

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Freilingner über die Beschwerden der Z GmbH, Adresse (St.Nr.), vertreten durch B Z, vom 3. Oktober 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005 vom 20. September 2007 und gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005 vom 17. September 2007 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2003 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2. Der Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2004 wird teilweise Folge gegeben. Die Höhe der Abgaben beträgt:

Summe Umsatzsteuer:	10.697,06 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern:	-11.608,79 €
Gutschrift	911,73 €

3. Der Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2005 wird teilweise Folge gegeben. Die Höhe der Abgaben beträgt:

Summe Umsatzsteuer:	7.134,55 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern:	-6.226,58 €
Gutschrift	907,97

4. Die Beschwerde betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für Kapitalertragsteuer für 2003 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

5. Der Beschwerde betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für Kapitalertragsteuer für 2004 wird teilweise Folge gegeben.
Die Kapitalertragsteuer beträgt 4.574,99 €.

6. Die Beschwerde betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für Kapitalertragsteuer für 2005 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden kurz als Bf. bezeichnet) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und betrieb in den beschwerdegegenständlichen Jahren einen Einzelhandel mit Möbeln und Heimtextilien. Geschäftsführerin der Bf. ist Frau B Z.

Mit Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 7.4.2006 setzte das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr die Umsatzsteuer in Höhe von -250,01 € fest. Aufgrund einer berichtigten Umsatzsteuererklärung für 2003 hob das Finanzamt mit Bescheid vom 14.4.2006 den Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 7.4.2006 auf. Mit Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 14.4.2006 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer in Höhe von 0,01 € fest.

Mit Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 14.4.2006 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer in Höhe von -4.586,15 € fest.

Mit Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 21.11.2006 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer in Höhe von -2.092,03 fest.

Im Jahre 2007 wurde bei der Bf. eine **abgabenbehördliche Prüfung** durchgeführt. Über das Ergebnis dieser Prüfung wurde der **Betriebsprüfungsbericht** vom 17.9.2007 erstellt. In diesem Bericht wurden u.a. die folgenden Änderungen der Besteuerungsgrundlagen dargestellt:

Zu den von der Bf. erklärten Umsätzen erfolgten folgende Zuschätzungen gem. § 184 BAO:

Im Jahr 2003 zu den erklärten Umsätzen von 28.807,31 € eine Zuschätzung von 15.000 €. Im Jahr 2004 zu den erklärten Umsätzen von 35.485,28 € eine Zuschätzung von 18.000 €. Im Jahr 2005 zu den erklärten Umsätzen von 20.672,77 € eine Zuschätzung von 15.000 €.

Bei den Vorsteuern kam es zu folgenden Kürzungen: im Jahr 2003 Kürzung um 843,03 € (Vorsteuer S) im Jahr 2004 Kürzung um 437,53 € (Rechtsberatung) im Jahr 2005 Kürzung um 1.194,00 € (Vorsteuer F GmbH)

Bei der Körperschaftsteuer wurden folgende verdeckte Gewinnausschüttungen festgestellt:

im Jahr 2003: Zuschätzung gem. § 184 BAO i.H.v. 10.000,00 €

im Jahr 2004: Zuschätzung gem. § 184 BAO i.H.v. 13.000,00 €, Rechtsberatung i.H.v. 2.187,67 €, Währungsverluste i.H.v. 2.699,96 €

im Jahr 2005: Zuschätzung gem. § 184 BAO i.H.v. 10.000,00 €

Aufgrund der festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen wurde folgende Kapitalertragsteuer (KESt) berechnet:

2003 € 3.000,00

2004 € 5.231,29

2005 € 3000,00

In einer Beilage zum Betriebsprüfungsbericht wurde zum Punkt **Buchführungsmängel – Schätzung § 184 BAO** ausgeführt:

Das geprüfte Unternehmen ermittelt den Gewinn gem. § 5 EStG. Für die Gewinnermittlung sind die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (i.V. mit § 131 BAO) maßgebend. Die vorgelegten Bücher und Aufzeichnungen entsprechen nicht den handelsrechtlichen bzw. allgemeinen Grundsätzen der ordnungsgemäßen Buchführung insoweit folgende formelle und materielle Mängel festgestellt wurden:

Die Aufzeichnungen wurden nicht zeitgerecht, vollständig und geordnet vorgenommen. Das Prinzip der Bilanzwahrheit (die Buchungen müssen sachlich richtig und vollständig sein) und der Grundsatz der Bilanzidentität, welcher die Übereinstimmung der Jahreseröffnungsbilanz mit der Schlussbilanz des Vorjahres verlangt, wurden nicht ausreichend erfüllt.

Die für die Überprüfung der Inventur unerlässlichen Grundaufzeichnungen wurden nicht aufbewahrt. Es wurde weiter festgestellt, dass nicht alle dem Betrieb zuzuordnenden Wirtschaftsgüter in der Inventur erfasst worden sind. Eine Nachprüfbarkeit durch einen sachverständigen Dritten ist somit nicht möglich.

Die o. a. formellen und materiellen Mängel sind im vorliegenden Fall geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen und begründen gem. § 184 BAO eine Schätzungsberechtigung der Behörde. Das Unternehmen veranstaltete im Jahr 2005 vermehrt Lagerabverkäufe und Flohmärkte am Standort H. Diese Sonderverkäufe wurden mittels regelmäßig geschalteten Postwurfsendungen entsprechend beworben. Bareinnahmen aus derartigen Flohmärkten und Abverkäufen konnten nur vereinzelt festgestellt werden. Erlöse aus dem Verkauf diverser beworbener Kleinteile wie z.B. Beschläge und Deko-Artikel konnten nicht festgestellt werden. Erlöse aus dem vom Unternehmen betriebenen Internethandel mit Altwaren wurden im Prüfungszeitraum nicht erklärt. Die Homepage verwies zumindest bis 27.6.2007 in den Menüpunkten "Wohnarchitektur - Möbel" - „Internetshop“ unter dem Link „Schnäppchen“ zu einer Homepage des Anbieters Yahoo, auf der eine Reihe von Flohmarktartikeln angeboten wurden.

Im Jahr 2004 wurde von Frau B Z ein denkmalgeschütztes Gebäude angemietet und in der Folge umfangreich saniert und renoviert. Das renovierte Gästehaus stellt seit November 2004 den Hauptwohnsitz der Familie Z dar, eine Nutzung durch andere Personen bzw. Erlöse aus der Vermietung der Räumlichkeiten konnte seitens der Bp. nicht festgestellt werden. Die Einrichtung des Gästehauses stammt aus dem Warenbestand der Bf.. Erlöse aus dem Verkauf von Möbeln an die Familie Z wurden

im Prüfungszeitraum nicht erklärt. Die wirtschaftliche Lage der Bf. bzw. der Familie Z stellt sich wie folgt dar: Die Bf. erwirtschaftete in den Jahren 1997 bis 2005 Verluste in Höhe von insgesamt € 112.969.-. Herr Z ist in der GmbH geringfügig angestellt, sein monatliches Einkommen beläuft sich auf rd. € 700.-. Die Geschäftsführerin Frau B Z bezieht aus ihrer nichtselbständigen Tätigkeit Einkünfte von rd. € 1.500.- netto. Das Verrechnungskonto der Geschäftsführerin weist per 31.12.2005 eine Forderung in Höhe von € 35.381.- auf. Festgestellt wurde weiter, dass die Geschäftsführerin im Jahr 2004 auf eine Forderung in Höhe von € 24.399.- zu Gunsten der GmbH verzichtet hat. Ein Teil des laufenden Einkommens aus nichtselbständiger Tätigkeit der Geschäftsführerin wurde für die Abdeckung bzw. Finanzierung der Verbindlichkeiten der Bf. aufgewendet (rd. € 60.000.-). Im an das Bundesdenkmalamt vorgelegten Kostenvoranschlag wurden die Aufwendungen für die geplanten denkmalpflegerischen Maßnahmen des Gästehauses mit € 53.669.- sowie die Kosten für Restaurierungsarbeiten mit € 15.276.- angegeben. In diesem Kosten voranschlag sind die Kosten für die Sanierung des Herrenhauses nicht inkludiert. In einer Ausgabe der Rundschau vom 7.2.2006 wurde von Herrn Z angegeben, „bisher rund € 70.000.- in das Haus reingebuttert zu haben“. Die Finanzierung dieses Projektes ist lt. Ansicht der Betriebsprüfung aus den bisherigen Ergebnissen der Bf. sowie aus den sonstigen zur freien Disposition stehenden Mitteln nicht finanzierbar. Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen wurde wie folgt dargestellt:

