



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Consilia Salzburg Wirtschaftsprüfungs-GmbH, 5020 Salzburg, Wolf-Dietrich-Straße 10, vom 13. Juli 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Wolfgang Praxmarer, vom 23. Juni 2006 betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2004 sowie Umsatzsteuer 2003 und 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

1. Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2004 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind den am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

2. Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2003 und 2004 bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz: Bw) erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Geschäftsführer. Er war für folgende Gesellschaften tätig:

1. Con-GmbH. (kurz: Con-GmbH): Der Bw war alleiniger Geschäftsführer seit 1976 bis Mitte 2007 und Alleingesellschafter.

2. Contra-GmbH. (kurz: Contra-GmbH): Der Bw war von 1979 bis 09/2004 alleiniger Geschäftsführer, bis 04/2005 gemeinsam mit einem anderen. Bis 09/2004 war die oben angeführte Con-GmbH zu 100%, danach nur mehr zu 49% Gesellschafterin.

3. Net-GmbH. (kurz: Net-GmbH): Der Bw war Alleingeschäftsführer seit 07/2000. Die Gattin des Bw war zu 100% Gesellschafterin.

Weiters erklärte er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die aus der Vermietung von Büroräumlichkeiten im Privathaus an die Contra-GmbH resultierten.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung traf der Prüfer folgende Feststellungen:

Das Entgelt für die Geschäftsführung für die Contra-GmbH wurde über die Con-GmbH verrechnet. Der Bw hatte der Net-GmbH für die Geschäftsführung im Zeitraum 01/2003 bis 07/2004 monatlich € 1.800,00 zuzüglich Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Aufgrund fehlender Buchhaltung wurde für die Con-GmbH im Jahre 2004 keine Bilanz erstellt.

Der Prüfer hielt im Bericht unter "Verfahrensablauf" wie folgt fest:

" Mit Schreiben vom 24/4/2006 wurden der Abgpf u sein steuerlicher Vertreter zu Folgendem aufgefordert:

Aufgrund der vorliegenden Unterlagen lässt sich nicht nachvollziehen,

a) wie sich die erklärten Einnahmen aus Geschäftsführertätigkeit zusammensetzen,

b) von welcher über welche Firma diese bezogen wurden,

c) wann u wo diese verbucht wurden bzw in weiterer Folge zur Auszahlung gelangten.

Sie werden gebeten, entsprechende Unterlagen/Belege/Nachweise ab 2001 vorzulegen.

Vereinbarte Frist 15/5/2006

Am 22/5/2006 erfolgte eine Erinnerung an das Schreiben vom 24/4/2006. Eine kurze Stellungnahme am 24/5/2006 durch den steuerliche Vertreter wurde übermittelt.

Am 12/6/2006 erfolgte die Fortsetzung der Prüfung. Entsprechende Unterlagen waren jedoch nicht vorhanden. Frau F, die ehemalige Sachbearbeiterin konnte mir auch die benötigten Unterlagen nicht zur Verfügung stellen.

Der Prüfer vertrat die Auffassung (siehe "Aufzeichnungen/Unterlagen"), dass aufgrund der vorgelegten Unterlagen (lediglich die Bilanzen der betreffenden Firmen) und der Tatsache, dass im Prüfungszeitraum keine der betroffenen Firmen zahlungsunfähig gewesen sei (bei der

Net-GmbH wurde erst 1/2006 der Konkurs mangels Masse abgewiesen), die nachstehenden Geschäftsführerentgelte als zugeflossen zu gelten haben:

