



GZ. RV/0356-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Erika Schützenhofer, gegen die Bescheide des Finanzamtes Oberwart betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1992 bis 1995, Gewerbesteuer für die Jahre 1992 und 1993, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde als GesmbH. am 27. April 1992 zur Führung eines Bauunternehmens gegründet. Am 12. Februar 1998 wurde laut Firmenbuchauszug das Ausgleichsverfahren

eröffnet. Mit Eröffnung des Anschlusskonkurses am 1. April 1998 wurde die Gesellschaft aufgelöst. Der Konkurs wurde mit Gerichtsbeschluss vom 4. September 2002 nach Schlussverteilung aufgehoben.

Als Geschäftsführerin war Frau Dr. ES bestellt. Gesellschafter waren zu je einem Viertel Dr. ES und WS sowie zur Hälfte CK.

Beginnend mit 2. Oktober 1996 wurde bei der Bw. eine Betriebsprüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG betreffend u.a. Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer 1992 – 1995 sowie Gewerbesteuer 1992 und 1993 durchgeführt. Wegen materieller Mängel der Buchführung erfolgte dabei eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO.

Im Betriebsprüfungsbericht ist folgender Sachverhalt festgehalten:

Bei einer gerichtlich angeordneten Hausdurchsuchung sei Beweismaterial sichergestellt worden, welches einerseits den offiziellen Geschäftsablauf der Bw. und andererseits die nicherfassten Geschäftsfälle, d.h. sogenannte Schwarzgeschäfte, dokumentiere. Es seien nämlich Grundaufzeichnungen ohne Bezug zur offiziellen Buchhaltung vorgefunden worden. Diese konnten jedoch nicht lückenlos für den gesamten Prüfungszeitraum sichergestellt werden.

Bei der Einvernahme des AS, des Gatten der Dr. ES, habe dieser Umsatzverkürzungen und dazu angewandte Vorgangsweisen niederschriftlich bestätigt. Im Firmenbuch sei Dr. ES als Geschäftsführerin eingetragen. Laut ihrer Aussage und der Aussage ihres Gatten AS sei sie nur formell Geschäftsführerin, die tatsächliche Leitung des Unternehmens habe AS als faktischer Geschäftsführer inne. Dr. ES habe erklärt, vom Aufgabenbereich und der Verantwortung eines Geschäftsführers mangels entsprechender Ausbildung nichts zu wissen. Aus den vorgefundenen handschriftlichen Aufzeichnungen sei jedoch laut Betriebsprüfung abzuleiten, dass Dr. ES bei den aufgezeigten Malversationen sehr wohl nachhaltig mitgewirkt habe.

Die Überprüfung der sichergestellten Unterlagen habe mehrere Varianten der Umsatzverkürzung zu Tage gebracht. Materialeinkäufe, Umsätze und Lohnaufwendungen seien in unterschiedlichem Ausmaß nicht verbucht worden.

- Weder Materialaufwand, Lohnaufwand noch Umsatz wurde verbucht
- Materialeinkauf und Materialumsatz wurden verbucht, nicht jedoch der dazugehörige Leistungserlös
- Sämtliche Aufwendungen wurden verbucht, die Ausgangsrechnungen wurden jedoch um einen Teil des Erlöses vermindert

- Sämtliche Aufwendungen wurden verbucht, jedoch keine Ausgangsrechnungen gelegt

Auch eine namentliche Liste von Privatkunden, bei denen aus den sichergestellten Unterlagen Schwarzumsätze nachvollzogen werden konnten, ist im Betriebsprüfungsbericht enthalten.

Die im Prüfungszeitraum getätigten "Schwarzgeschäfte" wurden von der Betriebsprüfung gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt, wobei die Schätzungsmethode der Geschäftsführerin der Bw. schriftlich mitgeteilt worden sei. Trotz Aufforderung sei von dieser jedoch keine Stellungnahme dazu abgegeben worden. Auch im Zuge der Schlussbesprechung am 13. November 1997 sei die Schätzungsmethode ausführlich besprochen worden.

Der Betriebsprüfungsbericht enthält eine umfangreiche Erläuterung der Schätzung, wobei die Gesamtumsätze (in Schilling) wie folgt dargestellt wurden:

	1992	1993	1994	1995
Umsatz lt. Erklärung	4.092.686,12	9.479.652,02	10.280.530,45	14.303.047,84
Verkürzung lt. Bp.	1.381.732,00	3.817.458,00	4.541.230,00	3.003.360,00
Summe, Umsatz lt. Bp.	5.474.418,12	13.297.110,02	14.821.760,45	17.306.407,84

Die Umsatzverkürzungen wurden von der Betriebsprüfung auch bei der Gewinnermittlung erfasst. Bei der Gewinnzurechnung wurden die damit verbundenen Aufwendungen berücksichtigt, insbesondere nicht verbuchter Mehrlohn und nicht verbuchter Materialeinkauf und die darauf entfallende Umsatzsteuer. Die entsprechenden Beträge (alles in Schilling) wurden als verdeckte Gewinnausschüttung erfasst.

