sie wisse allerdings nicht, dass diese Gesellschaft bei der Veräußerung der Geschäftsausstattung zwischengeschaltet gewesen sei.

Sie habe den Verkaufspreis der Schallplatten und CDs für die Endkunden mit einer Kalkulation von ca 1,5 oder 1,6 festgelegt.

MS gab weiter an, sie sei aus der GmbH (Bf) bereits 1999 wieder ausgestiegen und sie habe das Warenlager und die Geschäftsausstattung übernommen. Nach Ansicht des KK sei das Musikgeschäft zu wenig lukrativ gewesen und er habe sich der Immobilienbranche zugewandt.

Die Geschäftsübernahme sei ungefähr zu Allerheiligen 1999 gewesen. Die entsprechende Rechnung habe sie aber erst mit Jahresende bekommen, wobei KK den Kaufpreis festgelegt habe. Der Kaufpreis habe dem Buchwert entsprochen, also den Einkaufspreisen. Den Warenbestand habe sie am Computer abrufen können. Der Rechnungsbetrag sei eigentlich zu hoch gewesen, weil die Ware zum Teil schon veraltet gewesen sei (ca. 5 bis 7 Jahre alt). Sie habe diese Ware dann zu reduzierten Preisen abverkauft. Man könne nicht sagen, dass damals eine schlechte Marktlage für Tonträger geherrscht habe. Sie habe immerhin noch elf Jahre von dem Geschäft gut gelebt.

Über Bareinlagen des KK sei sie nicht informiert. Sie selbst habe von der GmbH ein Gehalt in derselben Höhe wie vorher im Einzelunternehmen bezogen.

Das Computerprogramm von der Fa. Etron sei schon im Einzelunternehmen ihres Schwagers verwendet worden. Sie habe es in der GmbH bis zum Schluss weiterverwendet. Es habe mit der Fa. Etron auch einen Wartungsvertrag gegeben. Die Fa. X. und der Umstand, dass bei dieser Firma ein Computerprogramm angekauft worden sein soll, sei ihr nicht bekannt. Ein Bestellprogramm wäre gar nicht notwendig gewesen und die Kundendaten seien ohnehin schon vom Einzelunternehmen eingespeichert gewesen. Bei österreichischen Lieferanten habe sie mit Fax bestellt. In Deutschland habe sie über Internet mit dem B2B-System bestellt.

Das Kopiergerät der GmbH sei nach einem halben Jahr wieder abgeholt worden. Genauer sei nicht mehr in Erinnerung, sie wisse auch nicht, ob das Gerät verkauft oder vermietet worden sei.

Die Ratenzahlung in Höhe von 5.000 ATS für die Geschäftsübernahme habe sie auf ein Konto des KK überwiesen. Sie habe mit ihm keinen Kontakt mehr.

Abschließend betonte MS, dass sie sich in der GmbH nur um den Ein- und Verkauf gekümmert habe, in alles Andere habe sie keinen Einblick gehabt, dafür sei KK zuständig gewesen.

Der ehemalige Geschäftsführer der Bf, **KK**, gab bei einer **Einvernahme** vor dem Bundesfinanzgericht am 11.4.2017 zu Protokoll:

Der Tonträgerhandel sei vor Gründung der Bf als Einzelunternehmen von einem Verwandten der MS geführt worden. KK habe Merchandising-Artikel an dieses Unternehmen geliefert.

MS habe bei der Bf den Ein- und Verkauf der Tonträger erledigt. KK sei für die Merchandising-Artikel zuständig gewesen.

Er habe als Einzelhändler noch weitere sechs Geschäfte für Tonträgerhandel gehabt. Es sei aber die Konkurrenz zu Großhändlern sehr stark gewesen. Er habe daher die sechs Geschäfte 1998/1999 geschlossen. Sein Bruder habe die Fa. Bf2 übernommen und auf Fa. Bf1 umbenannt.

Sie hätten mit amerikanischen Firmen Kontakt aufgenommen, das habe sich aber dann zerschlagen, weil es zu wenig lukrativ war. Es sei damals die Möglichkeit aufgekommen,

Musik gratis herunterzuladen. Die Fa. Bf2 GmbH habe um Förderung angesucht, die dann abgelehnt worden sei.

Aus diesen Gründen sei er ungefähr im Jahr 2000 auf Beratungsleistungen in der Baubranche umgestiegen. Nachdem MS als Geschäftsführerin ausgestiegen sei, habe auch er sehr schnell die Musikbranche aufgegeben. Den Verkauf des Warenlagers und der Geschäftsausstattung an MS habe sein Bruder abgewickelt, der auch den Verkaufspreis mit MS ausgehandelt habe. Beim Verkaufspreis sei berücksichtigt worden, dass das Warenlager auf Grund der Marktentwicklung kaum mehr einen Wert gehabt habe. Es sei daher zu einem Wert unter dem Buchwert verkauft worden.

In der Bf2 GmbH sei ein altes EDV-Programm von RS übernommen worden, das MS weiter verwendet habe. Die Buchhaltung von der Bf2 GmbH habe sein Bruder organisiert, er habe mit der Buchhaltung nichts zu tun gehabt.

Die Fa. W. sei ein Großhändler für Merchandising-Artikel gewesen, er sei dort Geschäftsführer gewesen. Warum beim Ankauf der Geschäftsausstattung von RS diese Firma zwischengeschaltet war, wisse er nicht. Die Fa. W. sei nach dem EU-Beitritt Österreichs schließlich nicht mehr lukrativ gewesen. Deswegen habe sein Bruder diese Fa. übernommen und sei damit in die Baubranche gewechselt.

In der Filiale der Bf2 GmbH in A. habe es ein Kopiergerät gegeben, welches an die Fa. W. verkauft worden sei.

Das von der Fa. X. angekaufte EDV-Programm sei mit der Förderung in Zusammenhang gestanden. Da er die Förderung nicht bekommen habe, sei auch das EDV-Programm schließlich nicht weiterentwickelt und nicht verwendet worden, obwohl die Entwicklung sehr aufwendig gewesen sei. Das Programm habe aus zwei Teilen bestanden.

Er sei an drei oder vier Firmen beteiligt gewesen, ob auch bei der Fa. X. könne er sich nicht erinnern. Sein Bruder sei an dieser Firma vermutlich beteiligt gewesen.

Ing. KK führte weiter aus, er sei dann für die Bf1 tätig gewesen und er habe verschiedene Baustellen betreut. Diese Tätigkeit habe er auch im Rahmen von anderen Gesellschaften ausgeübt, vor allem für die W..

Zu den Bareinlagen gab Ing. K bekannt, dass er während der Tätigkeit in der Musikbranche und auch nach dem Umstieg in die neue Tätigkeit in die Bf2 GmbH Bareinlagen getätigt habe, weil er einen Konkurs vermeiden wollte. Es sei damals die Marktlage im Tonträger Einzelhandel sehr schlecht gewesen. Heutzutage gebe es nur mehr Großmärkte und das Downloading der Musik. Die Bareinlagen habe er durch Verkauf von Privatvermögen finanziert, z.B. habe er Autos und Briefmarken verkauft.

Es habe damals bei ihm eine Hausdurchsuchung durch die Finanzbehörde stattgefunden, er sei aber niemals befragt worden.

Mit **Schreiben vom 6.7.2017** brachte der steuerliche Vertreter ergänzend vor:

1. Zu den Angaben der Zeugin MS

Diese Angaben seien widersprüchlich:

Einerseits gebe sie an, dass der von ihrem Schwager als Einzelunternehmer in den Jahren 1984 bis 1997 geführte Schallplattenhandel „schließlich nicht mehr gut gegangen“ und es „deswegen“ im Jahr 1997 zur „Übernahme“ durch Ing KK (und somit durch die mit Gesellschaftsvertrag vom 27.5.1997 errichtete Bf gekommen sei.

Andererseits gebe sie an, dass man „nicht sagen“ könne, „dass damals eine schlechte Marktlage für Tonträger geherrscht hat“, da sie „immerhin noch 11 Jahre von dem Geschäft gut gelebt“ habe.

Richtig sei tatsächlich, dass die Bf im Jahr 1997 eine Tätigkeit als Händlerin von Tonträgern aufnahm und hierfür ein Einzelunternehmen übernahm. Nachdem sie festgestellt habe, dass sie in diesem Bereich keine Gewinne erzielte, habe sie diese Tätigkeit infolge der Erfolglosigkeit bereits im Jahr 1999 wieder eingestellt und die noch vorhandenen Vorräte in Bausch und Bogen veräußert.

Gleiches sei aufgrund der schlechten Geschäftslage auch mit jenen sechs weiteren Tonträgergeschäften passiert, die KK aktenkundiger Weise in den Jahren 1998 und 1999 aufgegeben habe.

2. Zur Kalkulation der Außenprüfung und der Annahme einer vA 1999

Die Kalkulation der Außenprüfung beinhalte einen Fehler. So habe der Verkauf des Warenlagers an MS im Jahr 1999 folgenden buchhalterischen Niederschlag gefunden:

- Wareneinsatz (Kto 530.000) an Vorräte (Kto 160.000) € 399.411,57
- Betriebsbedingte Schadenfälle (Kto 780.000) an Vorräte (Kto 160.000) € 399.410,00

Bei dieser Sachlage gehe die Außenprüfung im Rahmen ihrer kalkulatorischen Überlegungen davon aus, dass „der Rohgewinn der durchgeführten CD-Verkäufe von bislang 25% bis ins [sic] Jahr 1997, auf 8 % im Jahr 1998 und 15% im Jahr 1999 fiel (ohne die Teilwertberichtigung wäre ein Rohgewinn von 33% ausgewiesen)“ (Seite 2 des Außenprüfungsberichts).

Tatsächlich sei die Teilwertabschreibung aber wie oben dargestellt nicht in der Kontenklasse 5 am Konto „Wareneinsatz“, sondern in der Kontenklasse 7 als „sonstiger betrieblicher Aufwand“ verbucht worden.

Somit sei der von der Außenprüfung für das Jahr 1999 genannte Rohaufschlag von 15% jener Wert, der sich ohne Berücksichtigung einer Teilwertabschreibung ergebe (in ATS):

| | 1997 | 1998 | 1999 |
|---|--------|--------|--------|
| Umsatzerlöse lt BH | 3.695 | 3.324 | 1.861 |
| Handelswareneinsatz lt BH (ohne TW—Abschr.) | -2.671 | -3.066 | -1.625 |
| Rohgewinn lt BH | 1.024 | 258 | 236 |
| RA in % lt Erklärung | 38 | 8 | 15 |

Die einschlägigen Überlegungen der Außenprüfung seien auch im Hinblick auf die Zeugenaussage von MS zu verwerfen. Diese gebe nämlich ausdrücklich an, dass der Einkauf ihrer Meinung nach „eigentlich zu hoch“ gewesen sei, „weil die Ware schon zum Teil veraltet (ca 5 bis 7 Jahre) war“. Deshalb habe sie „diese Ware dann zu reduzierten Preisen abverkauft“.