- 1.) Der Prüfer hielt fest, dass laut Bilanz der Con-GmbH das Geschäftsführerentgelt des Bw im Jahre 2001 ATS 405.000,00 betragen habe, während der Bw nur Einnahmen in Höhe von ATS 195.000,00 erklärte. Der Differenzbetrag in Höhe von ATS 210.000,00 (in € 15.261,30) sei zugeflossen und im Schätzungswege den Einnahmen hinzuzurechnen.
- 2.) Im Streitjahr 2004 seien die Einnahmen aus der Geschäftsführung für die Con-GmbH um € 72.000,00 zu erhöhen, da in der Bilanz der Contra-GmbH ein Geschäftsführungsentgelt für die Con-GmbH verrechnet wurde.
- 3.) Der Bw hatte der Net-GmbH € 21.600,00 (2003) und € 12.600,00 (2004) zuzüglich Umsatzsteuer für Geschäftsführungstätigkeit in Rechnung gestellt. Diese Beträge seien in den jeweiligen Zeiträumen den Einnahmen und dem steuerbaren Umsatz hinzuzurechnen.
- 4.) Weiters stellte der Prüfer fest, dass dem Bw im Streitzeitraum 2001 bis 2004 ein betriebliches Kraftfahrzeug Marke Jaguar XJR8 4.0 Cabrio zur Privatnutzung zur Verfügung stand. Da ein Fahrtenbuch weder geführt noch vorgelegt wurde, sei der daraus entstandene geldwerte Vorteil zu schätzen und zwar in Höhe des Sachbezuges von 1,5% der Anschaffungskosten (jährliche Zurechnung € 6.108,88).
- 5.) Der Prüfer wies ferner darauf hin, dass der Bw der Contra-GmbH im Jahre 2003 Untersuchungskosten von insgesamt € 3.791,28 zuzüglich Umsatzsteuer in Rechnung gestellt hatte, die nach Ansicht des Prüfers als Einnahmen und steuerbarer Umsatz zu erfassen seien.
- 6.) Der Prüfer errechnete die Einnahmen aus Geschäftsführungstätigkeit unter Berücksichtigung der unter 1.) bis 3.) angeführten Erhöhungen und berechnete davon Betriebsausgaben mit dem Durchschnittssatz von 6%.
- 7.) Bezüglich der Einkünfte aus Vermietung stellte er fest, dass kein Nachweis erbracht worden sei, dass die geltend gemachten Zinsen im Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes stehen würden. Die Zinsen seien daher im Schätzungswege zu ermitteln und um 50% zu kürzen.

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen des Prüfers an, nahm Veranlagungsjahre wieder auf und erließ die entsprechenden Bescheide betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2004 sowie Umsatzsteuer 2003 und 2004.

Innerhalb offener Frist wurde gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide das Rechtsmittel der Berufung erhoben und wie folgt eingewendet:

„ 1. Umsatzsteuer

Gemäß Tz 2 des Prüfberichtes wurde im Jahre 2003 die Bemessungsgrundlage zur Umsatzsteuer um € 25.391,28. Grundlage dieser Erhöhung sind ausgestellte Rechnungen des Abgabepflichtigen an die Net-GmbH in Höhe von € 21.600,00 und an die Contra-GmbH in Höhe von € 3.791,28. Diese Rechnungen wurden deshalb nicht in die Einnahmen- und Ausgabenrechnung und in die Umsatzsteuer aufgenommen, weil diese Rechnungen nie bezahlt wurden. Die Net-GmbH war stets abhängig von der Liquiditätslage und Zahlungsfähigkeit der Contra-GmbH.

Die Contra-GmbH hat vor mehr als fünf Jahren eine Projektfinanzierung in Tansania für ein Blumenzuchtprojekt vorgenommen und hierfür erhebliche Kredite bei der Bank-AG aufnehmen müssen. Das Kreditmanagement der Bank-AG war sehr rigoros und es wurden jeweils nur Rechnungen bezahlt, die vorher bei der Bank vorgelegt werden mussten. Eine freie Verfügung über Geldmittel stand dem damaligen Geschäftsführer und Abgabepflichtigen, (der Bw), bereits damals nicht mehr zu. Im Jahre 2004 wurde auf Drängen der Bank eine Vereinbarung dahingehend getroffen, dass an der Contra-GmbH (der Bw) nur mehr mit 49 % indirekt über die Con-GmbH beteiligt ist und 51 % abgetreten werden mussten. Im Jahre 2005 wurde der Abgabepflichtige als Geschäftsführer bei der Contra-GmbH abberufen. Die wirtschaftliche Lage der Contra-GmbH ist prekär und ausschließlich vom Goodwill der Bank-AG abhängig, in wie weit diese die Finanzierung der weiteren Kosten übernimmt und die Liquidität sicherstellt.

Da diese Rechnungen nie bezahlt wurden und keine Einnahmen flossen, ist auch keine Umsatzsteuerpflicht entstanden.

Im Jahre 2004 wurde ein Betrag von € 12.600,00 für ausgestellte Rechnungen an die Net-GmbH der Bemessungsgrundlage hinzugerechnet. Auch in diesem Falle gilt die gleiche Begründung wie für 2003 oben ausgeführt. Die Beträge wurden nie bezahlt, weshalb keine Umsatzsteuerpflicht bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner entstanden ist.

2. Einkommensteuer

Im Jahre 2001 wurden ATS 281.460,00 dem Einkommen hinzugerechnet. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus dem Sachbezug für die PKW-Nutzung in Höhe von ATS 84.060,00 und aus einer Differenz zwischen Aufwand bei der Con-GmbH und Erklärung in Höhe von ATS 197.400,00.