vorgelegter Kostenvoranschlag des Bundesdenkmalamtes: € 68.945,00

Subvention Bundesdenkmalamt: -€ 8.000,00

davon verwendet aus lfd. Einkommen, geschätzt lt. Bp.: - € 30.000,00

unaufgeklärter Vermögenszuwachs: € 30.000,00

Dieser unaufgeklärte Vermögenszuwachs führte lt. Bp. zu einer Umsatzsteuerzuschätzung von jeweils € 15.000.- in den Jahre 2003, 2004 und 2005.

Im Jahr 2004 erhöhte die Schätzung der Erlöse aus dem Verkauf von Möbeln für das Gästehaus den Umsatz um weitere € 3.000.-.

Nach einer Zuschätzung des WEK in Höhe von € 5.000.- pro Jahr wurde eine Gewinnzurechnung von € 10.000.- in den Jahren 2003 und 2005 und eine Gewinnzurechnung von € 13.000.- im Jahr 2004 vorgenommen.

Aus diesen Gewinnzurechnungen ergaben sich verdeckte Gewinnausschüttungen in den Jahren 2003 und 2005 in Höhe von € 12.000.- und im Jahr 2004 eine solche in Höhe von € 15.600.-.

Zum Vorsteuerabzug wurde ausgeführt:

Für die in N angemieteten Betriebsräumlichkeiten wurde von der Vermieterin weder im Mietvertrag noch in den monatlichen Abrechnungen Umsatzsteuer ausgewiesen.

Der bisher vorgenommene Vorsteuerabzug ist demnach unzulässig. Es erfolgte eine Vorsteuerkürzung im Jahr 2003 von € 843,03. Die betriebliche Veranlassung des im Jahr 2004 angefallenen Rechtsberatungsaufwandes wurde nicht nachgewiesen. Der geltend gemachte Aufwand wird dem Ergebnis der GesmbH als verdeckte Gewinnausschüttung zugerechnet. Daraus erfolgte eine Vorsteuerkürzung im Jahr 2004 von € 437,53.

Für den von der F GmbH ausgestellten Rechnungen wurde keine (bzw. keine gültige UID-Nr.) ausgewiesen. Die UID-Nr. ist bei Inlandsumsätzen Bestandteil einer ordnungsgemäßen Rechnung. Damit ein Vorsteuerabzug vorgenommen werden kann, müssen die Rechnungen die in § 11 UStG gesetzlich geforderten Rechnungsmerkmale aufweisen. Fehlt eines dieser Merkmale ist der Leistungsempfänger nicht vorsteuerabzugsberechtigt. Es erfolgte eine Vorsteuerkürzung im Jahr 2005 von € 1.194,00.

Zur verdeckten Gewinnausschüttung wurde ausgeführt:

Als verdeckte Gewinnausschüttungen (v.A.) sind alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen anzusehen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden.

Als verdeckte Gewinnausschüttungen wurden angesetzt:

Pkt. 1. Schätzung aufgrund Buchführungsmängel:

Im Jahr 2003 € 12.000,00,

im Jahr 2004 € 15.600,00

im Jahr 2004 € 12.000,00

Pkt. 5. (Rechtsberatung): im Jahr 2004 € 2.625,20 Pkt. 6. (E-Installation H): im Jahr 2004 € 2.699,96

Mit Bescheiden vom 20.9.2007 nahm das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr das Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2003, 2004 und 2005 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf. In den Bescheidebegründungen wurde ausgeführt, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgte, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.

Im **Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 20.9.2007** setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer in Höhe von 3.843,02 € fest. Daraus ergab sich eine Abgabennachforderung von 3.843,03 €.

Im **Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 20.9.2007** setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer in Höhe von -548,62 € fest. Daraus ergab sich eine Abgabennachforderung von 4.037,53 €.

Im **Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 20.9.2007** setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer in Höhe von 2.101,97 € fest. Daraus ergab sich eine Abgabennachforderung von 4.194,00 €.

Im **Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum 2003** vom 17.9.2007 setzte das Finanzamt die Kapitalertragsteuer in Höhe von 3.000,00 € fest.

Im **Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum 2004** vom 17.9.2007 setzte das Finanzamt die Kapitalertragsteuer in Höhe von 5.132,29 € fest.

Im **Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum 2005** vom 17.9.2007 setzte das Finanzamt die Kapitalertragsteuer in Höhe von 3.000,00 € fest.

Gegen den Bescheid betreffend **Umsatzsteuer für 2003** vom 20.9.2007 erhob die Bf. am 3.10.2007 mittels FinanzOnline **Berufung** und beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides. Weiters stellte sie den Antrag, den in Streit stehenden Betrag von 3.843,03 € auszusetzen. Zur Begründung führte sie aus, dass bei der Zuschätzung Einnahmen aus Internetgeschäften und Möbelflohmärkten angenommen worden seien, welche es nicht gegeben habe. Sämtliche Erträge seien erklärt worden. Zum Punkt Vorsteuer S bemerkte sie, dass die laut schriftlicher Mitteilung ihres Anwaltes die Miete incl. 20% MwSt. so verbucht worden sei. Zum Punkt Vorsteuer F bemerkte sie, dass laut Vertrag 20% ausgewiesen seien und der Rechnungsleger eine gültige (vorgelegte) UID besitze. Zum Punkt Vorsteuer Rechtsberatung bemerkte sie, dass ihr Anwalt erfolgreich eine Räumungsklage gegen die GmbH abgewendet habe. Die Belegsammlung sei bei der Prüfung bereit gelegen und der Bescheid lasse eine besondere Härte erkennen.

Gegen den Bescheid betreffend **Umsatzsteuer für 2004** vom 20.9.2007 erhob die Bf. ebenfalls am 3.10.2007 mittels FinanzOnline **Berufung** und beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides. Weiters stellte sie den Antrag, den in Streit stehenden Betrag von 4.037,53 € auszusetzen. Zur Begründung führte sie aus, dass bei der Zuschätzung Einnahmen aus Internetgeschäften und Möbelflohmärkten angenommen worden seien, welche es nicht gegeben habe. Sämtliche Erträge seien erklärt worden. Zum Punkt Vorsteuer S bemerkte sie, dass die laut schriftlicher Mitteilung ihres Anwaltes die Miete incl. 20% MwSt. so verbucht worden sei. Zum Punkt Vorsteuer F bemerkte sie, dass laut Vertrag 20% ausgewiesen seien und der Rechnungsleger eine gültige (vorgelegte) UID besitze. Zum Punkt Vorsteuer Rechtsberatung bemerkte sie, dass ihr Anwalt erfolgreich eine Räumungsklage gegen die GmbH abgewendet habe. Die Belegsammlung sei bei der Prüfung bereit gelegen und der Bescheid lasse eine besondere Härte erkennen.