Dieser Abverkauf müsse daher naturgemäß zu Schwankungen des Rohaufschlags führen. Die von der Außenprüfung bemängelte Bandbreite erkläre sich somit ganz unmittelbar aus der Übernahme und späteren Abstoßung des gesamten Warenlagers jeweils zu Pauschalpreisen, das danach in branchenüblicher Weise durch Aktionsverkäufe bereinigt worden sei.

Im Übrigen sei der Wareneinkauf nicht von der Gesellschaft nahestehenden Personen, sondern von fremden Dritten erfolgt. Die Ware sei von der GmbH nämlich von RS erworben worden. Für diesen habe MS als bloße Angestellte gearbeitet, ohne in die Vertragsverhandlungen mit der Bf eingebunden gewesen zu sein (siehe Seite 2 der Niederschrift: „über die Preisvereinbarung“, mit der RS die Geschäftsausstattung, die Ware, die Kundenkartei und der Computer abgelöst wurde, „weiß ich nichts“). Eine Beteiligung an der GmbH sei von ihr zum Zeitpunkt der Vertragsverhandlungen auch nicht beabsichtigt gewesen: „Ich war überrascht, dass ich in der GmbH als Gesellschafterin und Geschäftsführerin einsteigen soll“.

Auch wenn sich der 1997 anlässlich der Geschäftsgründung ausverhandelte Preis in den kommenden zwei Jahren nachträglich als zu hoch herausgestellt habe, kann dieser Umstand aufgrund des Vertragsabschlusses mit einem fremden Dritten keine steuerliche Neutralisierung rechtfertigen.

Grundsätzlich sei für die Annahme einer vA nämlich nicht ausreichend, dass ein Geschäft zwischen Gesellschaft und Gesellschafter abgeschlossen wurde. Erforderlich sei vielmehr zusätzlich eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Zuwendung eines Vermögensvorteils. Es sei aber aktenkundig, dass eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung im konkreten Fall nicht unterstellt werden könne. Faktum sei nämlich, dass die Bf im Jahr 1999 beschlossen habe, das von ihr bisher bearbeitete Geschäftsfeld des Verkaufs von Tonträgern aufzugeben.

Dieser Umstand sei ua unmittelbar aus dem Jahresabschluss zum 31.12.2000 ersichtlich. Diesem Jahresabschluss sei nämlich zu entnehmen, dass es im Geschäftsjahr 2000 keinerlei Umsatzerlöse aus Tonträgern, sondern nur noch Erlöse aus dem neu aufgenommenen Geschäftsfeld des Consultings gegeben habe. Weiters manifestiere sich dieser Umstand aus der Aufgabe der Räumlichkeiten und der Verlegung des Geschäftssitzes sowie durch die im Jahr 2000 erfolgte Übernahme der Geschäftsanteile durch die V. GmbH und der damit dokumentierten Eingliederung in die Unternehmensgruppe EK & KR JF.

Der pauschale Abverkauf des Warenlagers 1999 habe somit nachweislich keine gesellschaftsrechtliche, sondern eine betriebswirtschaftliche Ursache gehabt.

3. Antrag auf Akteneinsicht

Beantragt werde eine Übermittlung jener Unterlagen aus dem Arbeitsbogen der Außenprüfung, aus denen sich ein „bisher“ (bis zum Jahr 1997) erzielter Rohaufschlag von 25% begründen lasse.

4. Unschlüssige Beweiswürdigung

Die Außenprüfung beschäftige sich mit der Frage, ob ein mit Rechnungen vom 24. Juni 1997 erworbenes Katalog- und Bestellprogramm tatsächlich angeschafft wurde. Sie komme zu dem Ergebnis, dass die einschlägigen Eingangsrechnungen „zweifelhaft“ seien, da „die Bilanz 1997 am 25.6.1999 beim Finanzamt eingereicht wurde und zu diesem Zeitpunkt bereits bekannt war, dass die Musik-CDs abgewertet und danach zur Gänze verkauft werden“. In einem derartigen Fall sei es „im Fremdvergleich unüblich, noch teure Software anzukaufen“ (Seite 2 des Außenprüfungsberichts).

Diese Erwägungen würden jeder Schlüssigkeit entbehren: Warum solle denn das Bekanntwerden eines Abwertungsbedarfs am Warenlager im Juni 1999 nachweisen, dass zwei Jahre zuvor im Juni 1997 keine Bestellprogramme erworben worden seien?

5. AR 30.12.1999 Verkauf Farbkopierer 80.000,00 ATS

Die Abgabenbehörde anerkenne eine Ausgangsrechnung über 80.000,00 ATS vom 30.12.1999 mit der Begründung nicht an, „dass keinerlei Unterlagen über die erbrachte Leistung (Auftragserteilung, Leistungsverzeichnisse, Projektunterlagen, Angaben, welche Personen die Leistungen erbracht haben)“, die „eine tatsächlich erbrachte Leistung ersichtlich machen“, vorliegen sollen.

Mit der gegenständlichen Rechnung sei über den Verkauf eines gebrauchten Farbkopierers abgerechnet worden, der nachweislich (und von der Abgabenbehörde auch unbeanstandet) um 110.000,00 ATS am 30.6.1997 erworben worden sei. Welche „Projektunterlagen“, „Leistungsverzeichnisse“ oder „Angaben, welche Personen die Leistungen erbracht haben“, die Abgabenbehörde bei einem derartigen Geschäft erwartet, sei unerklärlich.

Derartige Unterlagen werden bei der Veräußerung von gebrauchter Betriebs- und Geschäftsausstattung im Geschäftsleben vielmehr üblicherweise nicht angefertigt und können daher auch in diesem Fall von der Bf nicht vorgelegt werden.

Schließlich gebe es auch für den unstrittigen Ankauf im Jahr 1997 keine derartigen Unterlagen.

6. AR 30.12.1999 Miete Farbkopierer 58.800,00 ATS

Dies gelte auch für die Vermietung des Kopierers, da es bei der Vermietung von Betriebs- und Geschäftsausstattung es üblicherweise keine Unterlagen gebe, wie sie die Außenprüfung in vorstehend zitierten Umfang von der Bf angefordert habe.

7. Zur Steuerschuld kraft Rechnungslegung

Werden Lieferungen und sonstige Leistungen abschnittsweise abgerechnet, genüge die Angabe des Abrechnungszeitraums, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt (§ 11 Abs 1 Z 4 UStG). In derartigen Fällen können somit alle gleichartigen Leistungen zusammengefasst werden. Die Erleichterung bestehe darin, dass statt des Leistungstags nur die Leistungsperiode angegeben werden müsse. Liege jedoch wie im konkreten Fall keine Sammelrechnung vor, reiche die Angabe des Kalenderzeitraums nicht aus (*Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 11 Rz 75 mit Verweis auf UFS 12.4.2011, RV/0928-W/06).

In derartigen Fällen sei aber auch das Entstehen einer Steuerschuld gemäß § 11 Abs 14 UStG ausgeschlossen (UFS 13.9.2009, RV/0333-K/06). Erfülle eine Rechnung nämlich nicht die formellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug (Formalmängel), entstehe keine Steuerschuld auf Grund der Rechnung (*Melhart/Tumpel*, UStG², § 11 Rz 241 mit Verweis auf VwGH 22.2.2000, 99/14/0062).

8. Erlöshinzurechnungen „Bareinlagen KK 1997-2000“

Diese Prüfungsfeststellungen für das Jahr 1999 würden betraglich einen Rechenfehler beinhalten.

Es geht aus dem Akt unmittelbar hervor, dass die gegenständlichen Bareinlagen keine Schwarzumsätze aus dem CD-Handel abbilden: Bareinlagen seien nämlich nicht nur für die Jahre bis 1999, sondern auch für das Jahr 2000 in Höhe von ATS 360.000,00 festgestellt worden.

Da der CD-Handel aber aktenkundiger Weise bereits im Jahr 1999 eingestellt worden sei, sei ausgeschlossen, dass diese Einlagen „schwarze“ Handelswarenerlöse repräsentieren. Wie aus dem Jahresabschluss zum 31.12.2000 ersichtlich sei, seien ab diesem Jahr nur noch Erlöse aus Consulting erzielt worden, die über Ausgangsrechnungen abgerechnet worden seien.

Im Übrigen werde auf den Antrag auf Akteneinsicht betreffend jene Unterlagen verwiesen, die den von der Außenprüfung unterstellten 25%igen Rohaufschlag dokumentieren sollen. Nach Erhalt der angeforderten Unterlagen werde eine ergänzende Äußerung zu diesen Erwägungen eingebracht.

Nach Übermittlung des Berechnungsblatts zum Rohaufschlag der Jahre 1997 bis 1999 aus dem Arbeitsbogen der Außenprüfung durch das BFG brachte der steuerliche Vertreter mit **Schreiben vom 19.9.2017** ergänzend vor, dass der Abgabenbehörde keine Daten aus Vorperioden, in denen der Betrieb noch nicht von der Bf geführt worden sei, über die vom bisherigen Geschäftsinhaber erzielten Rohaufschläge vorliegen. Der Rohaufschlag von 25% könne nicht als objektiver Vergleichswert für die Schätzung des Jahres 1999 herangezogen werden, da die drei untersuchten Jahre Verzerrungen durch den Abverkauf des anlässlich der Geschäftsübernahme erworbenen Warenlagers beinhalten. Die 1997 angekauften Warenvorräte seien in der Folge mit reduzierten Preisen abverkauft worden. Die Schwankungen der erzielten Rohaufschläge von 25% (1997), 8% (1998) und 15% (1999) lassen sich bereits durch die Lagerbereinigungen erklären.

In der **Stellungnahme vom 16.11.2017** äußerte sich der Betriebsprüfer zu den Eingaben der Bf wie folgt:

Ad 1.) Zeugenaussage S:

Es möge sein, dass sich die Angaben der MS widersprechen, wenn sie einmal von einem Verkauf 1997 wegen schlechten Geschäftsganges spricht und dann, dass sie noch 11 Jahre gut davon leben konnte. Dies zeuge aber auch davon, dass es keine äußeren wirtschaftlichen Umstände gegeben habe, die eine dermaßen hohe Abwertung bzw. Ausverkauf von Waren begründete. MS habe keine Angaben zu Abverkäufen im Jahr 1998 oder 1999 gemacht. Sie habe die Waren 1999 übernommen und danach den Handel weiter betrieben und davon gelebt. Man habe also mit dieser Ware noch gute Gewinne erzielen können.

(So sei den Betriebsergebnissen ab dem Jahr 2000 zu entnehmen, dass MS einen Rohaufschlag von jährlich 40 – 60% erwirtschaftet habe – diese Ergebnisse habe auch RS vor dem Verkauf an die Bf erwirtschaftet, allerdings gebe es keine einsehbaren bzw. dokumentierten Unterlagen mehr dazu.)

Eventuell sei das Unternehmen mit weniger Fremdpersonal bzw. kleinerem Sortiment rentabler und als solches weiter lebensfähig und deswegen die unterschiedlichen Aussagen.