Die bei der Con-GmbH ausgewiesenen Geschäftsführerbezüge wurden nicht im vollem Umfange ausbezahlt, sondern lediglich im Umfang von ATS 195.000,00, welche auch erklärt

wurden. Die Con-GmbH war im Prüfungszeitraum 2001 100%-Gesellschafter der Contra-GmbH ohne weitere wirtschaftliche Tätigkeit. Es konnten daher nur jene Beträge bei der Con-GmbH ausbezahlt werden, die von der Contra-GmbH überwiesen wurden. Durch die Zahlungsschwierigkeiten der Contra-GmbH und durch die Kontrollmaßnahmen der Bank-AG, das heißt, Zahlungen wurden nur mit Zustimmung der Bank-AG vorgenommen, war es nicht möglich, die Geschäftsführerbezüge in Höhe von ATS 405.000,00 auszubezahlen, weshalb mangels Zufluss sich die Steuerpflicht auf die ausbezahlten Beträge von ATS 195.000,00 eingeschränkt und die Hinzurechnung von ATS 197.400,00 zu Unrecht erfolgte.

Zum Sachbezug PKW ist für alle Jahre auszuführen, dass der Abgabepflichtige bestenfalls den halben Sachbezug zu versteuern hat, weil er ein Büro im eignen Haus in Bergheim hatte und nach seinen Aussagen zwei bis drei Mal wöchentlich in Bergheim arbeitete. Das Büro in der Stadt Salzburg wurde nur zwei bis drei Mal wöchentlich aufgesucht und hierbei ist er häufig gemeinsam mit dem Fahrzeug seiner Frau unterwegs gewesen, da beide im Betrieb gearbeitet haben. Hinzu kommt, dass der Abgabepflichtige in den Prüfungsjahren eine rege Auslandstätigkeit, insbesondere in Tansania hatte und in dieser Zeit überhaupt keine Privatfahrten angefallen sind, da die Reise nach Tansania ausschließlich per Flugzeug unternommen wurde. Es wird somit beantragt, den Sachbezug für die PKW-Nutzung auf die Hälfte zu vermindern.

Im Jahre 2003 wurde das Einkommen um € 30.204,16 erhöht. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus € 20.304,00 Geschäftsführergehalt Net-GmbH, dem Sachbezug von € 6.108,88 für PKW und weiterverrechnete Arztkosten in Höhe von € 3.791,28. Die Weiterverrechnung Arztkosten wurden von der Contra-GmbH nie überwiesen und waren Kosten der Contra-GmbH, weil diese Untersuchung für den Abschluss einer Risiko-Lebensversicherung erforderlich war und dies seitens der Bank-AG verlangt wurde.

Die Net-GmbH war nicht zahlungsfähig und deshalb ist der Geschäftsführerbezug von € 20.304,00 nach Abzug des 6%igen Pauschales nie zugeflossen.

Gemäß Tz 3 des Prüfberichtes wurde der Aufwand für Zinsen nicht in voller Höhe anerkannt. Das Finanzamt hat im Jahre 2001 ATS 43.596,30 nicht anerkannt, im Jahre 2002 € 2.996,40, im Jahr 2003 € 2.859,91, im Jahre 2004 € 1.724,83.

Die geltend gemachten Zinsen konnten nachgewiesen werden. Hinzu ist auszuführen, dass in den Jahren 1982 bis 1984 das Haus in Bergheim mit einem Investitionsaufwand von zirka ATS 15 Mill. errichtet wurde. Diese Hausfinanzierung erfolgte fast zu 100 % mit Fremdmitteln.

Ein Viertel der Liegenschaft ist vermietet. Dieser Vermietungsumfang wurde auch bei Vorprüfungen bereits anerkannt. Weiters wurde auch bei Vorprüfungen stets der geltend

gemachte Zinsenaufwand anerkannt. Eine pauschale 50%ige Kürzung des Zinsaufwandes ist sachlich nicht begründet worden und daher eine Schätzung in diesem Sinne nicht sachkonform. Es wird beantragt, die Zinsen in voller Höhe laut Erklärung anzuerkennen, zumal ohnehin nur die Zinsen für die Hausfinanzierung beantragt wurden. "

Abschließend beantragte der Bw der Berufung vollinhaltlich stattzugeben und lediglich den halben Sachbezug für die PKW-Nutzung hinzuzurechnen. Alle übrigen Änderungen seien mangels Zufluss zu Unrecht vorgenommen worden.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab und führte in der gesonderten Bescheidbegründung vom 11. August 2006 aus:

" Ein Betrag ist dem Abgabepflichtigen dann als gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1972 bzw. 1988 zugeflossen anzusehen, wenn er über den Betrag rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, mag er ihm vom Schuldner auch nur gutgeschrieben worden sein. Ist der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener GmbH, die sein Schuldner ist, ist der Zufluß grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig ist. Diese Sicht gebietet der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters der GmbH, weil die Gesellschafterversammlung dem Geschäftsführer gegenüber weisungsbefugt ist (Hinweis Reich-Rohrig, Das österreichische GmbH-Recht, 125); andernfalls hätte es der Mehrheitsgesellschafter, der auch Gläubiger der Gesellschaft ist, in der Hand, den Gewinn der Gesellschaft zu kürzen, ohne die entsprechenden Beträge selbst versteuern zu müssen (siehe auch VwGH v. 29.7.1997, 95/14/0014).

