



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., AdresseBw., vertreten durch Stb., vom 6. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr, vertreten durch Amtspartei, vom 5. Juni 2009 betreffend Kapitalertragsteuer Jänner 2002 bis August 2008 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Verfahrensablauf

Der Berufungswerber war in den Berufungsjahren bis August 2008 **Alleingesellschafter und Geschäftsführer** der jetzigen A. GmbH (vormals B. GmbH).

Von dieser wurde in den gegenständlichen Jahren ein China-Restaurant betrieben.

Mit Beschluss des LG C. vom **30. März 2009** wurde über die A. GmbH der **Konkurs eröffnet**.

Für die Jahre 2002 bis 2008 wurde eine **Betriebsprüfung** bei der A. **GmbH** durchgeführt. Aus dem **Betriebsprüfungsbericht vom 25. Mai 2009** gehen Umsatzsteuerzurechnungen

laut unten angeführtem Besprechungsprogramm hervor.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb würden sich wie folgt ergeben:

Tabelle

	2002	2003	2004	2005	2006
vor BP	38.607,66	-15.484,12	-22.726,04	-22.653,83	3.689,19
Tz 1 Umsatzzuschätzung, v.A.	17.651,51	17.651,51	17.651,51	17.651,51	17.651,51
Tz 2 Mietaufwand, v.A.	8.686,68	10.062,99	7.377,82	8.851,05	8.381,74
nach BP	64.945,85	12.230,38	2.303,29	3.848,73	29.722,44

Aus dem **Schlussbesprechungsprogramm vom 19. Mai 2009** geht Folgendes hervor:

I. Allgemeines

Die Firma A. GmbH – vormals B. GmbH – hätte von September 1992 bis August 2008 ein Chinarestaurant mit dem Sitz in AdresseBw., betrieben. Im Prüfungszeitraum wäre der Berufungswerber Alleingesellschafter und handelsrechtlicher Geschäftsführer der B. GmbH gewesen. Gewerberechtliche Geschäftsführerin bis 31. Dezember 2006 wäre Frau D. gewesen, ab 1. Februar 2006 bis 13. September 2008 wäre der Berufungswerber auch gewerberechtlicher Geschäftsführer gewesen.

Die Bezeichnung der B. GmbH sei mit 28. August 2008 in die A. GmbH geändert worden. Gleichzeitig hätte Bw. seine Funktion als Geschäftsführer zurückgelegt und die Gesellschaftsanteile an den neuen handelsrechtlichen Geschäftsführer E. abgetreten. Die Geschäftsanschrift sei nach F., verlegt worden.

Im Zuge einer Nachschau des Finanzamts im April 2009 sei jedoch festgestellt worden, dass sich an dieser Anschrift weder ein Firmensitz, noch ein Ort der Geschäftsleitung befinden würde.

Über das Vermögen der A. GmbH sei mit 30. März 2009 ein Konkursverfahren eröffnet worden. Laut schriftlicher Auskunft des Masseverwalters wäre das Unternehmen zum Zeitpunkt der Konkursöffnung schon geschlossen gewesen.

Die Einkommensteuer- und Körperschaftssteuerbescheide im Prüfungszeitraum würden folgendes Bild zeigen:

Tabelle

	2002	2003	2004	2005	2006
Umsätze	78.958,01	86.833,64	71.102,96	89.897,42	105.890,77
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	38.607,66	-15.484,12	-22.726,04	-22.653,83	3.689,19
Verlustabzug	-10.111,26				-2.766,89
Einkommen	28.496,40	0,00	0,00	0,00	922,30
KÖSt	1.750,00	1.750,00	1.750,00	1.750,00	1.750,00

Der Berufungswerber würde das Chinarestaurant am Standort AdresseBw., unverändert in der Rechtsform eines Einzelunternehmens weiter führen.

II. Feststellungen

1. Vorlage Buchführung und Belege

Im Zuge der Außenprüfung hätten vom Masseverwalter keine Unterlagen und Belege für den Prüfungszeitraum 2002 bis 2006 und den Nachschauzeitraum ab 1. Jänner 2007 vorgelegt werden können. Im Telefonat vom 18. Mai 2009 mit dem Masseverwalter sei diese Tatsache noch einmal bestätigt worden. Die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen würde auf Wunsch des Masseverwalters im Schätzungswege erfolgen.