Gegen den Bescheid betreffend **Umsatzsteuer für 2005** vom 20.9.2007 erhob die Bf. ebenfalls am 3.10.2007 mittels FinanzOnline **Berufung** und beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides. Weiters stellte sie den Antrag, den in Streit stehenden Betrag von 4.194,00 € auszusetzen. Zur Begründung führte sie aus, dass bei der Zuschätzung Einnahmen aus Internetgeschäften und Möbelflohmärkten angenommen worden seien, welche es nicht gegeben habe. Sämtliche Erträge seien erklärt worden. Zum Punkt Vorsteuer S bemerkte sie, dass die laut schriftlicher Mitteilung ihres Anwaltes die Miete incl. 20% MwSt. so verbucht worden sei. Zum Punkt Vorsteuer F bemerkte sie, dass laut Vertrag 20% ausgewiesen seien und der Rechnungsleger eine gültige (vorgelegte) UID besitze. Zum Punkt Vorsteuer Rechtsberatung bemerkte sie, dass ihr Anwalt erfolgreich eine Räumungsklage gegen die GmbH abgewendet habe. Die Belegsammlung sei bei der Prüfung bereit gelegen und der Bescheid lasse eine besondere Härte erkennen.

Gegen den **Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum 2003** vom 17.9.2007 erhob die Bf. ebenfalls am 3.10.2007 mittels FinanzOnline **Berufung** und beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Zur Begründung führte sie aus, dass die angenommenen verdeckten Ausschüttungen (lt. Schätzungen) nicht erfolgt seien. Die von der Geschäftsführerin privat gepachtete Liegenschaft stehe in keinem direkten Zusammenhang mit der Bf. und die Renovierung werde von privater Seite, Förderungen sowie Kredit finanziert. Die Einrichtung des Gästehauses bestehe zum größten Teil aus Möbelbestand, da es noch keine GmbH gegeben habe. Der Rest der Neuanschaffungen sei von privat ausgewiesen. Bei den herangezogenen Daten des BDA (Bundesdenkmalamtes) handle es sich lediglich um einen Kostenvoranschlag und keinerlei tatsächliche Durchführung. Die Belegsammlung sei bei der Prüfung bereit gewesen und werde beim Amt mit Kopie dieser Berufung eingebracht.

Gegen den **Haftungs- und Abgabenbescheid** über den Prüfungszeitraum **2004** vom 17.9.2007 erhob die Bf. ebenfalls am 3.10.2007 mittels FinanzOnline **Berufung** und beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Zur Begründung wiederholte sie ihre Ausführungen, die sie bereits in der Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum 2003 vorbrachte.

Gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum 2005 vom 17.9.2007 erhob die Bf. ebenfalls am 3.10.2007 mittels FinanzOnline **Berufung** und beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Zur Begründung wiederholte sie ihre Ausführungen, die sie bereits in der Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum 2003 vorbrachte.

Zu den angeführten Berufungen erstattete das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr (Außenprüfung) am 12.12.2007 eine **Stellungnahme**.

Darin wurde ausgeführt, dass die Bf. seit dem Jahr 1990 besteht. Anfangs seien keine Einkünfte erklärt worden. Nach Konkursabweisungen mangels Masse seien ab 1995 bis 1999 Gewinne verzeichnet worden. Seit dem Jahr 2000 seien mit Ausnahme des Jahres 2003 Verluste erklärt worden, wobei der Gewinn dieses Jahres aus dem gebuchten Schuldenerlass der Geschäftsführerin resultierte. Der Gesamtverlust erhöhe sich bei Berücksichtigung dieser Buchung auf etwa € 77.400.-.

Ab dem Jahr 2002 seien nur mehr Vorsteuerüberhänge gebucht worden. Eine Erhöhung der Warenbestände oder größere Investitionen seien nicht bilanziert worden, sodass die Vorsteuerüberhänge nicht erklärbar seien. Die im Prüfungszeitraum erklärten Umsätze, welche im Jahr 2004 mit € 35.485,28 ihren Höchststand erreicht hätten, setzten sich fast ausschließlich aus unbaren Geschäften zusammen, wobei ab 2004 fast immer Kommissionsware gebucht worden sei. Erlöse aus Reparatur- und Planungsleistungen sowie aus dem Verkauf von Lagerbeständen seien aus den vorliegenden Buchungen nicht ersichtlich.

Demgegenüber stehe ein Unternehmen, welches am Markt mit professionellem Internet design, laufenden Werbemaßnahmen und großem Raum- bzw. Lagerbedarf auftrete. Das Unternehmen sei bis zum Jahr 2004 in einem Bauernhof, von Februar 2004 bis etwa Mai 2006 in einem aufgelassenen Postamt und seither im derzeitigen Objekt R 5 bzw.

in Räumlichkeiten der ehemaligen H mit einer derzeitigen Lagerfläche von ca. 420 m² untergebracht.

Im Juli 2004 sei auf der damaligen Homepage der Bf. ein totaler Abverkauf von Lagerware beworben worden. Zur gleichen Zeit seien erhebliche Ausgaben für Werbeprospekte verbucht worden. Objektiv nachvollziehbare Eingänge aus Lagerabverkäufen fänden sich in der Buchhaltung nicht.

Auf der Homepage der Bf. seien Planungsleistungen, Innenarchitektur, Dienstleistungen bei Renovierungen und Denkmalpflege sowie Tischlerarbeiten angeboten worden.

Eingänge für diese Leistungen seien in der Buchhaltung als solche kaum feststellbar. Es könnte aber sein, dass derartige Leistungen mit den Kommissionsgeschäften abgerechnet worden seien. Die diesbezüglichen Belege wiesen solche Leistungen nicht gesondert aus.

Die separat fakturierten Planungsleistungen beträfen ausschließlich Leistungen in Zusammenhang mit der Restaurierung der selbst genutzten Objekte, welche der Vorlage an zuständige Förderstellen gedient hätten.

Die Roherträge aus den erklärten Geschäften hätten etwa € 30.800.- betragen. Abzüglich der tatsächlichen Raumkosten von etwa € 25.500.- (ohne Instandhaltungen) würden für 3 Jahre nur etwa € 5.000.- für alle übrigen Ausgaben verbleiben, um ausgeglichen bilanzieren zu können. Die übrigen Ausgaben würden natürlich weitaus höher liegen, sodass sich nie ein Gewinn ergeben könne. Das Unternehmen habe auf die Fragen und Zweifel der Betriebsprüfung insofern reagiert, als in der eingereichten Bilanz für 2006 nur mehr ein Verlust von € 2.634.- ausgewiesen sei. Großteils ergebe sich die Verlustverminderung aus der Reduzierung der eigenen Lohn- und Mietkosten und dadurch, dass ein großer Teil der verrechneten Leistungen das privat gemietete Gebäude betreffe.

Auf der neuen Homepage des Unternehmens sei zur Zeit der Betriebsprüfung ein Internetshop geführt worden. Darin seien teils über Verlinkung zur Internetplattform Yahoo, teils zur Direktbestellung Waren (alte und neue Möbel, Antiquitäten, Altwaren, Flohmarktartikel Geschenk- und Dekorationsartikel) in größerem Umfang angeboten worden.

Von der Bf. sei dazu angegeben worden, dass aus diesem Angebot keine Umsätze erzielt worden seien. Bei der Überprüfung, ob die angebotenen Gegenstände in den Büchern des Unternehmens (Inventuren) aufschienen, sei bei den aufgezeigten Waren angegeben worden, es würde sich um Gegenstände des Privatvermögens handeln, welche privat verkauft würden. Aufzeichnungen über diese Privatverkäufe würden zwar existieren, könnten aber nicht vorgelegt werden. Viele der angebotenen Gegenstände seien im Lager des Unternehmens vorhanden gewesen und es habe für den Prüfer keine Unterscheidungsmöglichkeit hinsichtlich Privat- oder Betriebsvermögen bestanden.