Mangels vorliegender Unterlagen (siehe auch Bericht unter Aufzeichnungen), konnte nicht nachvollzogen werden, wo diese Beträge verbucht wurden. Laut Auskunft der Sachbearbeiterin Frau F wurden Rechnungen/Leistungen mit Gesellschafterbezug im Regelfall auf ein entsprechendes Verrechnungskonto gebucht. Wie bereits im Bp-Bericht angeführt, war die Net-GmbH zu diesem Zeitpunkt nicht zahlungsunfähig bzw. ist auch die damit in Verbindung gebrachte Contra-GmbH bis heute nicht zahlungsunfähig.

Zu 2. Einkommensteuer:

Unterlagen, die die im Absatz 1 auf Seite 3 der Berufungsausführungen gemachten Angaben dokumentieren wurden bisher nicht vorgelegt.

Ein Fahrtenbuch bzw. Aufzeichnungen, die den Ansatz des halben Sachbezuges rechtfertigen, konnten ebenfalls nicht vorgelegt werden.

Zu den Absätzen 3 und 4 auf Seite 3 der Berufungsausführungen:

Wie bereits zuvor angeführt, konnte aufgrund der vorhandenen Unterlagen (Bilanzen, Firmenbuchauszüge) bei keiner der beiden Firmen (Net-GmbH und Contra-GmbH) eine Zahlungsunfähigkeit festgestellt werden. Zum tatsächlichen Zufließen wird auf oa Erkenntnis verwiesen.

Zu Seite 4 der Berufungsausführungen ist festzuhalten, dass zwar die Zinsbelastungen zu diversen Konten vorliegen, der Nachweis, ob und inwieweit diese Zinsen auch iZm der Errichtung des Gebäudes stehen bzw inwieweit diese den, vom Abgabepflichtigen beherrschten Gesellschaften für diverse Projektfinanzierungen zuzurechnen sind, konnte nicht erbracht werden.

Der Vermietungsumfang wurde durch die Betriebsprüfung nicht geändert. Wenn es möglich war, in der Vorprüfung (sofern die Schulden bzw Zinsen seinerzeit überhaupt überprüft wurden) einen entsprechenden Nachweis über die geltend gemachten Zinsen zu erbringen, so erscheint die Erbringung eines diesbezügliche Nachweises nicht unzumutbar (zumal das Haus bereits im Jahre 1984 fertiggestellt wurde und noch immer hohe Verbindlichkeiten iZm der Hauserrichtung vorliegen sollen), sondern als geboten.

Geht man davon aus, dass Immobilien über einen Zeitraum von 20 bis maximal 30 Jahren finanziert werden, mittlerweile knapp 20 Tilgungsjahre verstrichen sind und im Regelfall daher das aushaftende Kapital kurz vor seiner endgültigen Tilgung steht, können auch die Zinsbelastungen nur entsprechend niedrig ausfallen. Unter diesen Gesichtspunkten erscheint eine Schätzung mit 50 vH der geltend gemachten Zinsen als sachgerecht.

Im oa Erkenntnis geht der Verwaltungsgerichtshof von Zahlungsunfähigkeit aus, wobei auch bei Zahlungsunfähigkeit zu differenzieren ist, zB ist keine Zahlungsunfähigkeit hinsichtlich der Geschäftsführerbezüge gegeben, wenn die Gesellschaft an die vom Geschäftsführer beherrschte Muttergesellschaft Zahlungen leistet. Laut Firmenbuch bzw Bilanzen war für den Prüfungszeitraum keine Zahlungsunfähigkeit gegeben bzw wurden keine Unterlagen vorgelegt, die eine Zahlungsunfähigkeit nachvollziehbar dokumentiert hätten. "

Dagegen wurde fristgerecht der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen und ergänzend vorgebracht, dass die Liquiditätslage der Contra-GmbH in den Jahren 2001 bis 2004 vom Finanzamt unrichtig eingeschätzt worden sei. Die Gesellschaft hätte in diesen Jahren keine Einnahmen gehabt und sei ausschließlich mit der Errichtung eines Rosenzuchtprojektes in Tansania über eine Tochtergesellschaft beschäftigt gewesen. Die Finanzierung dieses Projektes sei über Kredite der Bank-AG erfolgt, da der Investitionsrahmen um das Doppelte überschritten wurde, habe die Bank die Finanzierung eingeschränkt und die Überweisung der Contra-GmbH selbst überprüft. Die Bezahlung einer