2. Verprobung Umsätze

a Ermittlung der Tageslosungen

Am 31. März 2009 seien im Zuge einer Umsatzsteuersonderprüfung beim Berufungswerber monatliche händische Aufzeichnungen (9/08 Original, 10/08 – 1/09 Fax) vorgelegt worden. Die Aufstellungen würden Datum, TL-Summe pro Tag Mittag, TL-Summe pro Tag Abend, Summe TL pro Tag und die Monatssumme enthalten. Ab 10/08 sei auch der Stempel mit der Aufschrift „China-Restaurant G., Bw., AdresseBw., Tel....“ auf den Aufstellungen. Auf der Aufstellung 9/08 sei mit rotem Kugelschreiber „1/3=3.727,00 und 2/3=7.454,00“ vermerkt. Auf der Aufstellung 1/09 sei mit Bleistift „2/3 Essen 8.554,40“ und „1/3 Trinken 4.277,20“ vermerkt.

Auf die Frage, wie die Tageslosungen ermittelt werden würden, ob es noch andere Grundaufzeichnungen gebe und wie die Trennung der Erlöse in 10% und 20% erfolge, hätten der Berufungswerber und sein steuerlicher Vertreter folgende Auskunft gegeben:

„Die Tageslosungen werden durch Kassasturz ermittelt und werden täglich zu Mittag und am Abend händisch in je einer Summe aufgeschrieben und dann eine gesamte Tagessumme gebildet. Sonstige Aufschreibungen über die Tageslosungen bzw. die Ermittlung der Tageslosungen gibt es nicht. Ein Kassabuch mit Bestandsverrechnung wird ebenfalls nicht

geführt.

Die Aufteilung der Erlöse in 10% und 20% wurde vom ehemaligen Steuerberater ohne weitere Überprüfung übernommen. Die Tageslösungen werden aufgeteilt in 1/3 Essen und 2/3 Getränke. Diese Aufteilung entspricht in etwa den Erfahrungswerten mit Chinarestaurants.“

Die Ermittlung der Tageslösungen entspricht nicht der Barbewegungsverordnung. Bei der vereinfachten Losungsermittlung werden die Betriebseinnahmen nicht einzeln erfasst, sondern durch Rückrechnung aus dem ausgezählten End- und Anfangsbestand ermittelt (Kassasturz). End- und Anfangsbestand, alle Barausgänge (etwa Privatentnahmen, Betriebsausgaben, Bankeinzahlungen, sonstige Ausgaben), sowie nicht erfolgswirksame Bareingänge (etwa Privateinlagen, Bankabhebungen) seien täglich einzeln zu erfassen und aufzuzeichnen. Anhand der vorliegenden Aufzeichnungen (Kassenbericht bzw. Kassenbuch mit Bestandsfeststellung) müsse nachvollziehbar die Tageslösung ermittelt werden können. Die Ermittlung der Tageslösung hätte spätestens zu Beginn des nächstfolgenden Arbeitstages zu erfolgen.

Gemäß [§ 184 Abs. 3 BAO](#) sei die Behörde zu einer Schätzung verpflichtet, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen habe, nicht vorlege oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig seien oder solche formelle Mängel aufweisen würden, die geeignet seien, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Im gegenständlichen Fall entspreche die Ermittlung der Tageslösungen sowie die dazu geführten Aufzeichnungen nicht den Bestimmungen des [§ 131 BAO](#). Die Abgabenbehörde sei daher alleine aus diesem Grund bereits verpflichtet zur Schätzung.

Laut Aktenlage beziehe der Berufungswerber aus seiner GmbH keinerlei Einkünfte. Er hätte auch sonst in den Jahren von 2002 bis dato keinerlei Einkünfte erklärt oder irgendwelche einkünfteverschaffenden Tätigkeiten angezeigt. Die Bestreitung der Lebenshaltungskosten sei daher nicht nachgewiesen. Es sei zu hinterfragen, wovon der Berufungswerber im Prüfungszeitraum ab 2002 gelebt habe. Außerdem seien im Zeitraum ab 7. April 2003 auf den Berufungswerber als Zulassungsbesitzer zwei PKW der Marke Mercedes hintereinander angemeldet worden.

Gegenüber der BH H. hätte die Wirtschaftstreuhand- und SteuerberatungsGmbH in einer schriftlichen Entnahmebestätigung vom 30. Mai 2007 erklärt, dass der Berufungswerber monatlich an 1.300,00 € aus der B. GmbH entnehme. Eine diesbezügliche Erfassung dieser Entnahmen – in welcher Form auch immer – hätte in der Buchhaltung offensichtlich nicht stattgefunden. Daraus sei zwingend abzuleiten, dass der Berufungswerber seine Lebenshaltungskosten mit verdeckten Ausschüttungen aus der GmbH bestritten haben müsse.