Ad 2.) Kalkulation durch Außenprüfung und Annahme einer vA 1999:

Der Steuerberater behaupte, dass die Außenprüfung einen Fehler begangen habe und der Rohaufschlag OHNE Teilwertabschreibung 15% betrage, bzw. dass die durchgeführte Teilwertabschreibung eine verdeckte Ausschüttung begründe, nicht gerechtfertigt wäre, da der pauschale Abverkauf des Warenlagers 1999 betriebswirtschaftliche Ursachen gehabt habe.

Dass der Rohaufschlag ohne Teilwertabschreibung 15% betrage, sei auch von der Außenprüfung so festgestellt worden, es sei allerdings ermittelt worden, dass ohne Berücksichtigung einer Teilwertabschreibung sich ein Rohaufschlag von 33% ergeben würde.

Der Rohaufschlag von ca. 25 - 33% sei von der Außenprüfung als reeller Wert angenommen worden, der durch folgende Umstände untermauert worden sei und somit zu einer Erlöshinzurechnung im Rahmen einer kalkulatorischen Verprobung geführt habe:

1. Noch im Jahr 1997 habe es „normale“ Rohaufschlagswerte wie in den Vorjahren gegeben und danach sei ein plötzlicher radikaler Abfall der Werte ohne erkennbare äußere wirtschaftliche Umstände erfolgt. Die Abverkäufe 1998 und 1999 seien von MS nicht bestätigt worden, sie habe einen laufenden Rohaufschlagskoeffizienten von 1,5 bis 1,6 genannt.
2. Hohe und nicht nachgewiesene Privateinlagen
3. Ermittlungen bei den Lieferanten Fa. TYROLIS und Fa. POLYGRAM:

- Die Fa. TYROLIS gebe Verkaufspreise vor, woraus sich ein Rohaufschlag von 39% ergebe.

- Die Fa. POLYGRAM gebe nur Listenpreise aus, von denen Händlerrabatte zw. 6% und 12% gewährt werden, wodurch sich aus den festgestellten Verkaufspreisen insgesamt ein Rohaufschlag von zumindest rund 20% ergebe.

4. Die erwirtschafteten Betriebsergebnisse mit den vorhandenen Waren vor und nach der Geschäftstätigkeit der Bf seien weit höher gewesen (siehe auch Stellungnahme zu 1).

Die Teilwertabschreibung sei als unbegründet und unglaubwürdig nicht anerkannt worden, da die Waren vom Geschäftsführer der Bf (MS) anscheinend selbst bewertet und dann von der Bf an MS verkauft wurden. Die Aussage, dass die Bewertung der verkauften Inventurware von KK durchgeführt worden sei, sei zum Prüfungszeitpunkt nicht bekannt gewesen, stoße aber auf Unverständnis, da MS als Ein- und Verkäuferin über den Wert der Ware Bescheid gewusst habe. Es lasse sich daraus entnehmen, dass die Waren 1997 eventuell überteuert angekauft und dann 1999 beim Verkauf dementsprechend wieder abgewertet worden seien.

Wenn es sich tatsächlich um ein derart veraltetes Lager gehandelt hätte, hätte es MS sicherlich nicht erworben, da sie als Ein- und Verkäuferin die nötige Erfahrung und Wissen dazu gehabt habe.

Ad 3.) Antrag auf Akteneinsicht:

Der Steuerberater reklamiere, dass die Außenprüfung wegen fehlender Ergebnisse in den Vorjahren keinen bisherigen Rohaufschlag von 25% feststellen könne. Die Behauptung eines „bisherigen Rohaufschlages von 25%“ beziehe sich auf den Rohaufschlag von 25% lt. Erklärung des Jahres 1997. Die wirtschaftlichen Ergebnisse von RS seien nicht dokumentiert, allerdings lassen die Umsatzsteuerbescheide der Vorjahre auf Grund der zu leistenden Nachzahlungen Rückschlüsse auf die Erzielung höherer Rohaufschläge / Rohgewinne zu.

Ad 4.) Unschlüssige Beweiswürdigung zu Katalog- und Bestellprogramm:

Der Steuerberater habe kritisiert, dass die Behauptung der Außenprüfung „die Anschaffung eines Bestellprogrammes im Jahr 1997 ist fremdunüblich, da bei Abgabe der Bilanz 1997 im Jahr 1999 bereits bekannt war, dass die Ware abgewertet und verkauft werden würde“ nicht schlüssig sei.

Die Eingangsrechnungen der W. GmbH und der X. GmbH seien bei der Außenprüfung nicht anerkannt worden, da die Produkte zu den verrechneten Leistungen nicht vorgezeigt werden konnten und bei Beschlagnahmen von Unterlagen bei diesen und anderen Firmen festgestellt worden sei, dass diese Leistungen nicht erbracht wurden und auch nicht erbracht werden konnten.

Es liege daher der Verdacht nahe, dass diese Fakturen nachträglich erstellt wurden, um ein gewünschtes Betriebsergebnis zu erzielen und zwar bereits im Hinblick auf den beabsichtigten Verkauf und den sich daraus ergebenden Ergebnissen.

Dies werde durch die Aussage von MS untermauert, die wie in den Vorjahren immer mit dem gleichen Programm gearbeitet und Bestellungen getätigt habe.

Ad 5.) Verkauf Farbkopierer:

Der Verkauf sei beanstandet worden, weil die Frage nach dem Einkauf im Jahr 1997 nicht beantwortet worden sei, kein Beleg vorliege und Leistungen an eine Firma verrechnet worden seien, bei der der begründete Verdacht bestehe, dass diese Scheinrechnungen ausstellt, und somit mit dieser Scheinrechnungen (Rechnungen ohne Leistungserbringung) gegenverrechnet werden.

Die Begründung „wegen fehlender Leistungsverzeichnisse“ sei für alle Scheinrechnungen verwendet worden und sei für diese Rechnung nicht zutreffend.

Ad 6.) Miete Farbkopierer:

Lt. Buchhaltung sei der Kopierer Ende Juni 1997 um ATS 110.800,- angeschafft und lt. Faktura am 30.12.1999 um ATS 80.000,- verkauft worden. Lt. Aussage MS sei für ein halbes Jahr ein Kopierer in der GmbH gewesen, wobei ungeklärt sei, in welchem Jahr. Fraglich sei, wo das Gerät die restliche Zeit aufgestellt gewesen sei. Weiters stelle sich die Vorgangsweise als unglaublich, weil absolut unwirtschaftlich, dar, dass eine Firma für ein gebrauchtes Kopiergerät eine Jahresmiete von ATS 58.800,- bezahle und das Gerät dann für ATS 80.000,- erwerbe.

Aus diesem Grund und der Tatsache, dass von der Fa. X. GmbH Scheinrechnungen ausgestellt worden seien, habe die Außenprüfung die Rechnung nicht anerkannt. Die zeitliche Abfolge der Abrechnungen im Vergleich mit den tatsächlichen Gegebenheiten lasse den Verdacht der nachträglichen Rechnungserstellung entstehen.

Ad 7.) Steuerschuld kraft Rechnungslegung:

Zur Steuerschuld kraft Rechnungslegung werde gesondert Stellung genommen.

Ad 8.) Erlöshinzurechnung Bareinlagen:

Laut Steuerberater beweisen die Bareinlagen von ATS 360.000,- im Jahr 2000, dass die Bareinlagen keine „Schwarzumsätze“ aus Handelswarenerlösen aus CD-Verkäufen darstellen, da der CD-Verkauf im Jahr 1999 definitiv eingestellt worden sei.

Die Bareinlagen seien auf Grund des fehlenden Herkunftsnachweises sowie der fehlenden Erlöse bei der kalkulatorischen Verprobung als „Indiz für Schwarzumsätze“ gesehen worden. Es sei nie von den ungeklärten Bareinlagen darauf geschlossen worden, dass Schwarzumsätze getätigt worden seien. Außerdem sei nur der kalkulatorisch fehlende Teil an Erlösen von den Bareinlagen hinzugerechnet worden (die Bareinlagen seien weit höher gewesen).

In der **Stellungnahme vom 1.3.2018** zur Steuerschuld kraft Rechnungslegung führte die Abgabenbehörde zu den beiden von der Bf ausgestellten Rechnungen betreffend Beratungsaktivitäten im Wesentlichen aus, dass schon wegen der Vielfältigkeit des Leistungsinhaltes keine Leistungen vorliegen, welche in einer Sammelrechnung

zusammengefasst und abschnittsweise abgerechnet werden können. Auch die Bf gehe davon aus, dass keine Sammelrechnung vorliege.

Die Aussage in UFS 12.4.2011, RV/0928-W/06, „*Liegt keine Sammelrechnung vor, reicht die Angabe eines Kalendermonats als Leistungszeitraum nicht aus*“ könne nicht verallgemeinert werden und sei auch aus dem strengeren Blickwinkel der Berechtigung zum Vorsteuerabzug zu sehen. Umfasse der Leistungszeitraum den ganzen Monat bzw mehrere Monate, sei diese Zeitangabe ausreichend. Anzugeben sei das Datum, an dem die Dienstleistung erbracht wird, sofern dieses Datum feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung identisch ist (vgl. § 226 Z 7 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie).

Nach Auffassung des BFH genüge es für die Steuerschuld kraft Rechnungslegung, wenn ein Abrechnungsdokument die elementaren Merkmale einer Rechnung aufweise oder den Schein einer solchen erwecke und den Empfänger zum Vorsteuerabzug verleite (BFH 17.2.2011, V R 39/09). Die in *Ruppe/Achatz*, UStG, § 11 Rz 147, angeführten VwGH-Erkenntnisse würden die Steuerschuldentstehung verneinen, weil in der Rechnung überhaupt keine Angabe des Datum bzw Zeitraumes der Leistung enthalten gewesen sei, wogegen im gegenständlichen Fall die Rechnungen eine zeitliche Bekanntgabe der Leistung aufweisen. § 11 Abs. 14 UStG sei daher anwendbar.

Mit **Schreiben vom 22.1.2018** zog der steuerliche Vertreter die Beschwerde betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 zurück. Im Übrigen führte er ergänzend aus:

1. Zum Haftungsbescheid vom 19.12.2006

Der Spruch eines Haftungsbescheides habe gemäß § 224 Abs. 1 BAO unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die die Abgabenschuld des Haftenden begründet, die an den Haftungspflichtigen gerichtete Aufforderung zu enthalten, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten. Der Spruch des gegenständlichen Haftungsbescheides beinhalte jedoch keine entsprechende Zahlungsaufforderung. Der Spruch bestehe nur aus zwei Sätzen: „*Gemäß § 95 EStG haften Sie als Schuldner der Kapitalerträge für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer ...*“ und „*Sie werden für die Einbehaltung und Abfuhr folgender Steuerbeträge in Anspruch genommen ...*“. Der Haftungsbescheid erweise sich daher als rechtswidrig.