Geschäftsführervergütung sei von der Bank verweigert worden. Die Contra-GmbH sei trotz Einräumung von Sanierungszinssätzen und Aussetzung von Kredittilgungen nicht in der Lage, die wesentlich günstigeren Sanierungszinsen zu bezahlen. Es könnten nur die laufenden Ausgaben bezahlt werden, um den Betrieb aufrecht zu erhalten. So gesehen sei die Contra-GmbH insolvenzgefährdet und ein Unternehmen mit äußerst schlechter Liquiditätssituation. Die dringend erforderlichen Zahlungen seien von der Bank-AG nach Prüfung vorgenommen worden. Im Jahre 2004 hat der Bw die indirekte Beteiligung von 51 % verkaufen müssen, 2005 wurde er als Geschäftsführer abberufen. Die Bank habe praktisch eine Kostenkontrolle übernommen. Zum Begriff der Zahlungsunfähigkeit sei anzuführen, dass diese auch dann dokumentiert sei, wenn seitens des Gläubigers quasi eine Zwangsverwaltung in Form einer Geschäftskontrolle durchgeführt werde, um Ausgaben zu kontrollieren und eine allfällige Insolvenz zu vermeiden. Die Bank-AG hat insgesamt Darlehen von über € 15 Millionen eingeräumt und ist natürlich bemüht, die Kreditforderungen nicht zu verlieren. Der Bw ist seit August 2006 geschieden und lebt nunmehr in Tansania. Die Liegenschaft ist über den Verkehrswert hinaus mit Pfandrechten belastet, welche im Zuge der Scheidung in das Eigentum von Frau N übergegangen ist.

Mit Bericht vom 27. September 2006 wurden die Berufung und der Verwaltungsakt an den Unabhängigen Finanzsenat mit dem Antrag auf Abweisung vorgelegt, da die im Berufungsschreiben angeführten Behauptungen betreffend Liquiditätslage der Contra-GmbH bzw. über die Verfügbarkeit der Geschäftsführerbezüge erneut nicht durch geeignete Unterlagen (die bereits im Berufungsverfahren erfolglos angefordert wurden) nachgewiesen worden seien.

Die Berufungsbehörde ersuchte den Bw mehrmals die bereits vom Prüfer urgierten Unterlagen vorzulegen. Auf das umfangreiche Vorhalteverfahren und das Erörterungsgespräch vom 14. Oktober 2009 wird ausdrücklich verwiesen.

Im ergänzenden Schriftsatz vom 29. Juni 2009 wurde ausgeführt, dass 1999 die ersten Kreditauszahlungen für das Blumenprojekt in Tansania erfolgten. Die Errichtungsphase des Projektes habe bis zum Start 2005 gedauert. Vor weiterer Finanzierung und Ausfinanzierung des Projektes habe die Bank-AG bereits 2001 interne Anweisungen gegeben, dass zusätzliche Kredite und Überweisung nur nach Genehmigung erfolgen dürften. In Übereinstimmung mit A und Ö sei damals bereits beschlossen worden, die Geschäftsführerbezüge für den Bw nicht anzuweisen und auszubezahlen. Die Contra-GmbH sei bereits im Jahre 2001 insolvenzgefährdet gewesen. Der Bw musste 2004 die Geschäftsführung der Contra-GmbH abgeben. Die Con-GmbH wurde am 4. April 2009, die Net-GmbH am 31. März 2006 im Firmenbuch gelöscht. Die Ltd.. in Tansania hätte bereits Ende 2001 oder 2002 Insolvenz

anmelden müssten. Weiters beantragte der Bw damalige Mitarbeiter der Bank-AG, Mag. K, Direktor P, jeweils Geschäftsstelle Salzburg, sowie Mag. S und Frau H für A und Ö als Zeugen einzuvernehmen. Diesem Schreiben wurden Ablichtungen der Bilanzen 2001 bis 2004 der Con-GmbH beigelegt.

Weitere Aufzeichnungen bzw. Buchhaltungsunterlagen wurden trotz Fristverlängerungen nicht vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

In der gegenständlichen Berufungssache sind nachstehende Punkte strittig:

- 1.) Einkommensteuer 2001: Einnahmenschätzung aus der Geschäftsführungstätigkeit für die Con-GmbH in Höhe von ATS 210.000,00, d.s. € 15.261,30;
- 2.) Einkommensteuer 2004: Einnahmenschätzung aus der Geschäftsführungstätigkeit für die Con-GmbH in Höhe von € 72.000,00;
- 3.) a) Einkommensteuer sowie Umsatzsteuer 2003 und 2004: 2 Rechnungen über Geschäftsführungstätigkeit an die Net-GmbH in Höhe von € 21.600,00 (2003) und € 12.600,00 (2004), jeweils zuzüglich Umsatzsteuer;
- b) Einkommensteuer sowie Umsatzsteuer 2003: 2 Rechnungen an die Contra-GmbH für Untersuchungen in der Gesamthöhe von € 3.791,28 zuzüglich Umsatzsteuer;
- 4.) Einkommensteuer 2001-2004: Schätzung des Vorteils aus der Privatnutzung eines betrieblichen Kfz in Höhe von jährlich ATS 84.060,00 bzw. € 6.108,88;
- 5.) Einkommensteuer 2001-2004: Die Höhe der pauschalierten Betriebsausgaben gemäß § 17 EStG 1988;
- 6.) Einkommensteuer 2001-2004: Geschätzte Zinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