Die Bücher und Aufzeichnungen der ehemaligen B. GmbH seien daher auch inhaltlich unrichtig.

b Umsatzzuschätzung

Im Prüfungszeitraum 2002 bis 2006 und im Nachschauzeitraum 1. Jänner 2007 bis 31. August 2008 werde daher eine jährliche Umsatzzuschätzung in Höhe von 20.000,00 € brutto (im Jahr 2008 aliquot 13.000,00 € brutto) vorgenommen. Die Aufteilung der Zuschätzung erfolge im Verhältnis 1/3 Umsätze 20% und 2/3 Umsätze 10%.

Tabelle

	2002	2003	2004	2005
Zuschätzung inkl. USt	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00
davon Umsatz 10%	13.000,00	13.000,00	13.000,00	13.000,00
netto	11.818,18	11.818,18	11.818,18	11.818,18
Umsatzsteuer	1.181,82	1.181,82	1.181,82	1.181,82
davon Umsatz 20%	7.000,00	7.000,00	7.000,00	7.000,00
netto	5.833,33	5.833,33	5.833,33	5.833,33
Umsatzsteuer	1.166,67	1.166,67	1.166,67	1.166,67

Tabelle

	2006	2007	2008
Zuschätzung inkl. USt	20.000,00	20.000,00	12.000,00
davon Umsatz 10%	13.000,00	13.000,00	9.000,00
netto	11.818,18	11.818,18	8.181,82
Umsatzsteuer	1.181,82	1.181,82	818,18
davon Umsatz 20%	7.000,00	7.000,00	3.000,00
netto	5.833,33	5.833,33	2.500,00
Umsatzsteuer	1.166,67	1.166,67	500,00

Es handle sich dabei um eine griffweise Schätzung, deren Höhe sich an der zitierten

„Entnahmebestätigung“ sowie an den zu tragenden Kosten der Lebensführung orientiere.

Gemäß [§ 95 Abs. 5 EStG 1988](#) sei die Kapitalertragsteuer dem Empfänger der Kapitalerträge ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1.

der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt habe oder

2.

der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt habe und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteile.

Die Kapitalertragsteuer sei daher dem Gesellschafter Bw. vorzuschreiben:

Tabelle

	2002	2003	2004	2005
Zuschätzung inkl. USt	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00
davon 25% KESt	5.000,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00

Tabelle

	2006	2007	2008
Zuschätzung inkl. USt	20.000,00	20.000,00	12.000,00
davon 25% KESt	5.000,00	5.000,00	3.000,00

3. Mietaufwand

Laut Mietvertrag vom 1. März 2006, abgeschlossen zwischen Herrn I. als Vermieter und dem Berufungswerber als Mieter seien ab 1. März 2006 im Gebäude in AdresseBw., folgende Räumlichkeiten angemietet worden: Erdgeschoß – großes Gastlokal, Küche mit Kühlraum, Sanitär und Heizraum, Obergeschoß – 5 Wohnräume, WC und Bad. Der Mietzins einschließlich Betriebskosten sei mit 1.877,51 € brutto 20% vereinbart worden. Eine Trennung des Mietzinses in einem betrieblichen und einen privaten Anteil gehe aus dem Mietvertrag nicht hervor.

Im Erdgeschoß des Objektes würde sich also das Chinarestaurant befinden, darüber im Obergeschoß die privaten Wohnräume von Bw.. Die Mietkosten sowie die Betriebskosten der Privatwohnung seien zur Gänze von der GmbH übernommen worden. Die Übernahme der Mietkosten sowie der Betriebskosten für die Privatwohnung des Gesellschafters durch die GmbH stelle eine Gewährung eines Vorteils dar, den die GmbH anderen Personen als dem

Gesellschafter nicht zugestehen würde. Der in diesem Zusammenhang von der GmbH an ihren Gesellschafter zugewendete Vorteil sei als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren.

Die Aufteilung der Miete werde nach der Nutzfläche wie folgt vorgenommen:

Chinarestaurant: 55% der Nutzfläche

Private Wohnung: 45% der Nutzfläche

Tabelle

	2002	2003	2004	2005
Mietaufwand netto	19.303,74	22.362,19	16.395,16	19.669,01
davon 45% privat	8.686,68	10.062,99	7.377,82	8.851,05
20% Umsatzsteuer	1.737,34	2.012,60	1.475,56	1.770,21

Tabelle

	2006	2007	1-8/2008
Mietaufwand netto	18.626,08	18.775,16	12.516,72
davon 45% privat	8.381,74	8.448,82	5.632,52
20% Umsatzsteuer	1.676,35	1.689,76	1.126,50

Gemäß [§ 95 Abs. 5 EStG 1988](#) sei die Kapitalertragsteuer dem Empfänger der Kapitalerträge ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1.

der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt habe oder

2.

der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt habe und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteile.