Das Unternehmen habe fortlaufend Werbeaussendungen versandt, mit welchen die Durchführung von Flohmärkten beworben worden sei. Für solche Postwurfsendungen seien im Jahr 2003 € 900.-, im Jahr 2004 € 1.300.- und im Jahr 2005 € 1.900.- netto aufgewendet worden. Nach der Lebenserfahrung würden bei derartigen Märkten überwiegend Bargeschäfte gemacht. Nach den Angaben der Bf. seien aber kaum Kunden gekommen, mit denen dann ausschließlich unbare Geschäfte gemacht worden seien, was sich allerdings

anhand der Belege nicht mehr nachweisen ließe. Bei einer Befragung habe der Gatte der Geschäftsführerin angegeben, dass es laufend Probleme mit dem Vermieter gegeben hätte, weil bei den Flohmärkten so viele Kunden gekommen seien, dass die vorhandenen Parkplätze nicht ausgereicht hätten und die Autos auf Fremdflächen abgestellt worden seien. Aus diesen Aussagen folgte die Bp., dass sie widersprüchlich seien und der Wahrheitsgehalt gering sei.

Als Nachweis für die damalige schwierige Situation der Bf. sei ein Schreiben an die Post AG vom 28.2.2006 vorgelegt worden. In diesem Schreiben seien hohe Investments für Ausstellungs Möbel, Raum- und Betriebskosten sowie Reinigungs- und Instandhaltungskosten als Grund für die Kündigung angeführt worden. Der damals der Vermieterin gegenüber behauptete Betrag sei für das Finanzamt unkenntlich gemacht worden. Im Originalschreiben sei ein Investitionsvolumen von € 40.000.- angeführt worden, welches nach der vorliegenden Buchhaltung niemals aufgewendet worden sei und bei der finanziellen Situation des Unternehmers gar nicht möglich gewesen wäre. In den Förderungsansuchen an das Bundesdenkmalamt seien erhebliche Gebäudeinvestitionen zur Erlangung von Fördergeldern angeführt, welche gegenüber der Abgabenbehörde wiederum in Abrede gestellt wurden, weil sie hier Grundlage für eine Schätzung sein könnten.

Zu den **Buchführungsmängeln** wurde unter Hinweis auf den Betriebsprüfungsbericht ausgeführt, dass schwere formelle und materielle Mängel vorlägen, die die sachliche Richtigkeit in Frage stellten. Die Eintragungen würden nicht den Bestimmungen des § 131 Abs. 1 BAO entsprechen.

Aus den vorliegenden Buchhaltungskonten sei ersichtlich, dass Erlösbuchungen für das Jahr 2004 erst am 25.9.2005 bzw. am 19.9.2005 erfolgt seien. Buchungen für das Jahr 2006 seien erst am 23.2.2006 bzw. am 25.2.2006 vorgenommen worden. In diesen beiden Jahren seien Buchungen von Barverkäufen erst Tage nach der Buchung der anderen Geschäftsfälle erfolgt (s. Buchungen vom 29.9.2005 bzw. 25.2.2006). Im Jahr 2003 seien überhaupt keine Barverkäufe, im Jahr 2004 zwei und im Jahr 2005 ebenfalls zwei Barverkäufe verbucht worden.

Der Grundsatz der Bilanzidentität sei nicht gewahrt worden, weil die Anfangsbestände auf den Konten nicht erfasst seien. Daraus ergebe sich, dass eine Abstimmung der Kontenstände nicht erfolgt sei. Auf dem Kassenkonto habe es im Jahr 2003 über längere Zeit Minusstände gegeben (1. bis 6.9.2003, 12. bis 17.9.2003, 25.9. bis 6.10.2003 u.a.). In der Bilanz 2003 sei ein negativer Kassenstand ausgewiesen.

Grundaufzeichnungen der Inventuren seien nicht aufbewahrt worden. Eine Überprüfung der Inventurbestände anhand der vorgelegten EDV-Listen habe ergeben, dass im von der Gesellschaft angemieteten Lager Gegenstände lagerten, die in der Inventur nicht aufschienen. Seitens der Bf. sei dazu angegeben worden, dass es sich bei den nicht aufgezeichneten Gegenständen um Privatvermögen handle. Nach Ansicht der Betriebsprüfung seien darunter auch Gegenstände, die eindeutig der betrieblichen Sphäre zuzurechnen seien, wie Schachteln mit Keilpölstern, Beschläge, Leisten und Verpackungsmaterial. Der Ehegatte der Geschäftsführerin habe dazu angegeben, dass

es sich um alte und abgeschriebene Gegenstände handle bzw. um solche aus seinem früheren Geschäft. Ein Großteil der Waren, die auf der Internetplattform angeboten worden seien, sei in den Inventuren nicht enthalten. So wäre dort ein Musikinstrument angeboten worden (eingestellt am 9.10.2005), welches weder in der Inventur zum 31.12.2005 noch im Verkauf zwischen Oktober und Dezember 2005 aufscheine. Umgekehrt lägen in den betrieblichen Lagerräumen über Internet angebotene Gegenstände, welche dem Privatvermögen zuzurechnen seien. Eine Überprüfbarkeit der vorliegenden Inventuren sei daher nicht möglich. Die Bilanz 2003 weise einen Warenbestand von € 41.987,97 aus, wogegen in der vorliegenden Inventur eines solcher von € 32.690,49 ausgewiesen werde. Dieser Inventurwert finde sich in der Bilanz zum 31.12.2004 wieder, was dem Grundsatz der Bilanzwahrheit widerspreche.

Zur **Argumentation der Bf.** wurde ausgeführt, dass die von der Bf. zur Verfügung gestellten Kostenaufstellungen nicht als Grundlage für eine Schätzung herangezogen werden konnten, weil sie nicht schlüssig wären. Auf Befragung habe der Ehegatte der Geschäftsführerin per 31.12.2006 ein Investitionsvolumen von € 25.908 angegeben. Es seien jene Rechnungen, die auf einer von der Prüferin übergebenen Auflistung enthalten seien. Ziehe man davon die von der Bf. verrechneten Kosten für Bauplanung und Bodenverlegung sowie eine offensichtlich doppelt erfasste Rechnung vom 13.9.2004 und die Kosten einer Befundung durch ein Atelier im Gesamtbetrag von € 9.775.- ab, so verblieben etwa € 16.100 an belegten Errichtungskosten für zwei Objekte. Verringere man diesen Betrag noch um Kosten für Werkzeuge, Gartengestaltung, Heizgeräte und Heizmaterial sowie Entsorgungskosten im Betrag von € 5.800 verbliebe ein Betrag von € 10.300.- für reine Errichtungskosten. Mit solchen Beträgen sei es nicht möglich, ein beinahe verfallenes Herrenhaus im gesamten Innenbereich und ein Nebengebäude in der Größe eines Einfamilienhauses zur Gänze zu renovieren. Genausowenig werde es auch bei großem handwerklichem Geschick möglich sein, beinahe sämtliche Arbeitsleistungen in Zusammenhang mit der Generalsanierung zweier Gebäude selbst zu erbringen. Die Bp. sei daher bei ihrer Schätzung von jenen Beträgen ausgegangen, welche gegenüber anderen Behörden genannt worden seien, weil angenommen worden sei, dass Förderansuchen nicht ungeprüft als Grundlage für die Zahlung von Fördergeldern herangezogen werden würden.