An dieser Beurteilung können auch die im nachfolgenden (kombinierten) Bescheid über den Säumniszuschlag enthaltenen Erwägungen nichts ändern: „*die Kapitalertragsteuern ... bereits fällig ... waren*“ und die „*für die Nachzahlung zur Verfügung stehende(n) Friste(en) ... der/den gesondert zugehenden Buchungsmitteilung(en) zu entnehmen ... ist/sind*“ bzw „*der Fälligkeitstag ... der Lastschriftanzeige zu entnehmen*“

Auch diese Darlegungen im kombinierten Bescheid über den Säumniszuschlag würden keine Zahlungsaufforderung binnen Monatsfrist beinhalten und seien im Übrigen kein Spruchbestandteil des Haftungsbescheides.

2. Zu den Erlöshinzurechnungen

2.1. Fehlende Begründung

Schätzungsergebnisse seien zu begründen. Die Begründung habe die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde liegenden Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse (Darstellung der Berechnung) darzulegen.

Im konkreten Fall beschränke sich die Begründung auf die Feststellung, dass der Rohgewinn von bislang 25% bis ins Jahr 1997 auf 15% im Jahr 1999 gefallen sei. Die Darlegung der Schätzungsergebnisse beschränke sich darauf, dass ein Teil der Bareinlagen aufgrund des fehlenden Geldflussnachweises in Anlehnung an die niedrigen Rohgewinne erlösmäßig hinzugerechnet worden sei. Die bekämpften Bescheide enthalten keine Kalkulation, wonach die Erwägungen der Außenprüfung zu einem nachvollziehbareren kalkulatorischen Ergebnis führen als die erklärten Daten. Es sei keine Rohaufschlagskalkulation und somit weder eine Darlegung der angewandten Schätzungsmethode noch das Schätzungsergebnis vorhanden.

Insbesondere für das Jahr 1997 sei diese Vorgangsweise zwingend abzulehnen, da nach der Judikatur die sachliche Richtigkeit ordnungsgemäß geführter Bücher und Aufzeichnungen im Allgemeinen nur dann in Zweifel zu ziehen sei, wenn beim Umsatz das Ergebnis der Aufschreibungen um mehr als 10% von der auf allgemeinen Erfahrungswerten aufgebauten Kalkulation abweiche (zB VwGH 21.9.1993, 88/14/0110). Dies sei bei der pauschalen Umqualifizierung eines Teils der Bareinlagen jedoch nicht der Fall: Die umqualifizierten Bareinlagen von 300.000 ATS im Jahr 1997 würden nämlich nur rund 8,1% der erklärten Umsätze von rund 3.695.000 ATS betragen.

Im Übrigen gehe die Abgabenbehörde nur ganz allgemein davon aus, dass ein Teil der Bareinlagen in Anlehnung an die niedrigen Rohgewinne aus den CD-Verkäufen erlösmäßig hinzuzurechnen sei. Diese Überlegungen seien schon deshalb zu verwerfen, weil wegen der Einstellung dieses Geschäftszweiges im Jahr 1999 es im Jahr 2000 gar keinen CD-Handel mehr gegeben habe. Es sei unerklärlich, warum im Jahr 2000 Einlagen in die Bf erfolgt sein sollen, die aus Schwarzumsätzen der Vorjahre stammen.

Zudem habe die Geschäftsführerin MS den Warenbestand zu Buchwerten übernommen. Bei einer Verprobung des Rohaufschlages für das Jahr 1999 sei daher sowohl aus den Umsatzerlösen als auch aus dem Wareneinsatz ein Betrag von 475.000 ATS zu eliminieren, der dem Wert des zu Buchwerten übernommenen Warenlagers entsprochen habe. Auch dieser Schritt sei von der Abgabenbehörde unterlassen worden.

2.2. Zu den angeführten Nachweisen für die Bareinlagen

Das BFG habe mit E-Mail vom 9.1.2018 erstmals um Vorlage der Belege für die Herkunft der Bareinlagen ersucht.

Aktenkundig sei, dass die gesamten Geschäftsunterlagen von KK im Jahr 2002 beschlagnahmt worden seien. In seinen Geschäftsunterlagen und seinem persönlichem

Steuerakt würden sich die entsprechenden Nachweise befinden, da die Einlagen neben der Verwertung von Schmuck und einer Münz- und Markensammlung ua mit dem Verkauf eines Fuhrparks (landwirtschaftliche Maschinen, PKW, Transporter) finanziert worden seien.

Es werde daher der Beweisantrag gestellt, die beim Finanzamt aufliegenden Steuerakten von KK der Jahre 1996 bis 2000 beizuschaffen und die eingereichten Anlagenverzeichnisse auszuwerten. Die beschlagnahmten Unterlagen seien von der Abgabenbehörde bis dato nicht ausgewertet worden und Ing KK sei erst fast zwanzig Jahre nach den Geschehnissen bzw mehr als zehn Jahre nach Ergehen der bekämpften Bescheide erstmals als Zeuge befragt worden.

Aufgrund der unterlassenen Auswertung der beschlagnahmten Unterlagen und der unterlassenen sonstigen Ermittlungen sei eine Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhalts vor Ergehen der bekämpften Bescheide unterlassen worden.

Diese Unterlassungen sollten nicht zu einer Beweiswürdigung zu Lasten der Bf führen. Schließlich sei es auch Ziel der verfahrensrechtlichen Normen, dass Beweisschwierigkeiten und Fehler in der Sachverhaltsermittlung, die durch ein der Behörde zuzurechnendes Verstreichenlassen längerer Zeiträume entstehe, vermieden werden.

Es könne bei der gegebenen Konstellation nicht ernsthaft angenommen werden, dass nunmehr nach mehr als zwanzig Jahren eine zutreffende Erforschung der Ursachen für die erzielten Rohaufschläge erfolgen könne. Diese würde u.a. eine detaillierte Auswertung der beschlagnahmten Inventuren, der Kassabücher und der Ertragslage des von S in den Folgejahren fortgesetzten Handelsbetriebes erfordern. Schon letztere sei aufgrund des Zeitablaufes wohl nicht zu bewerkstelligen. Sie wäre aber schon in Hinblick auf die bereits aufgezeigten Widersprüche in den Darstellungen von Schabhüttl jedenfalls erforderlich.

Eine pauschale Betrachtungsweise könne dem neu übernommenen Handelswarenbetrieb keinesfalls gerecht werden, da der Betrieb aufgrund der Verlustlage – und somit nicht erzielter erhoffter branchenüblicher Rohaufschläge - bereits nach zwei Jahren wieder eingestellt worden sei.

Wenn die Abgabenbehörde notwendige Ermittlungen unterlassen habe, könne die Beschwerde durch Aufhebung der angefochtenen Bescheide erledigt werden. Andernfalls würde das Gericht unter Verstoß der ihm auferlegten Unparteilichkeit die von der Abgabenbehörde unterlassenen Ermittlungen decken.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 – 2000

Gemäß § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs 1 lit a und c und 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.

Die Berufung (nunmehr Beschwerde) wendete sich gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens, enthält dazu aber keine gesonderten Ausführungen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Verweis des erstinstanzlichen Bescheides auf die über die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung aufgenommene Niederschrift bzw den Prüfungsbericht ausreichend, wenn die Tatsachen dort angeführt sind (zB VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075).

Zur Begründung der Wiederaufnahme verwies das Finanzamt im vorliegenden Fall auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung unter Angabe der entsprechenden Textziffern (1, 2 und 3) und Punkte des Bp-Berichts (1, 2, 3 und 4). In diesen Textziffern werden Tatsachen iSd § 303 Abs 4 BAO angeführt.

Für die Festsetzung der Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer wesentliche Tatsachen kamen – soweit sie vom Bundesfinanzgericht mit der vorliegenden Entscheidung (siehe unten) bestätigt werden - im Zuge der Außenprüfung erst nachträglich hervor und führten zu im Spruch anders lautenden Bescheiden.

Auch die Ermessensübung der Abgabenbehörde im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme ist zu bestätigen. Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 303 Tz 67), dass bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben ist. Aufgrund der keineswegs geringfügigen Auswirkungen war dem Interesse an der Rechtsrichtigkeit der Vorzug zu geben.

Die Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1997 - 2000 erfolgte daher zu Recht und die Beschwerde war abzuweisen.

Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1997 – 2000

Die Bf nahm nach ihrer Gründung als GmbH. am 2.6.1997 einen Handel mit Tonträgern, der zuvor von RS als Einzelunternehmen betrieben worden war, in zwei gemieteten Geschäftslokalen in A. und B. auf. Diese Tätigkeit wurde bereits 1999 wieder eingestellt, wobei die Geschäftsführerin der Bf, MS, das Warenlager und die Geschäftsausstattung der Bf erwarb, um das Geschäft in A. als Einzelunternehmerin weiterzuführen. Sie schied im gleichen Jahr als Gesellschafterin und Geschäftsführerin der Bf aus. Der zweite Geschäftsführer, KK, änderte in der Folge den Unternehmensgegenstand der Bf auf die Erbringung von Immobilienconsultingleistungen. Ab 25.5.2000 ist die Bf der Firmengruppe von EK und JF zuzurechnen.

Strittig sind nach der Durchführung einer Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG insbesondere die Geschäftsbeziehungen zu Gesellschaften

aus der Firmengruppe des EK und JF, die Abwertung des Warenlagers sowie Erlöshinzurechnungen.

1.1. Nichtanerkennung von Eingangsfakturen

Folgende Eingangsrechnungen (Kopien in den Finanzakten enthalten) an die Bf jeweils mit dem Vermerk „Betrag bar erhalten“ über insgesamt 750.000 ATS (Nettobeträge) hat der Betriebsprüfer nicht anerkannt und als Scheinrechnungen beurteilt:

- Rechnung der W. GmbH vom 2.6.1997 über 280.000 ATS für die Geschäftsausstattung in A. und B. (Wandregale, Verkaufspulte, Tonanlagen)
- Rechnung der Xx. GmbH vom 24.6.1997 über 120.000 ATS für die Erstellung eines Mailorderbestellprogramms mit Eingabe von 4.000 Kundenadressen für 150 Stunden á 600 ATS, für die Erstellung und Installation eines Internetkatalogs für 50 Stunden á 600 ATS.
- Rechnung der Xx. GmbH vom 24.6.1997 über 350.000 ATS für die Entwicklung eines Katalog- und Bestellprogramms inkl Evidenzhaltung und Kundenzuordnung von 18.000 marktverfügbaren CDs, Installieren eines Datenkompressions- und Aktualisierungsprogrammes für wöchentliche Updates über Modem, Einschulung und Installation auf Computeranlage vor Ort.

Den Feststellungen des Betriebsprüfers trat die Bf in der Beschwerdeschrift nur insoweit entgegen, als ihrer Ansicht nach im Rahmen eines Finanzstrafverfahrens für die Bf keine Mitwirkungspflicht bestehe.