	1992	1993	1994	1995
Gewinnzurechnung	235.195,00	1.003.050,00	1.037.423,00	76.178,00
Umsatzsteuer	276.346,00	763.491,00	908.246,00	600.672,00
Verdeckte Gewinnausschüttg.	511.541,00	1.766.541,00	1.945.669,00	676.850,00

Die verdeckten Gewinnausschüttungen wurden der Geschäftsführerin Dr. ES zugerechnet und der Kapitalertragsteuer unterzogen.

Auf Grund der Ergebnisse der Betriebsprüfung erfolgte durch das Finanzamt eine Wiederaufnahme der Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerverfahren 1992 - 1994 gemäß § 303 Abs.4 BAO. Es wurden neue Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide 1992 - 1995 und Gewerbesteuerbescheide 1992 und 1993 erlassen.

Die Bw. brachte gegen die genannten Bescheide eine **Berufung** ein und führte aus:

Die von den Steuererklärungen abweichenden Veranlagungen beruhten auf den im Betriebsprüfungsbericht angeführten "Schwarzumsätzen". Die Bw. könne zwar nicht bestreiten, dass diese "Schwarzumsätze" tatsächlich durchgeführt worden seien, sie stelle aber in Abrede, dass die Schwarzumsätze **von ihr** getätigten worden seien.

Die Bw. und insbesondere die Geschäftsführung bestreite das Vorliegen von rechtsgültigen Verträgen zwischen ihr und den im Betriebsprüfungsbericht angeführten "Vertragspartnern". Ebensowenig seien namens der Bw. in Zusammenhang mit den angeführten Schwarzumsätzen Leistungen erbracht worden oder Beträge von den erwähnten "Vertragspartnern" vereinnahmt worden.

Der Behauptung, dass die Geschäftsführerin Dr. ES "ausreichend Kenntnisse über den Aufgabenbereich und die Verantwortung eines Geschäftsführers sowie über die Grundsätze des ordentlichen Wirtschaftlebens (keine Lieferung und Leistung ohne Rechnung etc.) schon allein aufgrund ihrer Ausbildung zuzumuten ist", sei insofern zu widersprechen, als Dr. ES an der technischen Universität in Budapest **Volkswirtschaftslehre** unterrichtet habe.

Zu den wesentlichen Inhalten der Volkswirtschaftslehre zählen Fragen des planwirtschaftlichen Wirtschaftssystems und makroökonomische Fragen wie Wirtschaftswachstumspolitik, Währungspolitik und Wechselkurspolitik. Daraus sei zu erkennen, dass diese Inhalte in keiner Weise schon alleine dazu befähigen würden, eine Geschäftsführerfunktion in Österreich einzunehmen.

In einer **Stellungnahme** zur Berufung wies der Betriebsprüfer darauf hin, dass zur Erzielung der festgestellten Schwarzumsätze Material, Werkzeug, Maschinen, Fuhrpark, Personal sowie Verwaltung und Buchhaltung der Bw. verwendet worden sei. Zum Beispiel habe ein Splitting von Leistungen in den offiziellen, verbuchten Umsatz und den Schwarzumsatz stattgefunden und es seien die Löhne laut Lohnkonten gemeinsam mit den "Schwarzlöhnen" abgerechnet worden.

Im Rahmen der Hausdurchsuchung vorgefundene Hilfsaufzeichnungen haben eindeutig eine aktive Mitwirkung der Geschäftsführerin Dr. ES bei den Schwarzgeschäften ergeben. Wegen dieser Sach- und Beweislage seien die Schwarzgeschäfte ohne Zweifel der Bw. zuzurechnen.

Die Stellungnahme wurde dem Masseverwalter übermittelt, eine Gegenäußerung erfolgte jedoch nicht.

Das Finanzamt wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung** ab, wobei zur Begründung der Inhalt der Stellungnahme der Betriebsprüfung wiedergegeben wurde und Auszüge aus dem Betriebsprüfungsbericht beigelegt wurden.

Der Masseverwalter beantragte unter Aufrechterhaltung der bisherigen Berufungsgründe und Anträge die **Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz**, ohne ein weiteres Vorbringen zu erstatten.

Mit rechtskräftigem Urteil des Landesgerichtes Eisenstadt vom 6. Februar 2002 wurde AS als de facto Geschäftsführer der Bw. für schuldig befunden, im Zeitraum von April 1992 bis 1997 Abgaben hinterzogen zu haben. Es handelt sich dabei um die Umsatzsteuer-, Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Kapitalertragsteuerbeträge, die im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellt wurden. Hingegen wurde Dr. ES vom Vorwurf der Abgabenverkürzung in Ermangelung eines Tatnachweises freigesprochen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Vom Betriebsprüfer wurden die Grundlagen für die Steuerberechnung aus den bei der Bw. sichergestellten Unterlagen ermittelt, wobei durch Sicherheitszuschläge dem Umstand Rechnung getragen wurde, dass nicht alle Daten lückenlos festgestellt werden konnten.

Von der Bw. wird allerdings nicht die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen oder das Vorliegen von "Schwarzgeschäften" bekämpft, sondern die Bw. bestreitet, dass die nicht erfassten Geschäftsvorfälle ihr zuzurechnen seien.