Die Sonderabverkäufe und Erträge aus den Möbelflohmärkten seien objektiv nicht nachvollziehbar. Die von der Bf. angegebene Nachvollziehbarkeit beschränke sich auf die Angaben des Ehegatten der Geschäftsführerin aus dem Gedächtnis, welche der verbuchten Geschäftsfälle aus den erwähnten Verkäufen stammen sollten.

Eine getrennte Verwahrung von Gegenständen, welche aus dem Privatvermögen stammen sollten, habe nicht festgestellt werden können.

Eine Zuschätzung des Wareneinsatzes sei notwendig, weil im Internetgeschäft Waren angeboten worden seien, welche weder im Wareneinkauf noch in den Inventuren aufschienen. Die Behauptung, dass alle von der Prüferin stichprobenartig kontrollierten, im Internet angebotenen Waren noch vorhanden wären, stelle einen klaren Beweis für den Handel mit diesen Gegenständen dar. Hinsichtlich der Flohmärkte mit Möbel und Aus-

stellungsstücken verwies die Bp. darauf, dass es jeder Lebenserfahrung widerspräche, wenn bei solchen Geschäften keine Barverkäufe, sondern stets Lieferungen auf Rechnung zu verzeichnen wären. Eine Nachvollziehbarkeit sei anhand der Beleglage objektiv nicht möglich.

Aus einer Rechnung über einen Erdkabelanschluss zog die Bp. den Schluss, dass auch Baggerarbeiten durchgeführt worden seien, für die keine Rechnung vorhanden sei. Es seien daher nur Teile der tatsächlich durchgeführten Leistungen mit der Sanierung der beiden Gebäude offengelegt worden und diese könnten mangels Vollständigkeit nicht Grundlage für eine Schätzung sein.

Zur **Schätzung** wurde ausgeführt, dass die vorliegende Buchhaltung aufgrund der formellen und materiellen Mängel keine taugliche Basis für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen bildet und daher die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege gem. § 184 BAO zu ermitteln seien. Im Betriebsprüfungsverfahren sei als Grundlage die ermittelbare Vermögensvermehrung herangezogen worden, welche nicht durch bekannte oder bekanntgegebene Mittel erklärbar war. Dabei sei von Förderansuchen im Zusammenhang mit der Renovierung der beiden Häuser in R ausgegangen worden. Sowohl bei der Schlussbesprechung als auch in der Berufungsschrift habe die Bf. eingewendet, dass große Teile der beschriebenen Arbeiten nicht ausgeführt worden wären und es der Abgabenbehörde nicht möglich sei, den wahren Wert der tatsächlichen Leistungen festzustellen. Da bei der Schätzung des Vermögenszuwachses nur jene Gewinne berücksichtigt würden, welche offensichtlich seien, werde von der gewählten Schätzungsmethode abgegangen. Da weder die Buchhaltung noch die vorliegenden Behördenansuchen und die im Haus tatsächlich getätigten Investitionen einen tauglichen Ansatz für eine Schätzung lieferten, müssten Umsatz und Gewinn griffweise geschätzt werden.

Es werde davon ausgegangen, dass sämtliche laufenden Aufwendungen des Betriebes in den Aufzeichnungen erfasst seien. Zu berücksichtigen sei der im Jahr 2004 unterlaufene Rechenfehler in der Inventur. Die den unterstellten Schwarzumsätzen zuzurechnenden Wareneinsätze würden mit der Hälfte des erklärten Wareneinkaufes angenommen. Unter Beachtung von Größe und Ausstattung des Unternehmens könne davon ausgegangen werden, dass ein durchschnittlicher Jahresverdienst einer Person erwirtschaftet werde. Diese Annahme werde damit begründet, dass tatsächlich eine Person, nämlich der Gatte der Geschäftsführerin im Unternehmen tätig sei und sämtliche Leistungen auch auf diese Person abgestimmt seien. Im Fremdvergleich würde sich eine Person, welche die auf der Internetplattform beschriebenen Fähigkeiten aufweise, nicht jahrelang mit einem Einkommen begnügen, welches nicht einmal das Existenzminimum erreiche, sondern versuchen, seine Situation zu verändern. Es könne daher davon ausgegangen werden, dass ein Jahresgewinn von ca. € 25.000.- erwirtschaftet werde. Ziehe man davon den Nettolohn des Gatten ab, verblieben im Schnitt etwa € 17.300.- an Gewinn für die Körperschaft, welcher erwirtschaftet hätte werden müssen, um der Person das Einkommen zu gewährleisten. Da auch die Gesellschaft selbst an Gewinn interessiert sei, müsse nochmals ein Zuschlag für diese Komponente angesetzt werden. Dieser werde mit

€ 2.000.- jährlich angenommen, was einer Verzinsung des Grundkapitals von etwa 6% entspreche.

Ausgehend von der neu erfolgten Schätzung der Bemessungsgrundlagen ergaben sich gegenüber dem Betriebsprüfungsbericht und gegenüber den Abgabenerklärungen die folgenden Änderungen:

Umsatz 2003 vor Betriebsprüfung: € 28.807,31

Umsatz 2003 lt. Betriebsprüfung: € 43.807.-

erforderlicher Umsatz 2003 lt. Stellungnahme: € 68.398.-

Umsatz 2004 vor Betriebsprüfung: € 35.485,28

Umsatz 2004 lt. Betriebsprüfung: € 53.485.-

erforderlicher Umsatz 2004 lt. Stellungnahme: € 106.705.-

Umsatz 2005 vor Betriebsprüfung: € 20.672,77

Umsatz 2005 lt. Betriebsprüfung: € 35.673.-

erforderlicher Umsatz 2005 lt. Stellungnahme: € 74.276.-

für Jahre 2003 bis 2005 wurde jeweils eine Gewinnzurechnung von € 19.300.- vorgenommen.

Daraus ergab sich eine verdeckte Gewinnausschüttung im Jahr

2003 in Höhe von € 5.462.-

2004 in Höhe von € 48.571.-

2005 in Höhe von € 47.499.-

Zur **Kürzung des Vorsteuerabzuges** nahm das Finanzamt (Außenprüfung) wie folgt Stellung:

Mietvertrag S: Das nunmehr im Berufungsverfahren vorgelegte Schreiben des Rechtsanwaltes ersetzt nicht eine Rechnung der Vermieterin der Liegenschaft.

Mietvertrag F GmbH: Der Berufung kann in diesem Punkt stattgegeben werden. Die Vorsteuer des Jahres 2005 erhöht sich dadurch um € 1.194,00.

Rechtskosten: Der betriebliche Zusammenhang der Rechtsberatungskosten mit dem Unternehmen wurde nachgewiesen. Aufgrund des vorgelegten Beleges ergibt sich allerdings, dass der in der Buchhaltung gebuchte Nettobetrag tatsächlich den gesamten Rechnungsbetrag darstellt. Der Berufung ist daher in diesem Punkt insofern teilweise stattzugeben, als der Gewinn des Jahres 2004 um € 1.815,56 zu vermindern und die Vorsteuer um € 363,11 zu erhöhen ist.