Die Kapitalertragsteuer sei daher dem Gesellschafter Bw. vorzuschreiben.

Tabelle

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
v.A. inkl. USt	10.424,02	12.075,59	8.853,38	10.621,26	10.058,09	10.138,58	6.759,02
davon 25% KEst	2.606,01	3.018,90	2.213,35	2.655,32	2.514,52	2.534,65	1.689,76

4. Übergang der BGA und Veräußerung der Warenvorräte

Die Betriebs- und Geschäftsausstattung und die Warenvorräte seien im September 2008 unentgeltlich auf das Einzelunternehmen des Bw. übergegangen. Der Übergang der Betriebs- und Geschäftsausstattung von der B. GmbH in das Einzelunternehmen Bw. im Jahr 2008 werde mit einem Entgelt in Höhe von 10.000,00 € netto 20% geschätzt. Die Veräußerung der Warenvorräte der B. GmbH an das Einzelunternehmen Bw. werde im Schätzungswege mit 1.000,00 € netto 10% ermittelt. Es liege eine verdeckte Ausschüttung vor.

Das Entgelt für den Übergang der Betriebs- und Geschäftsausstattung und der Veräußerung der Warenvorräte stelle eine verdeckte Gewinnausschüttung an Bw. dar.

Gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 sei die Kapitalertragsteuer dem Empfänger der Kapitalerträge ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1.

der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt habe oder

2.

der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt habe und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteile.

Die Kapitalertragsteuer sei daher dem Gesellschafter Bw. vorzuschreiben.

Tabelle

	2008
Übergang BGA	10.000,00
20% Umsatzsteuer	2.000,00
Übergang Vorräte	1.000,00
10% Umsatzsteuer	<u>100,00</u>
v.A. gesamt	13.100,00

davon 25% KESt	3.275,00
----------------	----------

6. Veranlagungen 2007 und 2008

Die Bemessungsgrundlagen der Umsatzsteuererklärungen 2007 und 2008 würden aus den eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen unter Berücksichtigung der Änderungen laut Außenprüfung der Punkte 2b, 3 und 4 wie folgt ermittelt werden:

Tabelle

Veranlagung 2007	Laut UVA	Pkt. 2b	Pkt. 3	Summe
Steuerbarer Umsatz	130.511,64	17.651,51	8.448,82	156.611,97
20% Normalsteuersatz	34.143,63	5.833,33	8.448,82	48.425,78
10% ermäßiger Steuersatz	96.368,01	11.818,18		108.186,19
Vorsteuern (ohne EUSt)	10.653,62			10.653,62

Tabelle

Veranlagung 2008	Laut UVA	Pkt. 2b	Pkt. 3	Pkt. 4	Summe
Steuerbarer Umsatz	85.023,60	10.681,82	5.632,52	11.000,00	112.337,94
20% Normalsteuersatz	26.155,13	2.500,00	5.632,52	10.000,00	44.287,65
10% ermäßiger Steuersatz	58.868,47	8.181,82		1.000,00	68.050,29
Vorsteuern (ohne EUSt)	7.331,93				7.331,93

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2007 und 2008 würden mit 0,00 € geschätzt werden.

Vorliegend ist ein **Schreiben der Bezirkshauptmannschaft H. vom 26. März 2009**, wonach betreffend Lebensunterhalt und Erteilung einer Niederlassungsbewilligung für J. eine Bilanz und eine Gewinn und Verlustrechnung der A. GmbH für das Jahr 2007 eingereicht worden ist. Daraus geht ein Geschäftsführerentgelt in Höhe von 9.500,00 € hervor. Zudem wurde eine durch die ehemalige steuerliche Vertretung der Berufungswerberin eingereichte **Entnahmevereinbarung vom 30. Mai 2007** beigelegt, wonach der Berufungswerber pro Monat 1.300,00 € von der GmbH erhalten würde.

Am **31. März 2009** wurde der Berufungswerber als Verdächtiger iSd FinStrG vernommen und hat wie folgt laut **Niederschrift** angegeben:

.....

Familienstand: verheiratet

Beschäftigung: Einzelunternehmer

Vermögens- und Einkommensverhältnisse: Leasing-KFZ, keine Schulden, monatliches Einkommen circa 1.000,00 €

Sorgepflichten: 1 Sohn

.....

Sachverhalt:

Bw. war Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Firma B. GmbH mit Sitz in AdresseBw..