A) Schätzungsbefugnis

§ 184 BAO (Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung) hat folgenden Wortlaut:

" (1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, 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.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.“

Können die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt (berechnet) werden, so sind sie zu schätzen. Gegenstand der Schätzung sind Besteuerungsgrundlagen oder ein Teil hiervon, nicht jedoch die Abgabenhöhe. Die Schätzungsbefugnis erstreckt sich neben dem Sachverhalt der Höhe nach auf den Sachverhalt dem Grunde nach. Dem Wesen nach ist die Schätzung ein Beweisverfahren, bei dem der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise (indirekte Beweisführung) ermittelt wird (vgl. *Ritz*, BAO³, § 184 Tz 1, mwN).

Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen. Die Schätzungsberechtigung setzt kein Verschulden der Partei z.B. am Fehlen von Aufzeichnungen voraus (vgl. *Hofians*, in Jahrbuch, 261; VwGH 25.06.1997, 97/15/0058; vgl. auch VwGH 13.10.1993, 89/13/0078, wonach es ohne Belang ist, aus welchem Grund Aufzeichnungsmängel aufgetreten sind; VwGH 25.06.1997, 93/15/0141; 30.09.1998, 97/13/0033; 28.11.2001, 96/13/0210; vgl. *Ritz*, BAO³, § 184 Tz 6, mwN).

Der Prüfer hat im Zuge der Prüfung vergeblich versucht Aufzeichnungen zur Geschäftsführungstätigkeit (siehe "Verfahrensablauf") und zu den geltend gemachten Zinsen (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) zu erhalten. Der Bw wurde zudem im Berufungsverfahren die Gelegenheit gegeben, die entsprechenden Nachweise nachzureichen.

Das Finanzamt war daher berechtigt, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen. Im gegenständlichen Fall wurden Teilschätzungen (Ergänzungsschätzungen) betreffend Betriebseinnahmen aus der Geschäftsführungstätigkeit und Werbungskosten (Zinsen) bei Vermietung und Verpachtung vorgenommen.

B) Zufluss

Gemäß § 19 Abs. 1. Satz EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist ein Betrag zugeflossen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann. Das Höchstgericht hat in dem jüngst

ergangenen Erkenntnis vom 23.03.2010, 2007/13/0037, den im Erkenntnis vom 30.11.1993, 93/14/0155, entwickelten Grundsatz, wonach dem Mehrheitsgesellschafter einer GmbH ein gutgeschriebener Betrag mit dessen Fälligkeit zufließt, wenn die Gesellschaft zahlungsfähig ist, erneut bestätigt und unter Hinweis auf den Stammrechtssatz zu 2002/13/0175, Erkenntnis vom 28.06.2006 RS 3 (hier ohne den letzten Satz) nachstehenden Rechtssatz verfasst:

„ Ein Betrag ist gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 dann als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann. Ist der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener GmbH, die sein Schuldner ist, ist der Zufluss grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig ist. Diese Sicht gebietet der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters der GmbH (Hinweis E 30. November 1993, 93/14/0155; E 13. Dezember 1995, 95/13/0246). Daraus folgt für den Fall eines an der Gesellschaft nicht beteiligten oder nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführers aber, dass mit dem Hinweis auf die "Buchhaltung" der GmbH - wenn damit nach der Aktenlage lediglich die entsprechenden Aufwandskonten der GmbH angesprochen sind - noch nicht dargelegt ist, dass unbedenklich von einem entsprechenden Zufluss der Gelder ausgegangen werden konnte. "

Der Bw bringt nun im Wesentlichen vor, dass die Contra-GmbH unter Kostenkontrolle der Bank-AG gestanden wäre und damit - quasi unter Zwangsverwaltung - bereits im Jahre 2001 insolvenzgefährdet gewesen sei. Die anderen Gesellschaften, die Con-GmbH und die Net-GmbH, seien ebenfalls zahlungsunfähig gewesen.