Zur Stellungnahme der Außenprüfung zur Berufung erstattete die Bf. am 10.1.2008 eine **Gegenäußerung**. Darin versuchte die Bf. darzulegen, warum die unterstellten Schwarzgeschäfte tatsächlich nicht durchgeführt worden seien. Sie führte aus, die Bf. im Jahr 1990 als Handelsbetrieb gegründet wurde und die heutige Geschäftsführerin damals als Gründungshelferin mit einem kleinen Prozentsatz als Gesellschafterin aufgetreten sei, um den eingeführten Namen im Firmenwortlaut einzubinden. In der Folge habe sie sich wieder zurückgezogen. Es seien keine Anlagen und Fahrnisse in die Gesellschaft eingebracht worden. Aus der Einzelfirma des Ehegatten der Geschäftsführerin seien laut Bilanz 1990 verschiedene Fahrnisse käuflich erworben worden und in die Buchhaltung

aufgenommen worden. Die Leistungen der Bf. an die Familie Z seien fakturiert und versteuert worden. Es sei somit eine klare Trennung zwischen der Bf. als GmbH und der Geschäftsführerin und ihrem Ehegatten als Privatpersonen gegeben. Die Umsätze 2004 setzten sich sowohl aus Kommissionsware als auch aus dem Verkauf von Lagerware zusammen und seien in der Buchhaltung als solche eindeutig ausgewiesen und verbucht. Das Unternehmen sei aufgrund verschiedener Ereignisse von einem Betrieb mit mehreren Mitarbeitern auf einen Einmannbetrieb (mit fallweise 15 bis 20 Wochenstunden) zusammengeschumpft. Erlöse aus Reparaturarbeiten könne es nicht geben, da diese Leistungen von der Firma nicht angeboten worden seien. Planungsleistungen seien (wenn nicht ausdrücklich gesondert verrechnet) als kostenloses Service angeboten worden. Erst ab 2006 seien die Planungsleistungen separat verrechnet worden. Es stimme nicht, dass auf der Home-Page Dienstleistungen bei Renovierungen und Denkmalpflege sowie Tischlerarbeiten angeboten worden sein sollen. Es sei unrichtig, bei der Home-Page von einem Internetshop zu sprechen. Dort seien verschiedene Fotos zu sehen gewesen, aber es habe keine Möglichkeit gegeben, direkt zu bestellen, da es keine Preisangabe, keine Zahlungsmöglichkeit und keine Geschäftsbedingungen gegeben habe. Nach wie vor seien alle Artikel vorhanden und seien dem privaten Bereich der Familie Z zuzuordnen. Die Erlöse aus den Abverkäufen 2004 seien in der Buchhaltung ausgewiesen. Es habe sich um Möbelflohmärkte gehandelt und die Bezahlung sei bei Abholung an den kommenden Werktagen mit Rechnung erfolgt. Es stimme, dass es Probleme mit der Parkfläche gegeben habe. Bei dem von der Bp. angenommenen Kundenzustrom hätte der Besitzer der Liegenschaft Besitzstörungsklagen erhoben. Die Förderungsangelegenheit (des Bundesdenkmalamtes) betreffe die Privatsphäre der Familie Z. Die für diese Förderung herangezogenen Kostenvoranschläge und Kostenschätzungen seien bis dato nicht tatsächlich durchgeführt worden. Die unterstellten Schwarzgeschäfte seien nicht durchgeführt worden, die Bf. könne dies aber nicht beweisen. Die Grundaufzeichnungen zu den Inventuren seien zwar bis dato nicht vorgefunden worden, es werde aber nicht ausgeschlossen, dass sie noch vorgefunden werden. Der Fehler in der digitalen Erfassung sei als Rechenfehler klar ersichtlich. Dass Salden in der EDV nicht übernommen worden wären, erkläre auch den vermeintlichen Kassenstand, da eine Minusbuchung im System nicht möglich sei und Datenverluste wahrscheinlich nachgebucht werden könnten. Die private Wurlitzer-Orgel gehöre dem Gatten der Geschäftsführerin und sei leider auf der Home-Page als Foto ohne Preis gestanden. Zum Erdkabelanschluss bemerkte die Bf., dass dieser privat sei und eine Rechnung vorliege. Von der Bp. werde damit der Eindruck erweckt, dass irgendetwas „schwarz“ gemacht worden sei, um genügend Spielraum für eine Schätzung zu haben. Zum Ansatz für die Schätzung bemerkte die Bf., dass der Ehegatte der Geschäftsführerin zeitweise mit 15 bis 20 Wochenstunden als Handelsangestellter tätig war. Allein die Qualifikation eines Dienstnehmers werde im Handel nicht zur Entlohnung und Einstellung herangezogen. Dies zeige der Überhang an überqualifizierten Arbeitssuchenden über 50 am Arbeitsmarkt. Wenn ein Unternehmen Leistungen und Dienstleistungen anbiete, bedeute dies noch nicht, dass die angebotenen Leistungen auch erbracht worden seien.

Mit dem am 29. Mai 2008 beim Unabhängigen Finanzsenat eingelangten **Vorlagebericht** legte das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr die Berufungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Die Abgabenbehörde beantragte, die Berufungen abzuweisen und die Besteuerungsgrundlagen auf Basis der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 12.12.2007 festzusetzen.

Da die Berufungen am 31. Dezember 2013 noch unerledigt waren, ging die Zuständigkeit vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht über, welches die Berufungen als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen hatte.

Rechtslage

Gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988) sind für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen.

Gemäß § 190 Abs. 1 UGB (Unternehmensgesetzbuch) hat der Unternehmer Bücher zu führen und in diesen seine unternehmensbezogenen Geschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.

Nach Abs. 3 leg.cit. müssen die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden.

Nach Abs. 4 leg.cit. darf eine Eintragung oder eine Aufzeichnung nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch darf durch eine Veränderung keine Ungewissheit darüber entstehen, ob eine Eintragung oder Aufzeichnung ursprünglich oder zu einem späteren Zeitpunkt gemacht wurde.

Wer nach dem Unternehmensgesetzbuch oder anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist, hat diese Verpflichtungen gemäß § 124 BAO (Bundesabgabenordnung) auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen.

Gemäß § 131 Abs. 1 Z. 2 BAO (Bundesabgabenordnung) sollen die Eintragungen (in die Bücher und Aufzeichnungen) der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden.

Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu

führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt.

b) Soweit nach den §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen alle Bareingänge und Barausgänge in den Büchern oder in den Büchern zu Grunde liegenden Grundaufzeichnungen täglich einzeln festgehalten werden.

c) Abgabepflichtige, die gemäß § 126 Abs. 2 und Abs. 3 verpflichtet sind, ihre Einnahmen und Ausgaben aufzuzeichnen, sollen alle Bargeschäfte einzeln festhalten.

Gemäß § 163 Abs. 1 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften der §§ 131 und 131b 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 Abs. 2 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.

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

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

Nach Abs. 3 ist ferner zu schätzen, 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 12 Abs. 1 Z. 1. a UStG 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994) kann der Unternehmer die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen: die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben. Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs. 2 dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Ausschüttungen.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalerträge der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 ist bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Unter verdeckten Ausschüttungen versteht man alle vermögenswerten Vorteile, die eine Körperschaft dem Beteiligten oder einem ihm nahe Stehenden nur deshalb gewährt, weil er Beteiligter der Körperschaft ist und die sie einem anderen Vertragspartner in dieser Form nicht gewähren würde.

Die verdeckte Ausschüttung setzt die Zuwendung eines vermögenswerten Vorteiles voraus. Der Vorteil muss entweder in Geld bestehen oder einen in Geld ausdrückbaren Wert aufweisen. Das Ausmaß der Eigentümerstellung, also die Beteiligungshöhe, hat für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung grundsätzlich keine Bedeutung. Wesentliche oder dominierende Beteiligungen können allerdings leichter Anlass zu einer nur aus der Eigentümerstellung begründbaren Vorteilsgewährung geben.

Beweiswürdigung und Erwägungen

Schätzungsberechtigung

Die Bf. ist als Kapitalgesellschaft nach § 190 Abs. 1 UGB zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet. In diesen hat sie ihre unternehmensbezogenen Geschäfte und die Lage ihres Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Nach Abs. 3 müssen die Eintragungen in den Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden. Nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 sind die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auch für das Steuerrecht maßgebend.

Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung bestehen keine Zweifel daran, dass die Bf. ihren Verpflichtungen nach § 190 UGB und § 5 EStG 1988 nicht ausreichend nachgekommen ist. Verwiesen wird diesbezüglich auf den Betriebsprüfungsbericht (Punkt Buchführungsmängel - Schätzung § 184 BAO) sowie auf die Stellungnahme der Außenprüfung zu den gegenständlichen Berufungen (nunmehr Beschwerden) vom 12.12.2007 (Punkt Buchführungsmängel).

Aufgrund der von der Betriebsprüfung festgestellten Buchführungsmängel kann sich die Bf. nicht auf die Vermutung der Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen berufen. Insbesondere die aufgezeigten Mängel betreffend die Bilanzwahrheit (die Buchungen müssen sachlich richtig und vollständig sein) und die Bilanzidentität (Übereinstimmung der

Jahreseröffnungsbilanz mit der Schlussbilanz des Vorjahres) geben einen begründeten Anlass, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Den von der Bp. aufgezeigten gravierenden Mängeln der Buchführung hat auch die Bf. nicht widersprochen. Die Schätzungsberechtigung nach § 184 BAO ist somit jedenfalls gegeben.

Schätzungsmethode und Höhe der Zuschätzung

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint. (s. Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, § 184 BAO, Rz 12, und die dort angeführte Judikatur des VwGH).

Jene Schätzungsmethode ist besser, die sich auf mehr weitgehend gesicherte Ausgangspositionen stützen kann (s. Stoll, BAO, 1932).

Als Schätzungsmethode werden in der Literatur vor allem der äußere und der innere Betriebsvergleich, die Schätzung nach dem Lebensaufwand oder nach dem Vermögenszuwachs, die kalkulatorische Schätzung und der Sicherheitszuschlag genannt. (s. Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, § 184 BAO, Rz 12, Stoll, BAO, 1931 ff., Doralt, EStG, § 4 Tz. 20).

Die den angefochtenen Bescheiden zugrundeliegende Schätzung basierte auf der Annahme eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses, der auf Basis eines dem Bundesdenkmalamt vorgelegten Kostenvoranschlages errechnet wurde (s. Beilage zum Betriebsprüfungsbericht, Pkt. Schätzung der Besteuerungsgrundlagen).

In der Stellungnahme der Außenprüfung zu den gegenständlichen Berufungen (nunmehr Beschwerden) vom 12.12.2007 stellt die Abgabenbehörde den Antrag, von der bisherigen Schätzungsmethode abzuweichen und eine Schätzung unter Annahme vorzunehmen, wonach ein durchschnittlicher Jahresverdienst einer Person erwirtschaftet werde.

Dabei unterstellt die Abgabenbehörde, dass der Ehegatte der Geschäftsführerin im Unternehmen tätig war und sämtliche Leistungen auch auf seine Person abgestimmt waren. Im Fremdvergleich würde sich eine Person, welche die auf der Internetplattform beschriebenen Fähigkeiten aufweise, nicht jahrelang mit einem Einkommen begnügen, welches nicht einmal das Existenzminimum erreiche, sondern versuchen, seine Situation zu verändern. Es könne daher davon ausgegangen werden, dass ein Jahresgewinn von ca. € 25.000.- erwirtschaftet worden sei. Unterstellt wurde dabei, dass die Gesellschaft selbst auch an Gewinn interessiert sei und deshalb nochmals ein Zuschlag für diese Komponente angesetzt werden müsse, der mit € 2.000.- jährlich angenommen wurde, was einer Verzinsung des Grundkapitals von etwa 6% entspreche.

Eine Schätzung auf Basis der Annahme eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses entspricht der gängigen Verwaltungspraxis.

Eine Schätzung auf Basis der Annahme eines durchschnittlichen Jahresverdienstes einer angestellten Person einer GmbH zählt zwar nach der oben erwähnten Literatur nicht zu den üblichen Schätzungsmethoden, ist aber grundsätzlich zulässig.

Im Ergebnis bedeutete die in der Stellungnahme der Außenprüfung abgeänderte Schätzungsmethode gegenüber den im Betriebsprüfungsbericht angenommenen Zuschätzungen nochmals die Annahme einer weiteren hohen Umsatzhinterziehung im Ausmaß des Zwei- bis Vierfachen der erklärten Umsätze.

Gegen die Annahme des in der Schätzungsberechnung angeführten Jahresverdienstes wendet die Bf. ein, dass der Ehegatte der Geschäftsführerin zeitweise nur mit 15 bis 20 Wochenstunden als Handelsangestellter tätig war. Allein die Qualifikation eines Dienstnehmers werde im Handel nicht zur Entlohnung und Einstellung herangezogen und es bestehe am Arbeitsmarkt ein Überhang an qualifizierten Arbeitssuchenden über 50 Jahren. Problematisch ist im beschwerdegegenständlichen Fall auch die Annahme einer Gewinnkomponente der Gesellschaft deshalb, weil die Geschäftsführerin im Jahr 2004 auf eine Forderung in Höhe von € 24.399.- zu Gunsten der GmbH verzichtet hat (s. Beilage zum Betriebsprüfungsbericht, Pkt. wirtschaftliche Lage der Bf. bzw. der Familie Z).

Bei der gegebenen wirtschaftlichen Lage der Bf. bzw. der Familie Z ist es unwahrscheinlich, dass eine Umsatzverkürzung in dem Ausmaß stattgefunden hat, wie es in der Stellungnahme der Außenprüfung 12.12.2007 dargestellt wird (nämlich im Ausmaß des Zwei- bis Vierfachen der erklärten Umsätze). Aus den im Betriebsprüfungsbericht dargestellten Feststellungen ist eine Umsatzverkürzung in diesem Ausmaß jedenfalls nicht ableitbar.

Aus den genannten Gründen hält das Bundesfinanzgericht die Schätzung auf Basis der Annahme des angenommenen Jahresverdienstes des Ehegatten der Geschäftsführerin zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, für nicht geeignet. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes entsprechen die in der Stellungnahme der Außenprüfung vorgenommenen Annahmen auch nicht den bei der Betriebsprüfung festgestellten Ergebnissen.

Die im Betriebsprüfungsbericht angenommenen Zuschätzungen entsprechen der gängigen Verwaltungspraxis der Schätzung eines nicht erklärbaren Vermögenszuwachses bzw. der Erklärung, wie getätigte Investitionen überhaupt finanziert haben werden können.

Das Beschwerdevorbringen, wonach es sich bei den herangezogenen Daten des Bundesdenkmalamtes lediglich um einen Kostenvoranschlag handle und die betreffenden Arbeiten tatsächlich nicht durchgeführt worden seien, besagt noch nicht, dass die von der Betriebsprüfung vorgenommene Schätzung im Ergebnis grundsätzlich unrichtig ist.

Auch wenn genaue Daten nicht oder nicht mehr zur Verfügung stehen, kann bei den von der Betriebsprüfung festgestellten Buchführungsmängeln allein aus diesem Grunde eine Schätzung nicht unterbleiben. Es kann aber auch nicht so sein, dass eine Schätzung in einer Höhe stattfindet, die den wahrscheinlichen und möglichen

tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen nicht mehr entspricht (wie in der Stellungnahme der Außenprüfung 12.12.2007).

Es gibt im Betriebsprüfungsbericht bzw. in der Beilage zum Betriebsprüfungsbericht genug Hinweise, die eine Umsatzzuschätzung dringend erforderlich machen (z.B. keine Bar-einnahmen aus Flohmärkten und Abverkäufen trotz Werbung mit Postwurfsendungen, mangelhafte und nicht nachvollziehbare Inventuren, keine Unterscheidungsmöglichkeit hinsichtlich Privat- oder Betriebsvermögen, Minusstände auf dem Kassenkonto u.s.w.).