Am 8. Jänner 2009 langte beim Finanzamt ein Schreiben der BH H. ein. Als Anlage wurde die Einkommensteuererklärung für 2007 für den Berufungswerber beigefügt. Laut Firmenbuchauszug FN K. wurde die Firma B. GmbH mit 28. August 2008 in die A. GmbH geändert. Gleichzeitig hat der Berufungswerber seine Funktion als Geschäftsführer zurückgelegt und die Gesellschaftsanteile an E. abgetreten.

Bw. gab im Fragebogen vom 22. August 2008 anlässlich der Betriebseröffnung bzw. Fortführung des Chinarestaurants als Einzelunternehmen mit Sitz in AdresseBw. den Beginn der Tätigkeit mit 1. September 2008 an. Es wurde allerdings nur für September 2008 eine Umsatzsteuervoranmeldung eingereicht.

Bw. spricht sehr schlecht Deutsch. Als Dolmetscherin fungiert Frau L., eine Bekannte von Bw.. Der Berufungswerber erklärt sich damit einverstanden, dass Frau L. Tatsachen erfährt, die der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht unterliegen.

Zur Sache gibt der Verdächtige an:

Wieso wurden ab Oktober 2008 weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht, noch Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet?

Ich habe alle Belege bis einschließlich Jänner 2009 an die Steuerberatungskanzlei M. in N. weitergeleitet. Ich habe auch alle Rechnungen vom Steuerberater bis November 2008 bezahlt. Dann habe ich keine Rechnungen mehr erhalten.

Sie haben bei der Bezirkshauptmannschaft H. eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 eingereicht, die am 8. Jänner 2009 per Fax an das Finanzamt übermittelt wurde. Laut Firmenbuchauszug waren Sie im Jahr 2007 noch Gesellschafter und Geschäftsführer der B. GmbH. Weshalb haben Sie für das Jahr 2007 keine Körperschaftsteuererklärung eingereicht? Wieso wurde für das Jahr 2007 keine Umsatzsteuererklärung eingereicht?

Die Einkommensteuererklärung 2007 wurde von der M. erstellt. Die Bezirkshauptmannschaft H. hat das gebraucht, weil ich mein Einkommen nachweisen muss, um ein Visum für meine Frau zu erhalten.

Ich bin seit Februar 2006 verheiratet. Vorher war ich alleine. 2007 hat es die GmbH noch gegeben, bis September 2008.

Wann und aus welchen Gründen haben Sie sich dazu entschlossen, Ihre Gesellschaftsanteile an der B. GmbH abzutreten und das Chinarestaurant als Einzelunternehmen fortzuführen? Der Steuerberater hat gemeint, dass die Buchhaltung als Einzelunternehmer leichter zu führen wäre, als als GmbH und dass als GmbH mehr Steuer zu bezahlen wäre als als Einzelunternehmer. Da ich geschäftlich nicht so ein hohes Einkommen habe, ist es besser als Einzelunternehmer.

Das war im August 2008.

Welche Rolle spielte dabei E. ?

Er hat mir das als mein Steuerberater geraten.

Welches Entgelt haben Sie für die Abtretung der Geschäftsanteile an E. erhalten?

Ich habe nichts erhalten.

Gibt es dazu Unterlagen?

Nein.

Welches Entgelt haben Sie von der GmbH für Ihre Tätigkeit als Geschäftsführer erhalten?

Ich habe nichts bekommen, weil die GmbH wenig verdient hat. Ich habe nie etwas für meine Tätigkeit als Geschäftsführer der GmbH erhalten. Ich glaube, das hat der Steuerberater geschluckt.

Wovon haben Sie Ihre Lebenshaltungskosten bestritten?

Fürs Essen hat es gereicht. Das Essen nehme ich mir vom Restaurant. Meine Privatwohnung befindet sich oberhalb vom Restaurant. Die Miete ist in der Geschäftsmiete inkludiert.

Woher nehmen Sie Geld, wenn Sie welches brauchen?

Von meinen Ersparnissen. Als ich die GmbH im Dezember 1997 bekommen habe, war ein Minus vom 900.000,00 S drauf. Nach drei Jahren war sie im Plus und dann wieder im Minus. Da war ein Hochwasser, da mussten wir renovieren.

Ich bin seit 1989 in Österreich. Ich war als Arbeiter bei verschiedenen Firmen angestellt.

Wie hoch sind die Ersparnisse?

Das weiß ich nicht mehr. Chinesen sparen sehr viel. Ich habe jetzt keine Ersparnisse mehr."