Unterlagen, die dieses Vorbringen bekräftigen können, wurden keine vorgelegt. Die Eintragungen im Firmenbuch können das Vorbringen des Bw ebenfalls nicht stützen. Die Net-GmbH wurde am 20.07.2006 im Firmenbuch gelöscht, der Konkurs wurde mit Gerichtsbeschluss vom 10.01.2006 mangels Vermögen abgewiesen. Für den maßgeblichen Streitzeitraum 2003 und 2004 (siehe oben Streitpunkt 3.) ist eine Insolvenz bzw. Zahlungsunfähigkeit nicht dokumentiert. Ein ähnliches Bild ergibt sich laut Firmenbuch bei der Con-GmbH: Die Konkursabweisung erfolgte erst 2008, für den Streitzeitraum gibt es keinen Hinweis auf eine Zahlungsunfähigkeit. Für die Contra-GmbH wurden bis 2006 Jahresabschlüsse eingereicht, ein Insolvenzverfahren ist nicht ersichtlich.

Das Vorbringen, man habe bereits 2001 beschlossen, keine Bezüge mehr anzuweisen, kann den vorliegenden Unterlagen nicht entnommen werden. In der Bilanz 2003 der Contra-GmbH sind Aufwendungen für Geschäftsführung in Höhe von € 141.700,00, davon € 115.065,10 für *"Geschäftsführerbezug DI KN"*, ausgewiesen. Laut Abgabenerklärung sind dem Bw noch im Jahre 2003 Einnahmen aus Geschäftsführungstätigkeit in Höhe von € 143.517,27 zugeflossen.

Auch wenn die Contra-GmbH unter Kostenkontrolle der Bank gestanden ist, so ist eine Zahlungsunfähigkeit zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt nicht anzunehmen. Es ist daher auch nicht notwendig die vom Bw beantragten Zeugen einzuvernehmen, zumal vom Bw als verantwortlicher Geschäftsführer der drei beteiligten Gesellschaften, keinerlei Schriftverkehr oder Aufzeichnungen vorgelegt wurden, die einen Hinweis darauf geben könnten, dass die Schuldner ihren Verpflichtungen nicht nachgekommen wären. Er hatte nicht nur im Prüfungs-, sondern auch im Berufungsverfahren ausreichend Gelegenheit, Aufzeichnungen über seine Einnahmen zur Verfügung zu stellen.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung ist daher als erwiesen anzunehmen, dass dem Bw die Bezüge und die in Rechnung gestellten Beträge im Sinne der oben zitierten Rechtsprechung als zugeflossen anzusehen sind.

C) Einnahmen/Umsätze

1.) Für das Streitjahr 2001 wurde im angefochtenen Bescheid die Differenz zwischen Einnahmen laut Abgabenerklärung und Entgelt laut Bilanz der Con-GmbH (der Bw war Alleingesellschafter und Geschäftsführer) hinzugeschätzt. Der Bw konnte dazu keine Belege oder Unterlagen vorlegen. Die Einnahmenschätzung in Höhe von ATS 210.000,00, d.s. € 15.261,30, erfolgte daher zu Recht.

2.) Was die Einnahmenschätzung 2004 in Höhe von € 72.000,00 betrifft, so stützt sich das Finanzamt im Wesentlichen auf die Bilanz der Contra-GmbH, die die Geschäftsführung an die Con-GmbH verrechnete. Aus den vorliegenden Unterlagen ist jedoch eine fällige Forderung des Bw an die Con-GmbH nicht erkennbar, weshalb diese Zuschätzung zu Unrecht erfolgte. In diesem Punkt war dem Berufungsbegehren stattzugeben.

3.) Die Rechnungen an die Net-GmbH und an die Contra-GmbH gelten im Sinne der obigen Ausführungen als zugeflossen und wurden zu Recht den Einnahmen sowie dem steuerbaren Umsatz zugerechnet.

4.) Privatnutzung PKW:

In den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden wurde die Privatnutzung des Fahrzeuges als geldwerter Vorteil den Betriebseinnahmen hinzugerechnet. Das Finanzamt hat sich bei seiner Schätzung aufgrund fehlender Aufzeichnungen an der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl. II 416/2001, orientiert. Der Bw bestreitet weder die Schätzungsberechtigung noch die Schätzungsmethode, sondern beantragt – offenbar in Anlehnung an § 4 Abs. 2 der Verordnung – den Sachbezugswert im halben Betrag anzusetzen. Der Bw habe in den Streitjahren eine rege Auslandstätigkeit gehabt und kaum

Fahrten zwischen Wohnung und Büro unternommen. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH kommt einer Berufungsvorentscheidung Vorhaltecharakter zu. Das Finanzamt hat in der gesonderten Begründung seiner Berufungsvorentscheidung vom 11. August 2006 ausdrücklich festgehalten, dass ein Fahrtenbuch bzw. Aufzeichnungen, die den Ansatz des halben Sachbezuges rechtfertigen, nicht vorgelegt wurden. Diese Sachlage hat keine Änderung erfahren. Die allgemeine Behauptung, der Bw hätte kaum Privatfahrten getätigt, kann einen schlüssigen Nachweis nicht ersetzen.