1.1.a. Geschäftsausstattung:

Nach der in den Akten des Verfahrens aufliegenden Rechnung hat die Bf die Geschäftsausstattung für die Filialen A. und B. am 2.6.1997 um 280.000 ATS netto von der W.. gekauft. In der Folge erwarb die Geschäftsführerin MS am 31.8.1999 das Inventar des Geschäftslokals A. um 50.000 ATS zuzüglich Umsatzsteuer. Im selben Jahr wurde auch die Geschäftsausstattung der Filiale B. um 10.000 ATS zuzgl Umsatzsteuer und Regale um 30.000 ATS zuzgl Umsatzsteuer (an dritte Erwerber) verkauft.

Bei der Außenprüfung wurde die Eingangsrechnung vom 2.6.1997 nicht anerkannt. Eine konkret auf die Geschäftsausstattung bezogene nähere Begründung für die Nichtanerkennung ist den Feststellungen der Abgabenbehörde bzw dem Betriebsprüfungsbericht nicht zu entnehmen.

Es kann aber kein Zweifel an der Anschaffung der Geschäftsausstattung durch die Bf bestehen, da eine Geschäftsausstattung unabdingbare Voraussetzung für den Handel mit Tonträgern in Geschäftslokalen ist und die Geschäftsausstattung unstrittig im Jahr 1999 auch wieder verkauft wurde. Die vorliegende Eingangsrechnung vom 2.6.1997 listet detailliert die einzelnen Bestandteile der erworbenen Geschäftsausstattung auf. Es trifft daher die vom Betriebsprüfer geäußerte Meinung nicht zu, dass die Leistung nur pauschal als Geschäftsausstattung bezeichnet wurde. Der Umstand allein, dass der Gesellschafter-

Geschäftsführer der Bf, KK, gleichzeitig Gesellschafter-Geschäftsführer der W. war, rechtfertigt nicht die Annahme einer Scheinrechnung.

In diesem Punkt war der Beschwerde Folge zu geben.

1.1.b. EDV-Programme:

Die Rechnungen bezüglich der EDV-Programme wurden von der bzw an die (siehe Pkt 1.2.a.) Xx. GmbH (jetzt X. GmbH) ausgestellt, als deren Gesellschafter-Geschäftsführer im Firmenbuch zum damaligen Zeitpunkt EK und JF eingetragen waren. Den Rechnungen zugrunde liegende schriftliche Verträge, Auftragserteilungen oder sonstige Unterlagen fehlen.

Angesichts der im österreichischen Recht grundsätzlich herrschenden Formfreiheit von Verträgen reicht zwar ein mündlich geschlossener Vertrag, wenn die Leistungsbeziehung klar festgelegt ist. Das Fehlen entsprechender schriftlicher Vereinbarungen kann aber als im Geschäftsleben unüblich angesehen werden und stellt dann ein Indiz gegen die Leistungserbringung durch den Geschäftspartner dar (*Doralt*, EStG, § 4 Tz 269/1, VwGH 24.9.2002, 2001/14/0208). In Hinblick auf die Höhe der Rechnungsbeträge wären auch im vorliegenden Fall Unterlagen zu diesen Geschäften zu erwarten gewesen.

Das BFG gelangt in freier Beweiswürdigung zur Überzeugung, dass die Eingangs- und Ausgangsrechnungen über die EDV-Programme als Scheinrechnungen ohne Leistungserbringung anzusehen sind, da die Rechnungen nur sehr allgemeine Leistungsbeschreibungen enthalten und auch nicht durch sonstige Unterlagen konkretisiert werden. Die Bf konnte weder die entsprechenden Programme noch Unterlagen dazu vorweisen, die eine tatsächliche Leistungserbringung nachweisen oder glaubhaft machen. Auch bei der Fa. Xx. GmbH gab es laut einem Aktenvermerk vom 21.11.1997 anlässlich einer UVA-Prüfung keine Unterlagen sowie keine Auskünfte über die Höhe des Fakturenbetrages und die Kalkulation. Schließlich spricht ebenso der Umstand, dass die Rechnungen der Xx. GmbH keinen Tag der Leistung bzw. Leistungszeitraum enthalten, dafür dass keine Leistungen erbracht wurden.

Des Weiteren ergab sich im Zuge der Befragung der beiden ehemaligen Geschäftsführer der Bf durch das Bundesfinanzgericht, dass diese EDV-Programme bei der Bf nie in Verwendung waren und auch gar nicht fertig gestellt waren.

Der behauptete Ankauf von Software bzw die Übertragung der Verkaufsrechte ist aus diesen Gründen unglaubwürdig.

Daran kann auch der Hinweis des steuerlichen Vertreters nichts ändern, dass der Ankauf von Software im Jahr 1997 sowie die Abwertung und der Verkauf des Warenlagers im Jahr 1999 voneinander vollkommen unabhängig seien. Darüber hinaus hat die Bf zu diesem Beschwerdepunkt kein weiteres Vorbringen erstattet.

Die Beschwerde war in diesem Punkt abzuweisen.

1.2. Nichtanerkennung von Ausgangsfakturen

Auch bei einigen Ausgangsrechnungen ging der Betriebsprüfer mangels ergänzender Unterlagen davon aus, dass die Bf tatsächlich keine Leistungen erbracht hat. Es handelt sich um folgende Rechnungen (Nettobeträge):

- Rechnung an die Xx. GmbH vom 24.6.1997 über 350.000 ATS für die Übertragung der Verkaufsrechte betreffend das Katalog- und Bestellprogramm
- Rechnung an die Xx. GmbH vom 29.12.1999 über 58.800 ATS für Miete Farbkopierer Canon CLC 320 für 1-12/1999
- Rechnung an die Xx. GmbH vom 30.12.1999 über 80.000 ATS für den Verkauf des gebrauchten Farbkopierers Canon CLC 320
- Rechnung an die Xx. GmbH vom 29.11.2000 über 540.000 ATS für Marketing- und Verkaufsberatung 5/1999 – 11/2000 iZm der Betreuung der Immobilienaktivitäten (Pauschale von 30.000 ATS monatlich).
- Rechnung an die Y. GmbH & Co KEG vom 30.10.2000 über 640.000 ATS für Marketing- und Developmentberatung 8-10/2000 iZm dem Projekt 1050 Wien, Gasse (32 Berater-Mann-Tage á 20.000 ATS).

1.2.a. EDV-Programm

Die Rechnung betreffend das EDV-Programm hat das Finanzamt aus den oben unter Punkt 1.1.b. genannten Gründen zu Recht nicht anerkannt, weil tatsächlich keine Leistung erbracht wurde.

1.2.b. Farbkopierer

Der Farbkopierer ist im Anlagespiegel der Bf mit Anschaffungskosten von 110.833 ATS zum 30.6.1997 enthalten. Laut vorliegenden Rechnungen war das Kopiergerät von 1-12/1999 an die Xx. GmbH zu einer Jahresmiete von 58.800 ATS zuzüglich Umsatzsteuer vermietet und wurde am 30.12.1999 an diese um 80.000 ATS zuzüglich Umsatzsteuer verkauft. Die Xx. GmbH ist wie erwähnt eine der Gesellschaften aus der Firmengruppe des EK und JF.

Der Verkauf eines gebrauchten Geräts mit einem Buchwert von 27.709 ATS um 80.000 ATS, für welches gleichzeitig eine Jahresmiete von 58.800 ATS in Rechnung gestellt wird, ist unglaublich. Diese Vorgangsweise wäre für den Erwerber in Hinblick auf die ursprünglichen Anschaffungskosten von 110.833 ATS im Jahr 1997 vollkommen unwirtschaftlich.

Darüber hinaus wurde die Rechnung bezüglich der Vermietung erst am Jahresende 1999 ausgestellt. Es gab keine monatlichen Mietzahlungen, sondern sollte die Verrechnung ebenfalls erst im Nachhinein stattfinden (vgl. Rechnung vom 29.12.1999 „... *ersuchen um Überweisung bzw. Verrechnung*“). Dieser Umstand spricht für eine erst nachträglich ausgestellte Rechnung ohne zugrunde liegende Leistung.

Das Bundesfinanzgericht geht in freier Beweiswürdigung daher von Scheinrechnungen aus und teilt die Beurteilung der Außenprüfung.

1.2.c. Beratungsleistungen

Zu den beiden Rechnungen vom 30.10.2000 und vom 29.11.2000 jeweils betreffend Beratungsleistungen in der Immobilienbranche (jeweils von einer Gesellschaft aus der Firmengruppe EK und JF ausgestellt) wurde im Bp-Bericht die Meinung vertreten, dass die Bf tatsächlich keine Leistungen erbracht hat. Der Betriebsprüfer hat dementsprechend bei der Gewinnermittlung die Einnahmen von insgesamt 1.180.000 ATS in Abzug gebracht. Seitens der Bf wurde dazu kein Vorbringen erstattet bzw wurde dieser Punkt nicht angefochten. Es besteht kein Anlass, im Rahmen dieser Entscheidung von der Beurteilung der Abgabenbehörde abzuweichen.

1.3. Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung

Die Abgabenbehörde hat für die oben unter Pkt. 1.2. genannten, tatsächlich nicht erbrachten Leistungen Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 vorgeschrieben. Seitens der Bf wurde unter Verweis auf *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 11 Rz 75, eingewendet, dass die Angabe des Kalenderzeitraumes in einer Rechnung nicht ausreiche, wenn wie im konkreten Fall keine Sammelrechnung vorliegt und damit auch das Entstehen einer Steuerschuld kraft Rechnungslegung ausgeschlossen sei.

Wer gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 (in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung) in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet diesen Betrag.

Gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 (in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung) hat eine Rechnung u.a. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt, zu enthalten. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (zB Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt.

Die Einwendungen des steuerlichen Vertreters beziehen sich auf die beiden Rechnungen über Beratungsleistungen (Pkt.1.2.c.), da es sich bei den anderen seitens der Außenprüfung beanstandeten Ausgangsrechnungen der Bf nicht um abschnittsweise Abrechnungen handelt. Konkrete Mängel der Rechnungen unter Pkt. 1.2.a und b. wurden seitens der Bf nicht geltend gemacht.

Die beiden Rechnungen über Beratungsleistungen haben bezogen auf den Zeitraum der Leistungserbringung folgenden Inhalt:

- Rechnung an die Xx. GmbH vom 29.11.2000 über 540.000 ATS für Marketing- und Verkaufsberatung 5/1999 – 11/2000 iZm der Betreuung der Immobilienaktivitäten (Pauschale von 30.000 ATS monatlich).
- Rechnung an die Y. GmbH & Co KEG vom 30.10.2000 über 640.000 ATS für Marketing- und Developmentberatung 8-10/2000 iZm dem Projekt 1050 Wien, Gasse (32 Berater-Mann-Tage à 20.000 ATS).

Mit diesen Rechnungen wurden angebliche sonstige Leistungen abgerechnet. Seitens der Bf wurde die Ansicht vertreten, dass diese Rechnungen die formellen Vorgaben des § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 nicht erfüllen.

Die Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 hat nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Voraussetzung, dass eine solche Rechnung erstellt wird, die formal die Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 UStG 1994 erfüllt (siehe zB VwGH 16.12.2009, 2005/15/0150).