Des Weiteren liegt vor ein **Aktenvermerk der Betriebsprüferin vom 5. Juni 2009** über ein Telefonat mit dem steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers wie folgt:

„Nach Rücksprache mit dem Fachbereich wurde dem steuerlichen Vertreter telefonisch mitgeteilt, dass nicht mehr zugewartet wird, bis Unterlagen aufgetrieben werden und die Kapitalertragsteuerbescheide erlassen werden. Er hat im Weg der Berufung genug Zeit, Unterlagen und Beweismittel vorzulegen. Eine eventuell benötigte Verlängerung der Berufungsfrist für die Besorgung der Unterlagen wird ihm sicherlich gewährt werden, falls sie benötigt wird.“

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ am 5. Juni 2009 einen **Abgabenbescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer Jänner 2002 bis August 2008.**

Die Kapitalertragsteuer würde gemäß [§ 95 Abs. 5 EStG 1988](#) mit 53.507,49 € festgesetzt werden.

Begründet wurde wie folgt:

Der Vorhalt vom 19. Mai 2009 sei nicht beantwortet worden, die Kapitalertragsteuer werde daher wie im Besprechungsprogramm der A. GmbH dargestellt festgesetzt. Die Zuordnung der festgesetzten Kapitalertragsteuer auf die einzelnen Zeiträume könne der Beilage 1 entnommen werden. Im Übrigen werde auf das Besprechungsprogramm zur A. GmbH vom 19. Mai 2009 hingewiesen.

Beilage 1:

Tabelle

	2002	2003	2004	2005
Umsatzzuschätzung inkl. USt	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00
Übergang Warenvorräte und BGA				
Mietaufwand inkl. USt	<u>10.424,02</u>	<u>12.075,59</u>	<u>8.853,38</u>	<u>10.621,26</u>
Bemessungsgrundlage	30.424,02	32.075,59	28.853,38	30.621,26
davon 25% KESt	7.606,01	8.108,90	7.213,35	7.655,32

Tabelle

	2006	2007	1-8/2008	gesamt
Umsatzzuschätzung inkl. USt	20.000,00	20.000,00	12.000,00	132.000,00
Übergang Warenvorräte und BGA			13.100,00	13.100,00
Mietaufwand inkl. USt	<u>10.058,09</u>	<u>10.138,58</u>	<u>6.759,02</u>	<u>68.929,94</u>
Bemessungsgrundlage	30.058,09	30.138,58	31.859,02	214.029,94
davon 25% KEST	7.514,52	7.534,65	7.964,76	53.507,49

Mit Schreiben vom 6. Juli 2009 wurde **Berufung** eingereicht gegen obigen Bescheid sowie die Anträge gemäß [§ 282 Abs. 1 Z 1 BAO](#) und [§ 284 Abs. 1 Z 1 BAO](#) gestellt. Begründet wurde wie folgt:

Es werde die Herabsetzung der Kapitalertragsteuer beantragt wie folgt:

Tabelle

Jahr	Auf Grundlage	KEST
2002	15.424,02	3.856,01
2003	17.075,59	4.268,90
2004	13.853,38	3.463,35
2005	15.621,26	3.905,32
2006	15.058,09	3.764,52
2007	10.138,58	2.534,65
2008	19.859,02	4.964,76
Gesamt	107.029,94	26.757,51
In eventu der Verjährung		
2002	-15.424,02	-3.856,01

2003	-17.075,59	-4.268,90
	74.530,33	18.632,60

Die verdeckte Ausschüttung sei dem Berufungswerber direkt ohne Ableitung von einem Ergebnis der GmbH, deren geschäftsführender Gesellschafter er gewesen wäre, zugerechnet worden. Daraus folge, dass nur der private Geldverkehr bzw. Verbrauch Grundlage für die KESt-Vorschreibung gewesen wäre.

Dennoch werde nun eine Rohaufschlagsrechnung für die Jahre 2004 bis 2007 dem Finanzamt vorgelegt, um zu zeigen, dass keine Losungsverkürzungen stattgefunden hätten und von dieser Seite her keine Zuschätzung gerechtfertigt sei.

Tabelle

KU Erlöse	Küche EK	% RA	Getr. Erlöse	Getr.EK	% RA
95.761,89	23.440,67	309	33.674,94	8.589,63	292
77.485,55	21.187,76	266	26.401,69	6.670,13	302
62.797,59	16.206,39	287	24.491,50	6.615,08	270
45.142,73	13.258,50	240	23.537,49	6.766,35	248

Als Schlussfolgerung ergebe sich, dass die Annahme jährlicher Barentnahmen in Höhe von 20.000,00 € überzogen seien und mit Sicherheit nicht den tatsächlichen Verhältnissen nahe kommen würden. Sie würden nach obiger Nachkalkulation und weiteren Untersuchungen (siehe im Folgenden dargestellt) den Betrag von 5.000,00 € als angemessen und den Tatsachen entsprechend als angemessen errechnet haben.