Dem ist entgegenzuhalten, dass von AS, der nach dem festgestellten Sachverhalt faktisch die Geschäftsführung der Bw. innegehabt hatte, Umsatzverkürzungen und die angewendeten Vorgangsweisen bestätigt wurden.

Vor allem aber enthalten die im Zuge der Hausdurchsuchung sichergestellten Unterlagen sowie der Betriebsprüfungsbericht und die Stellungnahme des Betriebsprüfers detaillierte Darstellungen, die eine Zurechnung der Schwarzumsätze an die Bw. untermauern. Hierbei wird auf den Betriebsprüfungsbericht und die Begründung der im gegenständlichen Berufungsverfahren ergangenen Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Auch im rechtskräftigem Urteil des Landesgerichtes Eisenstadt vom 6. Februar 2002 wird eindeutig bestätigt, dass die Abgabenhinterziehung im Zeitraum von April 1992 bis 1997 für die Firma der Bw. bewirkt wurde. So heißt es beispielsweise auf Seite 7 unter Punkt 2.) : "Für die Bw...", es folgt eine Aufzählung der hinterzogenen Abgaben. Anschließend wird festgestellt, dass AS als de facto Geschäftsführer der Bw. anzusehen sei und bei dieser Firma die beschriebene Vorgangsweise zur Abwicklung von Schwarzgeschäften gewählt habe.

Mit der lapidaren Behauptung in der Berufung, es habe in Zusammenhang mit den im Betriebsprüfungsbericht genannten Vertragspartnern weder Verträge noch Leistungen und Einnahmen gegeben, kann die Bw. den eindeutigen Feststellungen der Betriebsprüfung und des Strafurteils nicht mit Erfolg entgegentreten. Dies insbesondere, da die Bw. jegliche nähere Erläuterungen, Beweise oder Glaubhaftmachungen schuldig bleibt.

Im Schätzungsverfahren besteht die Mitwirkungspflicht der Partei (VwGH vom 17. Oktober 1991, 91/13/0090).

Das ebenfalls erforderliche Parteiengehör wurde bei der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen insofern gewahrt, als der Bw. Schlussfolgerungen, Schätzungsmethode und Schätzungsergebnis vor der Bescheiderlassung zur Kenntnis gebracht wurde. Es wäre danach an der Partei gelegen, begründete Überlegungen vorzubringen, die zB für eine andere Schätzungsmethode oder gegen einzelne Elemente der Schätzung sprechen (VwGH vom 7. Juni 1989, 88/13/0015).

Die Bw. hat jedoch keine relevanten Einwendungen bzw. Vorschläge vorgebracht.

Auch die Behauptung, die Geschäftsführerin habe mangels entsprechender Ausbildung von ihren Aufgaben keine Kenntnis gehabt und sie sei zu dieser Funktion nicht befähigt gewesen, kann der Berufung nicht zu Erfolg verhelfen.

Denn gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden. Die Vertreter

juristischer Personen trifft daher zB auch die Pflicht zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen (*Ritz, BAO, § 80, Tz. 4*).

Die Vertretungsregelungen juristischer Personen bestimmen sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes sowie des Handels- und Gesellschaftsrechtes, mit der Konsequenz, dass das Tätigwerden dieser Personen im satzungsmäßigen Rahmen als Handlung der juristischen Person zu qualifizieren ist und diese somit selbst zum Träger von Rechten und Pflichten wird (VwGH vom 19. Dezember 1984, 81/11/0119).

Im Gesellschaftsrecht ist die Vertretung der Gesellschaft durch den oder die Geschäftsführer festgelegt (§ 18 Abs. 1 GmbHG), sowie dessen Pflicht zur Führung der erforderlichen Bücher bzw. eine Überwachungspflicht bei Buchführung durch Dritte. Die Geschäftsführer haben die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anzuwenden (§ 25 Abs. 1 GmbHG). Sie haben für diejenigen Kenntnisse und Fähigkeiten einzustehen, die für den Geschäftszweck der Gesellschaft üblicherweise erforderlich sind. Ein Geschäftsführer kann deshalb grundsätzlich zu seiner Entlastung nicht geltend machen, er sei schlecht ausgewählt oder ungenügend überwacht worden (*Kastner, Doralt, Nowotny, Grundriss des österreichischen Gesellschaftsrechtes, 5. Auflage, 394*).

Wie aus dem in den Akten des Finanzamtes aufliegenden Gesellschaftsvertrag vom 27. April 1992 unter Punkt VI. und dem Auszug aus dem Firmenbuch vom 14. November 2002 zweifelsfrei ersichtlich ist - und auch gar nicht strittig ist -, ist Dr. ES als alleinige Geschäftsführerin bestellt und vertritt als solche seit 4. Mai 1992 selbständig.

Die Ausführungen der Bw. über die Kenntnisse der Geschäftsführerin sind daher unerheblich, da nach den umfangreichen Ermittlungsergebnissen die Zurechnung der Schwarzgeschäfte an die Bw. ohne Zweifel feststeht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 16. März 2004