Die vom Verwaltungsgerichtshof behandelten Fälle iZm mit zeitlichen Aspekten der Rechnungsmerkmale betrafen allerdings - soweit ersichtlich - Fälle, in denen der Leistungstag bzw der Leistungszeitraum vollständig gefehlt hat und insofern mit dem gegenständlichen Sachverhalt nicht vergleichbar sind (vgl. zB VwGH 25.1.2000, 99/14/0304, VwGH 22.2.2000, 99/14/0062, VwGH 26.6.2001, 2001/14/0023, VwGH 12.9.2001, 99/13/0069, VwGH vom 2.3.2006, 2006/15/0022, VwGH 16.11.2009, 2005/15/0150, und VwGH 22.4.2009, 2006/15/0315).

Nach Auffassung des BFH genügt es für die Steuerschuld kraft Rechnungslegung, wenn ein Abrechnungsdokument die elementaren Merkmale einer Rechnung aufweist oder den Schein einer solchen erweckt und den Empfänger zum Vorsteuerabzug verleiten kann. Dies ist der Fall, wenn es sich um ein Dokument handelt, das den Rechnungsaussteller, den (vermeintlichen) Leistungsempfänger, eine Leistungsbeschreibung sowie das Entgelt und die Umsatzsteuer ausweist (BFH 17.2.2011, V R 39/09). Auch der EuGH (18.6.2009, C-566/07 „Stadeco BV“) lässt ein einer Rechnung „ähnliches Dokument“ genügen. Unter Verweis auf diese EuGH-Entscheidung wird auch in *Mayer/Ungericht*, UStG⁴, § 11 Anm 33, die Ansicht vertreten, dass die wesentlichen Merkmale einer Rechnung ausreichen, wenn damit abstrakt die Gefahr eines Vorsteuerabzuges begründet wird. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 11 Tz 147, stimmt der genannten Rechtsprechung des BFH nach dem Zweck der Regelung zu, wenn Aussteller und Empfänger der Rechnung zusammenwirken, um einen unrechtmäßigen Vorsteuerabzug zu lukrieren.

Im vorliegenden Fall kann von einem Zusammenwirken von Aussteller und Empfänger in Hinblick auf das gesellschaftsrechtliche Naheverhältnis ausgegangen werden.

Vor dem Hintergrund der einschlägigen Literatur und Judikatur wird davon ausgegangen, dass die Rechnungserfordernisse für die Steuerschuld kraft Rechnungslegung weniger streng zu sehen sind als für das Recht auf Vorsteuerabzug. Damit wird auf den Zweck der Regelung des § 11 Abs. 14 UStG 1994 Bedacht genommen, der darin liegt, einem unberechtigten Vorsteuerabzug vorzubeugen (VwGH 16.12.2009, 2005/15/0150). Aus diesem Grund wird der vom UFS vertretenen anderslautenden Meinung (nämlich eine strenge Auslegung der Rechnungserfordernisse) in einem die gleiche Firmengruppe betreffenden Fall nicht gefolgt (UFS 13.9.2009, RV/0333-K/06).

Die Anwendung der Bestimmung des § 11 Abs. 14 UStG 1994 auf die beiden Rechnungen für Beratungsleistungen ist somit ebenso geboten wie für die übrigen Rechnungen unter Pkt. 1.2.

2. Teilwertabschreibung 1999

Der Geschäftsführer KK hat im Jahr 1999 den Tonträgerhandel der Bf aufgegeben, um auf einen anderen Geschäftsbereich zu wechseln, da seiner Ansicht nach das Musikgeschäft aufgrund der Konkurrenz der Großhändler zu wenig lukrativ war. Der Buchwert des Warenlagers war zum 31.12.1998 mit 798.822 ATS angesetzt. Mit Rechnung vom 31.8.1999 hat die Bf die Tonträger pauschal um 475.000 ATS plus Umsatzsteuer an die Geschäftsführerin MS verkauft, die in der Folge den Tonträgerhandel als Einzelunternehmerin weitergeführt hat. Nach den Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht hat die Bf im Zuge des Verkaufs eine Abwertung des Warenlagers um 50% vorgenommen und die abgewerteten Tonträger an MS verkauft. Die Bf hat sodann einen Schadensfall in Höhe von 399.410 ATS verbucht.

Da diese Vorgangsweise nicht fremdüblich sei und von der Bf nicht begründet werden konnte, wurde die Abwertung im Rahmen der Betriebsprüfung nicht anerkannt. Es erfolgte eine Umsatz- und Gewinnhinzurechnung, der Bruttobetrag von 479.292 ATS wurde als verdeckte Ausschüttung angesetzt. In der Berufung stützte sich die Bf auf die damalige schlechte Marktlage für CDs.

Die Bf hat bei ihrer Gründung den Lagerbestand mit Rechnung vom 8.5.1997 zu einem Pauschalpreis von 700.000 ATS angekauft. Im Schreiben vom 6.7.2017 führte der steuerliche Vertreter den Abwertungsbedarf auf den überhöhten Ankaufspreis zurück.

Dieser Umstand mag der Aussage der MS zu entnehmen sein. Gegenüber dem Bundesfinanzgericht bestätigte sie nämlich, dass das Warenlager im Jahr 1999 teilweise veraltet (ca. 5 bis 7 Jahre) gewesen sei und sie danach die Ware zu reduzierten Preisen abverkauft habe. Es ist davon auszugehen, dass die Geschäftsführerin MS als Ein- und Verkäuferin der Bf sowie zuvor als Ein- und Verkäuferin des Einzelunternehmens ihres Schwagers RS über die Zusammensetzung und den Wert des Sortiments Bescheid gewusst hat. Aber auch der Geschäftsführer KK war mit der Branche vertraut. Er gab an, dass beim Verkaufspreis der – auf die Marktlage zurückzuführende - geringere Wert des Warenlagers berücksichtigt wurde. Aufgrund des Interessengegensatzes zwischen MS und KK kann davon ausgegangen werden, dass der vereinbarte Pauschalpreis für das Warenlager dem tatsächlichen Wert entsprach und die Abwertung des Warenlagers zu Recht erfolgte.

Der Annahme der Entwertung des Warenlagers widerspricht auch nicht der Umstand, dass MS den CD-Handel als Einzelunternehmerin noch elf Jahre wirtschaftlich erfolgreich weitergeführt hat. Der Betriebsprüfer weist darauf hin, dass das fortgeführte Einzelunternehmen mit weniger Fremdpersonal bzw. kleinerem Sortiment rentabler gewesen sein wird. Aus dem Arbeitsbogen ergibt sich überdies in diesem Zusammenhang, dass MS nur das Geschäftslokal in A., nicht aber die Filiale in B. weitergeführt hat. Aufgrund geänderter Verhältnisse erübrigen sich damit weitere Ermittlungen für die Folgejahre und war auch der Anregung der Bf auf Auswertung der Ertragslage des von MS weitergeführten Betriebes nicht zu folgen.

Gemäß § 6 Z 2 lit a EStG 1988 ist Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder mit dem niedrigeren Teilwert zu bewerten.

Bei sinkenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten können (bei Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG „müssen“) auch die bereits vorhandenen Waren auf den niedrigeren Wert abgeschrieben werden. Eine Teilwertabschreibung bei Handelswaren kommt auch beim Sinken der Verkaufspreise in Betracht (*Doralt*, EStG, § 6 Tz 233, 234).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Bewertung eines Wirtschaftsgutes zu niedrigeren Teilwerten nur dann zulässig, wenn hinsichtlich des betreffenden Wirtschaftsgutes am Bilanzstichtag eine entsprechende Entwertung eingetreten ist. Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder wenigstens glaubhaft zu machen (vgl. VwGH 17.12.2003, 2000/13/0117).

Bei der vorliegenden Sachlage ist die Entwertung des Warenbestandes glaubhaft und erfolgte der Verkauf an die Anteilsinhaberin zu einem angemessenen Preis.

Es war daher keine Umsatz- und Gewinnhinzurechnung vorzunehmen. Auch eine verdeckte Ausschüttung wurde nicht verwirklicht.

3. Bareinlagen KK – Erlöshinzurechnungen

Der Gesellschaftergeschäftsführer KK tätigte folgende Bareinlagen in die Gesellschaft bzw. nahm der Betriebsprüfer folgende Hinzurechnungen vor:

| | Bareinlagen | Zurechnung netto | Zurechnung brutto |
|------|---------------|------------------|-------------------|
| 1997 | 511.820 ATS | 300.000 ATS | 360.000 ATS |
| 1998 | 1.239.530 ATS | 900.000 ATS | 1.080.000 ATS |
| 1999 | 381.806 ATS | 300.000 ATS | 360.000 ATS |
| 2000 | 360.000 ATS | 250.000 ATS | 300.000 ATS |

Seitens der Bf wurden der Abgabenbehörde keine Auskünfte zur Herkunft der eingelegten Beträge gegeben und wurde kein Zahlungsfluss nachgewiesen. KK gab gegenüber dem Bundesfinanzgericht an, er wollte mittels der Bareinlagen einen Konkurs der Bf vermeiden. Er habe die Bareinlagen durch den Verkauf von Privatvermögen, zB Autos und Briefmarken, finanziert.

Das Bundesfinanzgericht forderte die Bf mit E-Mail vom 9.1.2018 zur Übermittlung von Belegen zum Nachweis der Herkunft der Bareinlagen auf.

Der steuerliche Vertreter bemängelte im Antwortschreiben vom 22.1.2018, dass nun erstmals nach zwölfjähriger Verfahrensdauer um Vorlage von Belegen ersucht werde. Dem ist entgegenzuhalten, dass die Abgabenbehörde die Bf aktenkundiger Weise bereits mit Schreiben vom 11.9.2006 zur Vorlage von Belegen bezüglich der Bareinlagen – ergebnislos - aufgefordert hat. Die Aktenlage bietet keine Anhaltspunkte dafür, dass etwa entsprechende Belege in den beschlagnahmten Geschäftsunterlagen der Bf zwar

vorhanden waren, aber von der Außenprüfung nicht gefunden wurden. Es wäre bereits während der Außenprüfung Sache der Bf gewesen, konkrete Behauptungen aufzustellen und entsprechende Unterlagen zur Untermauerung zu bezeichnen. Da die Bf dies unterlassen hat, muss davon ausgegangen werden, dass solche Belege nicht existieren und nicht existiert haben.

Da KK ausdrücklich vom „Verkauf von Privatvermögen“ gesprochen hat, ist die Behauptung des steuerlichen Vertreters nicht nachvollziehbar, dass sich die geforderten Nachweise in den beschlagnahmten Geschäftsunterlagen und den Steuerakten des KK befinden sollen. Aus diesem Grund wäre eine Beischaffung der Steuerakte des KK aus den Jahren 1996 bis 2000 und eine Auswertung der Anlageverzeichnisse nicht zielführend. Von der Aufnahme des diesbezüglich beantragten Beweises wird daher als unerheblich gemäß § 183 Abs. 3 BAO abgesehen.