5.) Unstrittig ist, dass bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz von 6 % iSd § 17 Abs.1 erster Teilstrich EStG 1988 zu berücksichtigen sind. Bemessungsgrundlage sind die Einnahmen, inkl. geldwerte Vorteile. Im gegenständlichen Fall sind die pauschalierten Betriebsausgaben von den gesamten Einnahmen zu berechnen.

Die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit errechnen sich Sohin wie folgt:

	2001	2002	2003	2004
Einnahmen lt. Erklärung	ATS 195.000,00 (€ 14.171,20)	€ 45.454,46	€ 143.517,27	€ 10.800,00
Zurechnung lt. FA Gf-Tätigkeit Con-GmbH	ATS 210.000,00 (€ 15.261,30)			€ 72.000,00
Zurechnung f. Re. betr. Gf-Tätigkeit			€ 21.600,00	€ 12.600,00
Zurechnung f. Re betr. Untersuchung			€ 3.791,28	
Privatnutzung Kfz	ATS 84.060,00 (€ 6.108,88)	€ 6.108,88	€ 6.108,88	€ 6.108,88
Summe der Einnahmen lt. FA	ATS 489.060,00 (€ 35.541,38)	€ 51.563,34	€ 175.017,43	€ 101.508,88
Stattgabe lt. Berufungsentscheidung				-€ 72.000,00
Summe der Einnahmen lt.	ATS 489.060,00	€ 51.563,34	€ 175.017,43	€ 29.508,88

Berufungsentscheidung	(€ 35.541,38)			
BA-Pauschale (6%) lt. Berufungsentscheidung	-ATS 29.343,60 -(€ 2.132,48)	-€ 3.093,80	-€ 10.501,05	-€1.770,53
SozVers. d. gew. Wirtsch.	-ATS 162.244,00 -(€ 11.790,73)	-€ 4.627,50	-€ 9.613,89	-€ 3.827,05
Einkünfte lt. Berufsentscheidung	ATS 297.472,00 (€ 21.618,13)	43.842,04	€ 154.902,49	€ 23.911,30

6.) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist dieser Begriff weit zu fassen, er nähert sich dem Begriff der Betriebsausgaben an. Entscheidend ist der Veranlassungszusammenhang von Aufwendungen oder Ausgaben (vgl. VwGH 07.06.05, 2002/14/0011, mwN).

Schuldzinsen für Anschaffung, Herstellung und laufenden Aufwand des Mietobjektes sind Werbungskosten. Auf Darlehen entfallende Zinsen, die nur teilweise der Einkünfterzielung dienen, sind anteilig als Werbungskosten abziehbar (VwGH 02.08.00, 97/13/0019; BFH 25.01.01, IX R 27/97, BStBl II 01, 573; die Aufteilung erfolgt im Wege der Schätzung durch Zuordnung der Aufwendungen zum vermieteten Objekt, s BFH 25.03.03, IX R 22/01, BStBl II 04, 348). Anlässlich einer Betriebsaufgabe mit anschließender Vermietung des Gebäudes sind nur jene Bankverbindlichkeiten für den Werbungskostenabzug relevant, die unmittelbar der Finanzierung der Liegenschaft gedient haben, nicht aber Schulden für allgemeine betriebliche Zwecke (VwGH 15.06.05, 2001/13/0174; vgl. Jakom/Laudacher EStG, 2009, § 28 Rz 66).

Der Prüfer vertrat die Auffassung, dass kein Nachweis erbracht worden sei, dass die geltend gemachten Zinsen im Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes stehen würden, zumal das Haus bereits 1984 fertig gestellt wurde (siehe Begründung der Berufungsvorentscheidung).

Diese Zweifel, dass zumindest ein Teil der Zinsen nicht von der Errichtung herrühren, konnte der Bw auch im Berufungsverfahren nicht zerstreuen. Es wurden dazu weder Belege bzw. Unterlagen vorgelegt, die an der Schätzung des Finanzamtes zweifeln lassen. Der Bw bringt im Vorlageantrag selbst vor, dass die Bank-AG insgesamt Darlehen von über € 15 Millionen eingeräumt hat und die Liegenschaft über den Verkehrswert hinaus mit Pfandrechten der

Bank-AG belastet ist. Es liegt daher der Schluss nahe, dass ein Teil der Zinsen nicht nur aus der Errichtung des Objektes resultieren. Die Zinsen wurden daher zu Recht im Schätzungswege ermittelt.

Insgesamt war dem Berufungsbegehren daher teilweise stattzugeben.

Beilagen: 4 Berechnungsblätter

Salzburg, am 2. Dezember 2010