Es sei ihrerseits dabei berücksichtigt worden, dass die Wohnung bereits als verdeckte Ausschüttung versteuert werde. Dazu würden die sonstigen Privatanteile und der Eigenverbrauch kommen, welche ebenfalls laufend bereits in der Gewinn- und Verlustrechnung Eingang gefunden hätten.

Außerdem und zusätzlich würde die damalige Lebensgefährtin ein Nettoeinkommen von rund 11.000,00 € jährlich beziehen, welches für noch sonstige notwendige Lebenshaltungskosten herangezogen worden wäre.

Für das Jahr 2007 seien bereits Geschäftsführerbezüge als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt und auch veranlagt worden. Auch für das Jahr 2008 würden Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt werden.

Hinsichtlich der Jahre 2002 und 2003 würde die Einrede der Verjährung geltend gemacht werden.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 16. Juli 2009** wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und wie folgt ausgeführt:

1.

Bücher und Aufzeichnungen seien im Zuge der Außenprüfung bei der A. GmbH (vormals B. GmbH) für den Prüfungszeitraum trotz Aufforderung nicht vorgelegt worden: Der Masseverwalter hätte dazu letztmalig am 18. Mai 2009 mitgeteilt, dass er keinerlei Unterlagen und Belege bekommen hätte und daher nichts vorlegen würde können.

2.

Der ehemalige Geschäftsführer Bw. sei am 31. März 2009 zur Ermittlung der Tageslosungen befragt worden. Wie im Besprechungsprogramm vom 19. Mai 2009 unter Punkt II/2a dargestellt sei, entspreche diese Vorgangsweise nicht den Anforderungen des [§ 131 BAO](#). Die Abgabenbehörde sei daher alleine auf Grund dieser beiden angeführten Punkte gemäß § 184 BAO verpflichtet, die Bemessungsgrundlagen im Schätzungswege zu ermitteln. Diese Schätzungsverpflichtung werde in der Berufung auch nicht bestritten, es werde lediglich die Höhe der Umsatzzuschätzung angefochten.

Gegen die Höhe der Umsatzzuschätzung würden im Wesentlichen folgende Argumente angeführt werden:

1. Die Rohaufschlagsrechnung.
2. Die Einkünfte der seinerzeitigen Lebensgefährtin.
3. Die Kosten für die Wohnung seien ohnehin als verdeckte Ausschüttung angesetzt worden.
4. Für 2007 seien bzw. würden noch ohnehin Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit aus der Geschäftsführertätigkeit erklärt werden.

Zu Punkt 1:

Fremdüblich würden Chinarestaurants einen Küchenrohaufschlag von bis zu 400% erzielen. Die angeführten Rohaufschlagssätze in Höhe von 240% bis 309% seien daher zu niedrig. Da Bücher und Aufzeichnungen aus dem Prüfungszeitraum 2002 bis 2008 nicht vorliegen würden, sei eine Überprüfung dieser Rohaufschlagssätze nicht mehr möglich. Diesen Umstand müsse sich jedoch der Abgabepflichtige zu seinem Nachteil anrechnen lassen.

Zu Punkt 2:

Es werde behauptet, die ehemalige Lebensgefährtin würde 11.000,00 € pro Jahr verdient haben und diese Einkünfte würden auch zur Deckung der Lebenskosten des Berufungswerbers gereicht haben. Die Lebenserfahrung lehre, dass 11.000,00 € per anno maximal für die Deckung der Bedürfnisse einer einzelnen Person gerade noch ausreichend seien. Das Argument, von 11.000,00 € würden zwei Personen ein Jahr lang leben haben können, sei daher als Schutzbehauptung zurückzuweisen. Darüber hinausgehend hätte die Abgabenbehörde nicht einmal die Möglichkeit, dieses Vorbringen zu überprüfen, da die

betreffende Person nicht namentlich angeführt worden wäre. In der niederschriftlichen Befragung vom 31. März 2009 sei dazu Folgendes angegeben worden: „*Ich bin seit Februar 2006 verheiratet. Vorher war ich allein.*“ Somit würde dieses Argument für Zeiträume vor 2006 schon dem Grunde nach nicht zutreffend sein. Die Gattin O. hätte jedenfalls 2006 und 2007 keine Einkünfte erzielt, für 2008 würden weniger als 5.000,00 € aktenkundig sein.

Zu Punkt 3:

Dieses Argument sei zutreffend.