Festzuhalten ist schließlich, dass die Finanzierung der Bareinlagen durch Verkauf von Privatvermögen des Ing. K mangels Nachweises nicht objektivierbar ist und auch in Hinblick auf die nicht unbeträchtliche Höhe der gesamten Bareinlagen eine Finanzierung durch den Verkauf von Autos und Briefmarken als unglaubwürdig zu bezeichnen ist. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung wird daher davon ausgegangen, dass ein Teil dieser Beträge aus nicht erklärten Erlösen stammt.

Der Betriebsprüfer beurteilte die Bareinlagen aufgrund des fehlenden Geldflussnachweises sowie der fehlenden Erlöse bei der kalkulatorischen Verprobung als Indiz für Schwarzumsätze. Er verwies darauf, dass die Bf Rohgewinne von 25% im Jahr 1997, 8% im Jahr 1998 und 15% (bzw 33% ohne Teilwertberichtigung) im Jahr 1999 aus den CD-Verkäufen verzeichnete und keine Aufklärung des Sachverhaltes durch die Bf erfolgte.

Anhand der Bilanzen der Bf ergeben sich folgende Roherträge aus dem Tonträgerhandel:

| | 1997 | 1998 | 1999 |
|--------------------------|------------|------------|------------|
| Verkaufserlöse | 3.695.413 | 3.324.208 | 1.861.250 |
| CPI Verkaufsrechte | -350.000 | | |
| WES | -2.686.346 | -3.068.985 | -1.624.125 |
| Roherlös | 659.067 | 255.223 | 237.125 |
| Rohaufschlagskoeffizient | 1,25 | 1,08 | 1,15 |

Die Bf wandte ein, dass bei einer Verprobung des Rohaufschlages für das Jahr 1999 sowohl aus den Umsatzerlösen als auch aus dem Wareneinsatz ein Betrag von 475.000 ATS zu eliminieren sei, der dem Wert des von MS zu Buchwerten übernommenen Warenlagers entsprochen habe (Schreiben vom 22.1.2018).

Dazu ist festzuhalten, dass die Bf das Warenlager zu einem Pauschalpreis von 475.000 ATS verkauft hat, was buchhalterisch zu einem Wareneinsatz von 399.412 ATS geführt

hat (vgl. Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 6.7.2017, Seite 2). Eliminiert man den Verkauf an MS, um eine Verzerrung der Rohaufschlagskalkulation zu vermeiden, ist somit von den Erlösen der Betrag von 475.000 ATS in Abzug zu bringen, vom Wareneinsatz aber lediglich jener Wert (399.412 ATS), der tatsächlich als Wareneinsatz verbucht wurde.

| | |
|----------------------------------|------------|
| 1999 neu | |
| Verkaufserlöse | 1.386.250 |
| WES | -1.224.713 |
| Roherlös ohne Pauschalverkauf | 161.537 |

Gemäß § 184 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabeberechnung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs 1) wesentlich sind.

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs 3 BAO 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.

Nach § 163 Abs. 1 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 und § 131b BAO entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Nach § 163 Abs. 2 BAO liegen Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, insbesondere dann vor, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden können oder eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist.

Nach *Ritz*, BAO⁶, § 163 Rz. 1f, besteht, wenn Bücher und Aufzeichnungen den Bestimmungen des § 131 BAO entsprechen, die (widerlegbare) Vermutung, sie seien auch inhaltlich richtig. Diesfalls besteht ein Rechtsanspruch der Partei darauf, ihr Ergebnis der Besteuerung zugrunde zu legen. Dies gilt nicht bei begründeten Anlässen, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (vgl. § 184 Abs. 3 BAO über die Schätzung bei sachlicher Unrichtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen). Solche sachlichen Unrichtigkeiten (schwerwiegende sachliche Mängel) hat die Abgabenbehörde

in einem einwandfreien Verfahren nachzuweisen. Die Begründungslast für das Vorliegen eines solchen begründeten Anlasses liegt bei der Abgabenbehörde.

Über § 269 Abs. 1 BAO sind die Verwaltungsgerichte gleichermaßen zu eigenständigen Schätzungen berufen.

Der steuerliche Vertreter erklärte die schwankenden Roherlöse mit der Aussage von MS, wonach es Abverkäufe zu reduzierten Preisen gegeben habe. Diese Argumentation geht insofern ins Leere, als sich MS auf Abverkäufe im Tonträgerhandel in ihrem Einzelunternehmen bezogen hat. Anhaltspunkte für verbilligte Abverkäufe durch die Bf sind der Aussage der Frau S bzw. der übrigen Aktenlage nicht zu entnehmen. Falls die Bf aber tatsächlich Ware zu Aktionspreisen abverkauft hätte, wäre das im Übrigen keine Erklärung dafür, dass laut Bilanzen die gesunkenen Roherlöse im Jahr 1999 wieder angestiegen sind. Eine stichhaltige Erklärung für schwankende Roherlöse wurde daher seitens der Bf nicht geliefert.

Die ungeklärten Bareinlagen sowie die ungeklärten Schwankungen der Roherlöse berechtigen im vorliegenden Fall grundsätzlich zur Vornahme einer Schätzung, da eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit der Buchhaltung wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist. Steht die Berechtigung zur Schätzung fest, ist die Behörde in der Wahl der Schätzungsmethode frei. Die seitens der Betriebsprüfung angewendete Schätzungsmethode ist eine kalkulatorische Schätzung mit Hilfe eines Rohaufschlages auf den Wareneinsatz.

Dem von der Rechtsprechung gebildeten Grundsatz, dass das Schätzungsverfahren stets darauf gerichtet sein muss, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben, wird jedoch das Schätzungsergebnis der Außenprüfung aus folgenden Gründen nicht gerecht:

Die Hinzurechnungen des Betriebsprüfers in den Jahren 1997 – 1999 beruhen auf einem Rohaufschlag in den einzelnen Jahren von 33 – 38%:

| | 1997 | 1998 | 1999 |
|--------------------------|------------|------------|------------|
| Verkaufserlöse | 3.695.413 | 3.324.208 | 1.861.250 |
| CPI Verkaufsrechte | -350.000 | | |
| Zurechnung Bp | 300.000 | 900.000 | 300.000 |
| WES | -2.686.346 | -3.068.985 | -1.624.125 |
| Roherlös | 959.067 | 1.155.223 | 597.125 |
| Rohaufschlagskoeffizient | 1,36 | 1,38 | 1,33 |

Die Geschäftsführerin MS, die für Ein- und Verkauf zuständig war, nannte einen Verkaufspreis für Endkunden mit einer Kalkulation von 1,5 oder 1,6, was netto einem Rohaufschlagskoeffizienten von lediglich 1,25 bzw 1,33 entspricht.

Der Betriebsprüfer hielt in seiner Stellungnahme vom 16.11.2017 fest, dass Rohaufschläge von ca 25 – 33% als reel anzunehmen seien. Wenn der Betriebsprüfer weiter meint, dass die Rohaufschlagswerte im Jahr 1997 noch „normal“ gewesen sind (25% laut Bilanz), ist dies nicht geeignet, die vorgenommenen Erlöszuschätzungen der Höhe nach zu tragen, auch wenn er sich darauf beruft, dass MS ab dem Jahr 2000 einen Rohaufschlag von 40 – 60% erwirtschaftet habe – ebenso wie auch RS vor dem Verkauf an die Bf. Dem Bundesfinanzgericht liegen keinerlei Grundlagen für solche Rohaufschläge im Zeitraum vor und nach der Geschäftstätigkeit der Bf vor und sind daher nicht nachvollziehbar. Laut Betriebsprüfer sind für das Einzelunternehmen des RS überdies keine Daten mehr vorhanden.

In der im Arbeitsbogen aufliegenden Rechnung der Fa. Tyrolis Handels GmbH an die Bf vom 10.5.1999 sind zu den einzelnen CDs neben den Einkaufspreisen auch die empfohlenen Verkaufspreise angegeben. Aus diesen lässt sich ein Rohaufschlag von 35 bis 39% errechnen. Von einem weiteren Lieferanten der Bf, der Fa. Polygram, konnte die Außenprüfung lediglich Listenpreise und Händlerrabatte ermitteln und einen Rohaufschlag von „zumindest rund 20%“ feststellen (Schreiben des Betriebsprüfers vom 16.11.2017). Aus (lediglich) von der Fa. Tyrolis empfohlenen Verkaufspreisen kann somit nicht zwingend auf branchenübliche Verkaufspreise geschlossen werden. Daher hält das Bundesfinanzgericht die (innerbetrieblichen) Aufschlagsätze, wie sie von der Geschäftsführerin angegeben wurden, für maßgebender als von einem Großhändler vorgeschlagene Verkaufspreise, die im Einzelfall nicht zutreffen müssen (vgl. auch *Ritz*, BAO⁶, § 184 Tz 9).

Aufgrund der geschilderten Sachlage kann nicht mit großer Wahrscheinlichkeit angenommen werden, dass die Bf in den Jahren 1997 – 1999 Rohgewinne erzielen konnte, die 25% übersteigen.

Es hat daher eine Erlöshinzurechnung im Jahr 1997 zu unterbleiben. Im Jahr 1998 wird die Erlöshinzurechnung von 900.000 ATS auf 500.000 ATS vermindert und im Jahr 1999 die Erlöshinzurechnung von 300.000 ATS auf 150.000 ATS vermindert. Damit wird in den Jahren 1997 – 1999 von Rohaufschlägen von 25% ausgegangen, was den tatsächlichen Gegebenheiten eher nahekommen wird.

Auch die festgestellten verdeckten Ausschüttungen - die nach der Sachlage dem KK zuzurechnen sind - sind entsprechend zu reduzieren.

| | 1997 | 1998 | 1999 |
|--------------------|------------|------------|------------|
| Verkaufserlöse | 3.695.413 | 3.324.208 | 1.386.250 |
| CPI Verkaufsrechte | -350.000 | | |
| Zurechnung lt. BFG | --- | 500.000 | 150.000 |
| WES | -2.686.346 | -3.068.985 | -1.224.713 |
| Roherlös | 659.067 | 1.155.223 | 311.537 |

| | | | |
|--------------------------|------|------|------|
| Rohaufschlagskoeffizient | 1,25 | 1,25 | 1,25 |
|--------------------------|------|------|------|

Was die Erlöshinzurechnung für das Jahr 2000 betrifft, können die Bareinlagen dieses Jahres in keinem Zusammenhang mit dem Tonträgerhandel stehen, da die Bf den Tonträgerhandel im Jahr 1999 beendet hat. Es ist auch nicht nachvollziehbar, welche Schätzungsmethode die Außenprüfung für das Jahr 2000 angewendet hat.

Es sind daher im Jahr 2000 keine Mehrerlöse bei Gewinn und Umsätzen hinzuzurechnen, zumal auch die Abgabenbehörde davon ausgeht, dass allein aufgrund der ungeklärten Bareinlagen nicht auf Schwarzumsätze zu schließen sei (Schreiben vom 16.11.2017).

In den Jahren 1997 und 2000 wurden keine verdeckten Ausschüttungen verwirklicht.

In diesem Punkt war der Beschwerde teilweise Folge zu geben.