Die Schätzung der Betriebsprüfung auf Basis der Daten des Bundesdenkmalamtes beinhaltet nicht die insgesamt tatsächlich durchgeführten Arbeiten an den Gebäuden, die teilweise auch privat genutzt wurden. In der Stellungnahme zu den Berufungen wurde auf die notwendigen Lebenshaltungskosten des Ehepaares Z und auf die notwendigen Aufwendungen für den privat genutzten Teil der Gebäude nicht eingegangen. Nach den Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht war der Ehegatte der Geschäftsführerin in der GmbH geringfügig angestellt und hatte ein monatliches Einkommen von rd. € 700.-. Die Geschäftsführerin selbst hat aus ihrer nichtselbständigen Tätigkeit Einkünfte von rd. € 1.500.- netto erzielt. Gleichzeitig hat die Geschäftsführerin im Jahr 2004 auf eine Forderung in Höhe von € 24.399.- zu Gunsten der GmbH verzichtet hat (s. Beilage zum Betriebsprüfungsbericht, Pkt. wirtschaftliche Lage der Bf. bzw. der Familie Z). Es wurde nicht erklärt wie die notwendige private Lebenshaltung und die privat getätigten Investitionen finanziert wurden.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kann die von der Betriebsprüfung auf Basis der Daten des Bundesdenkmalamtes vorgenommene Schätzung dann als wahrscheinlich und den möglichen tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen nahe angesehen werden, wenn man den unaufgeklärten Vermögenszuwachs nicht ausschließlich mit den Daten des Bundesdenkmalamtes begründet. Der unaufgeklärte Vermögenszuwachs könnte auch damit begründet werden, dass die erklärten Einkünfte der Geschäftsführerin und ihres Ehegatten (s. Beilage zum Betriebsprüfungsbericht, Pkt. wirtschaftliche Lage der Bf. bzw. der Familie Z) nicht ausreichen, um die Kosten der notwendigen privaten Lebenshaltung und der privat getätigten Investitionen zu finanzieren.

Jedenfalls müssten bei einer Schätzung die bei der Betriebsprüfung festgestellten Buchführungsmängel in der Weise berücksichtigt werden, die sie im Einklang mit den dort festgestellten wirtschaftlichen Lage der Bf. bzw. der Familie Z stehen. Die vorzunehmende Schätzung muss ein gewisses Maß an Wahrscheinlichkeit haben, dass die geschätzten Besteuerungsgrundlagen (Umsätze) wirklich in der geschätzten Höhe erzielt haben werden können.

Bei Würdigung aller im Rahmen des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens vorgebrachten Tatsachen und Umstände kommt das Bundesfinanzgericht zur Ansicht, dass die von der Betriebsprüfung auf Basis der Daten des Bundesdenkmalamtes vorgenommene Schätzung im Ergebnis dann ein hohes Maß an Wahrscheinlichkeit für sich hat, wenn man den unaufgeklärten Vermögenszuwachs damit begründet, dass die

erklärten Einkünfte der Geschäftsführerin und ihres Ehegatten nicht ausreichen, um die Kosten der notwendigen privaten Lebenshaltung und der privat getätigten Investitionen zu finanzieren. Das Bundesfinanzgericht vertritt die Ansicht, dass dann die von der Betriebsprüfung vorgenommene Schätzung den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen nahe kommt.

Alle Einwendungen gegen diese Schätzung sowohl von Seiten der Bf. als auch von Seiten der Abgabenbehörde werden vom Bundesfinanzgericht nicht geteilt. Die in den angefochtenen Umsatzbescheiden 2003, 2004 und 2005 vorgenommenen Umsatzzuschätzungen bleiben daher aufrecht.

Vorsteuerkürzung

Da die in den angefochtenen Bescheiden erfolgten Umsatzzuschätzungen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes zu Recht erfolgten (s. Pkt. Schätzungsmethode und Höhe der Zuschätzung), waren die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003, 2004 und 2005 insofern als unbegründet abzuweisen, als sie gegen die von der Betriebsprüfung festgestellten Umsatzzuschätzungen gerichtet waren.

Umsatzsteuer 2003

Nach 12 Abs. 1 Z. 1. a UStG 1994 ist Voraussetzung für einen Vorsteuerabzug die von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer.

Ein Schreiben eines Rechtsanwaltes ersetzt nicht eine Rechnung der Vermieterin der Liegenschaft. Es könnte sein, dass die Vermieterin nicht zur Ausstellung einer Rechnung berechtigt war, weil die beschwerdegegenständlichen Vermietungsleistung nach § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994 steuerfrei gewesen ist oder weil die Vermieterin von der Kleinunternehmerregelung des § 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994 Gebrauch gemacht hat.

Umsatzsteuer 2004

Der betriebliche Zusammenhang der Rechtsberatungskosten mit dem Unternehmen wurde nunmehr nachgewiesen. Aufgrund des der Abgabenbehörde vorgelegten Beleges ergibt sich allerdings, dass der in der Buchhaltung gebuchte Nettobetrag tatsächlich den gesamten Rechnungsbetrag darstellt. Der Beschwerde ist daher in diesem Punkt insofern teilweise stattzugeben, als die Vorsteuer um € 363,11 zu erhöhen ist. Die gesamte abzugsfähige Vorsteuer beträgt demnach € 11.608,79.

Umsatzsteuer 2005

Nach Ansicht der Abgabenbehörde kann der Beschwerde im Pkt. Mietvertrag F GmbH aufgrund der vorgelegten Belege stattgegeben werden. Die Vorsteuer des Jahres 2005 erhöht sich dadurch um € 1.194,00. Die gesamte abzugsfähige Vorsteuer beträgt demnach € 6.226,58.

Verdeckte Gewinnausschüttungen

Grundlage für die in den angefochtenen Haftungs- und Abgabenbescheiden für Kapitalertragsteuer unterstellten verdeckten Gewinnausschüttungen sind die von der Betriebsprüfung vorgenommenen Umsatzzuschätzungen. Diese Umsatzzuschätzungen auf Basis eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses werden auch vom Bundesfinanzgericht geteilt (s. Pkt. Schätzungsmethode und Höhe der Zuschätzung).

Die Beschwerden gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide für Kapitalertragsteuer vom 17. September 2007 für die Jahre 2003 und 2005 waren deshalb als unbegründet abzuweisen.

Der Beschwerde gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid für Kapitalertragsteuer vom 17. September 2007 für das Jahr 2004 war insoweit teilweise Folge zu geben, als der betriebliche Zusammenhang der Rechtsberatungskosten mit dem Unternehmen nunmehr nachgewiesen wurde.

Die verdeckte Gewinnausschüttung des Jahres 2004 vermindert sich demnach von € 20.925,16 um € 1.815,56 auf € 19.109,60. Die Kapitalertragsteuer beträgt 4.574,99 Euro.

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.

Strittig war im Wesentlichen, ob die belangte Behörde zur Zuschätzung von Umsätzen berechtigt war und in welcher Höhe sie diese Zuschätzungen von Umsätzen vornehmen durfte. Die angenommenen verdeckten Gewinnausschüttungen ergaben sich dabei ebenfalls aus den von der belangten Behörde vorgenommenen Umsatzzuschätzungen.

Die Frage der Schätzungsberechtigung ist in den zitierten Gesetzesstellen klar geregelt. Die Frage der Höhe der Zuschätzungen von Umsätzen ist keine Rechtsfrage, sondern eine Tatsachenfrage, welche im Rahmen der Beweiswürdigung zu entscheiden war.

Aus den angeführten Gründen war im Spruch auszuführen, dass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 28. Oktober 2016