4. Haftung für Kapitalertragsteuer 1997 - 2000

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 (in der für die Streitjahre geltenden Fassung) zählen Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.

Solche Einkünfte unterliegen, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat (inländische Kapitalerträge), der Kapitalertragsteuer (§ 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung).

Zu den "sonstigen Bezügen" im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zählen insbesondere die verdeckten Ausschüttungen; verdeckte Ausschüttungen gehören somit zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 (vgl. VwGH 4.2.2009, 2008/15/0167).

Mehrgewinne einer Kapitalgesellschaft, die in ihrem Betriebsvermögen keinen Niederschlag gefunden haben, sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes regelmäßig als den Gesellschaftern verdeckt zugeflossene Ausschüttungen anzusehen (vgl. z.B. VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046).

Der Schuldner der Kapitalerträge haftet gemäß § 95 Abs. 2 und 3 EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Wie der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt hat (VwGH 26.1.2017, Ra 2015/15/0063), stößt es grundsätzlich auf keine Bedenken, die ausschüttende GmbH zur Haftung für die Kapitalertragsteuer aus verdeckten Ausschüttungen heranzuziehen.

Das Finanzamt hat die Bf für die den Gesellschaftern zugewendeten Vorteile zur Haftung für Kapitalertragsteuer 1997 – 2000 herangezogen.

Vom Bundesfinanzgericht wurde festgestellt, dass es im Jahr 1999 zu keiner verdeckten Ausschüttung an die Gesellschafterin MS sowie in den Jahren 1997 und 2000 zu keiner verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter KK kam. Die Bf ist aber zur Haftung

für die Kapitalertragsteuer aus verdeckten Ausschüttungen an KK in den Jahren 1998 (600.000 ATS) und 1999 (180.000 ATS) heranzuziehen (siehe oben Punkte 2. und 3).

| | 1998 | 1999 |
|------------------------------|---------|---------|
| Gesamtausschüttung inkl KEST | 800.000 | 240.000 |
| Kapitalertragsteuer 25% | 200.000 | 60.000 |

Die Geltendmachung der Kapitalertragsteuer gegenüber dem Abzugsverpflichteten liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei verdeckten Ausschüttungen trifft die Gesellschaft ein Verschulden an der Nichtabfuhr der Kapitalertragsteuer, weshalb es nicht unbillig ist, ihr die Kapitalertragsteuer vorzuschreiben. Besonders sprechen im Beschwerdefall jedoch Zweckmäßigkeitsüberlegungen (vgl Ritz, BAO⁶, § 20 Tz 7) für eine haftungsmäßige Inanspruchnahme der Bf, da die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an den Gesellschafter wegen Verjährung nicht mehr möglich wäre.

Zum Einwand der fehlenden Zahlungsaufforderung:

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO, zweiter Satz, ist im Haftungsbescheid der Haftungspflichtige aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Die Bf wandte ein, dass der Haftungsbescheid vom 19.12.2006 diese Aufforderung nicht enthält.

Der gegenständliche Haftungsbescheid ist mit einem Bescheid über den Säumniszuschlag kombiniert. Nach verständiger Würdigung des Inhaltes dieses Sammelbescheides sind folgende Sätze Teil des Haftungsbescheides und sind daher bei der rechtlichen Beurteilung des Haftungsbescheides zu berücksichtigen: *„Die Kapitalertragsteuernachforderungen waren bereits fällig. Die für die Nachzahlung zur Verfügung stehende(n) Frist(en) ist/sind der/den gesondert zugehenden Buchungsmittelung(en) zu entnehmen.“*

Abgabenvorschriften, die für Abfuhrabgaben Fälligkeitstermine regeln, sind speziellere Bestimmungen zu § 224 Abs. 1 BAO. Daher wird bei solchen Abgaben durch den Haftungsbescheid keine neue Fälligkeit gegenüber dem (abfuhrpflichtigen) Haftungspflichtigen begründet. Ihm steht jedoch eine Nachfrist von einem Monat zu. Ob sich diese Nachfrist aus § 224 Abs. 1 zweiter Satz BAO ergibt, oder ob diesfalls § 210 Abs. 4 BAO analog anzuwenden ist, sei dahingestellt (Ritz, BAO⁶, § 224 Tz 9).

Für die Fälligkeit der Kapitalertragsteuer besteht in § 96 EStG 1988 eine speziellere Regelung, die der Bestimmung des § 224 Abs. 1 BAO vorgeht. Im gegenständlichen Haftungsbescheid genügt daher der Hinweis auf die bereits vorliegende Fälligkeit. Dem Einwand der fehlenden Zahlungsaufforderung kommt keine Berechtigung zu.

Der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid vom 19.12.2006 war daher für die Jahre 1997 und 2000 Folge zu geben und für die Jahre 1998 und 1999 teilweise stattzugeben.

5. Zur amtswegigen Ermittlungspflicht

Der Betriebsprüfer warf der Bf die fehlende Mitwirkung bei der Ermittlung des relevanten Sachverhalts vor. Seitens der Bf wurde eingewendet, es habe eine amtswegige Klärung des Sachverhalts zu erfolgen. Bei einer Außenprüfung auf Grundlage § 147 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG bestehe für die Bf keine Mitwirkungspflicht.

Gemäß § 115 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Gemäß § 138 BAO haben aber die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen bzw. zumindest glaubhaft zu machen.

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabeananspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht. Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (*Ritz*, BAO⁶, § 115 Tz 8, 9). Der Abgabepflichtigen hat zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes (auch hinsichtlich einer Schätzung gemäß § 184 BAO) beizutragen (VwGH 19.3.2008, 2008/15/0017).

Auch eine nach § 99 Abs 2 FinStrG durchgeführte Prüfung hat in dieser Norm nur ihren Veranlassungsgrund, nicht aber ihre verfahrensrechtliche Grundlage, welche sich unverändert in den Bestimmungen der §§ 147 ff. BAO findet (vgl. VwGH 26.5.1993, 90/13/0155). Dafür, dass die Anhängigkeit eines Finanzstrafverfahrens gegen einen Abgabepflichtigen Recht und Pflicht der Abgabenbehörde zur Feststellung des Sachverhaltes in freier Beweiswürdigung i.S.d. § 167 Abs 2 BAO im Abgabenverfahren beschränken würde, findet sich im Gesetz keine Stütze (vgl. VwGH 20.4.2004, 2003/13/0165).

Gemäß § 167 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Zum Vorwurf, die Behörde bleibe hinsichtlich der Sachverhaltsannahmen den Beweis schuldig, ist zu entgegnen, dass von jenem Sachverhalt auszugehen ist, der die größere Wahrscheinlichkeit für sich hat (*Ritz*, BAO⁶, § 167 Tz 8).

Die Abgabenbehörde hat im Zuge des Finanzstrafverfahrens Unterlagen der Bf beschlagnahmt. Laut Aktenlage wurden am 31.7.2007 vom steuerlichen Vertreter der Bf Akteneinsicht genommen und die gewünschten Ablichtungen von Unterlagen übernommen. Dem Vorwurf der Bf, mangels Aushändigung von Unterlagen sei eine Stellungnahme zu den Feststellungen der Außenprüfung nicht möglich, kommt daher keine Berechtigung (mehr) zu.

Die Behauptung des steuerlichen Vertreters, die beschlagnahmten Unterlagen seien seitens der Abgabenbehörde nicht ausgewertet worden (Schreiben vom 22.1.2018), entbehrt ebenfalls der Grundlage, da aus dem Bericht über die Außenprüfung deutlich hervorgeht, dass sich die Abgabenbehörde mit den vorhandenen Unterlagen auseinandergesetzt hat. Anlässlich der Außenprüfung wurde allerdings festgestellt, dass neben den Fakturen keine Belege, Geschäftspapiere und sonstige relevante Unterlagen vorhanden sind. Fehlen wesentliche Unterlagen, kann nur die Bf Angaben zum Sachverhalt machen. Es wäre auch Sache der Bf gewesen, dem Vorwurf der fehlenden Belege dadurch entgegenzutreten, dass konkrete vorhandene Unterlagen bezeichnet werden, statt sich darauf zu beschränken, die Feststellungen der Außenprüfung zu bestreiten.

Das Bundesfinanzgericht teilt daher nicht die Auffassung der Bf, dass die Abgabenbehörde verfahrensrechtliche Vorschriften verletzt hat. Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurde der Bf überdies die Möglichkeit zur Stellungnahme eingeräumt, wovon die Bf auch Gebrauch gemacht hat.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zum Pkt. 1.3. Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung ist die Revision zulässig. Zur Frage, ob es für das Entstehen der Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 ausreicht, wenn die Rechnung zwar Angaben zum Zeitraum der Leistungserbringung enthält, welche aber nicht den Vorgaben des § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 (in der für 2000 geltenden Fassung) entsprechen, fehlt - soweit ersichtlich - Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Im Übrigen ist die Revision unzulässig, da im Wesentlichen Fragen des Sachverhaltes zu beurteilen waren bzw sich die Rechtsfolgen unmittelbar aus dem Gesetz ergeben.

Berechnung der Bemessungsgrundlagen in ATS:

| Körperschaftsteuer | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 |
|---|----------|----------|-----------|----------|
| Einkünfte aus Gew. lt. angefochtenem Bescheid | 104.747 | -265.408 | 1.512.249 | -856.039 |
| Pkt 1.1.a. Eingangsrechnung | -280.000 | | | |
| Vorsteuerkürzung | 56.000 | | | |

| | | | | |
|---|------------------|-----------------|------------------|-------------------|
| Passivierung KEST | 120.000 | 160.000 | 219.764 | 100.000 |
| Passivierung USt | 56.000 60.000 | 80.000 | 30.000 79.882 | 50.000 |
| Pkt 2 TW-Berichtigg | | | -479.292 | |
| Pkt 3 Bareinlagen, Erlösberichtigung | -360.000 | -480.000 | -180.000 | -300.000 |
| Eink. aus Gew. neu | -243.253 | -505.408 | 1.182.603 | -1.006.039 |

| Umsatzsteuer | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 |
|---|---------------------|---------------------|---------------------|-------------------|
| St.pfl Umsätze lt. angefocht. Bescheid | 3.971.598,50 | 4.252.303,21 | 2.810.743,65 | 1.430.000,00 |
| Pkt 1.3. | -350.000,00 | | -138.800,00 | -1.180.000,00 |
| Pkt 2. TW-Abschr | | | -399.410,00 | |
| Pkt 3 Bareinlagen | -300.000,00 | -400.000,00 | -150.000,00 | -250.000,00 |
| St.pfl Umsätze neu | 3.321.598,50 | 3.852.303,21 | 2.122.533,65 | 0,00 |
| Steuerschuld kraft Rechnungslegung | 70.000,00 | | 27.760,00 | 236.000,00 |
| Vorsteuer lt. angefocht. Bescheid | 772.707,40 | keine Änderung | keine Änderung | keine Änderung |
| Pkt 1.1.a. | 56.000,00 | | | |
| Vorsteuer neu | 828.707,40 | | | |

Wien, am 19. April 2018