Zu Punkt 4:

Das Argument, Bw. hätte ab 2007 Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit erzielt, sei mit dem Hinweis auf seine niederschriftliche Aussage vom 31. März 2009 zurückzuweisen, der ergangene Einkommensteuerbescheid 2007 vom 24. April 2009 wäre gemäß § 299 BAO aufzuheben gewesen. Auf die Begründung zu diesem Aufhebungsbescheid werde hingewiesen.

Zur Höhe der Zuschätzung werde grundsätzlich auf das Besprechungsprogramm vom 19. Mai 2009 verwiesen. Zusätzlich würden nochmals die maßgeblichen Sachverhaltsfeststellungen aufgelistet:

1.

Der Berufungswerber hätte im Zeitraum von 2002 bis 2008 keinerlei Einkünfte erklärt. Es sei absolut unglaublich, dass jemand über Jahre hinweg einen Gastronomiebetrieb führen würde, ohne daraus jemals irgendwelche Vorteile gezogen zu haben (Gehalt, Geschäftsführerbezüge, Gewinnausschüttungen, etc.).

2.

20.000,00 € im Jahr vor Steuern und Beiträgen entspreche einem Hilfsarbeiterlohn. Der Ansatz von 20.000,00 € als verdeckte Ausschüttung per anno entspreche daher nach Ansicht der Betriebsprüfung einem Mindestbetrag. Die Lebenserfahrung zeige, dass sich niemand den Betrieb eines Restaurants antun würde, wenn er am Arbeitsmarkt auch mit einer niedrigen Qualifizierung risikolos mehr verdienen könne.

3.

Gegenüber der Bezirkshauptmannschaft H. sei angegeben worden, dass monatlich circa 1.300,00 € entnommen worden wären. Das ergebe einen Jahresbetrag von 15.600,00 € und stütze somit die Höhe der Schätzung der Abgabenbehörde. Jedenfalls sei damit die Darstellung in der Berufung, wonach lediglich 5.000,00 € verdeckt ausgeschüttet worden wären, widerlegt.

4.

Der Berufungswerber hätte laufend die Kosten eines im Privatvermögen befindlichen PKWs zu finanzieren.

5.

Angesichts der Tatsache, dass 2006 und 2007 nicht nur der Berufungswerber von verdeckten Ausschüttungen gelebt habe, sondern auch seine einkommenslose Gattin, würde die Abgabenfestsetzung im Zuge der Berufungserledigung verbösert werden müssen.

Die Höhe der Zuschätzung sei im Besprechungsprogramm wie folgt begründet worden:

„Es handelt sich dabei um eine griffweise Schätzung, deren Höhe sich an der zitierten „Entnahmebestätigung“ sowie an den zu tragenden Kosten der Lebensführung orientiert.“ In der Berufungsschrift seien dagegen tatsächlich keine stichhaltigen Argumente vorgebracht worden. Ergänzend werde darauf hingewiesen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH jede Schätzung, was deren Höhe betreffe, mit einem gewissen Risiko verbunden sei. Dieses Risiko hätte aber stets derjenige zu tragen, der begründeten Anlass für eine Schätzung gebe. Zur Nichtvorlage der Bücher und Aufzeichnungen für den Zeitraum von 2002 bis 2008 sei anzuführen, dass ein Beweisvereitler oder Beweisverderber keinesfalls besser gestellt werden dürfe, als die Mehrzahl der Abgabepflichtigen, die ordnungsgemäß ihrer Offenlegungs-, Anzeige-, Wahrheits- und Erklärungspflicht nachkomme.

Gemäß [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) mache sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirke. Dadurch, dass der Berufungswerber als Geschäftsführer der B. GmbH und somit als deren gesetzlicher Vertreter laut den Feststellungen der Betriebsprüfung seine Umsätze nicht unwesentlich und über einen sehr langen Zeitraum verkürzt hätte, würden jedenfalls hinterzogene Abgaben in Form von Umsatzsteuern, Körperschaftsteuern und Kapitalertragsteuern vorliegen. Analog dazu liege auch hinsichtlich der Übernahme der Privatmiete für den Geschäftsführer Bw. eine vorsätzliche Abgabenverkürzung vor. Der Berufungswerber sei dazu bereits am 31. März 2009 als Verdächtiger nach dem FinStrG einvernommen worden. Gemäß [§ 207 Abs. 2 BAO](#) betrage die Verjährungsfrist sieben Jahre, soweit eine Abgabe hinterzogen sei. Die in der Berufungsschrift gemachte Einrede, die Jahre 2002 und 2003 würden verjährt sein, werde daher als nicht zutreffend zurückgewiesen.

Mit Schreiben vom 19. August 2009 wurde der **Antrag auf Vorlage** der obigen Berufung zur Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat gestellt und wie folgt begründet:

Es werde am Berufungsbegehren vollinhaltlich festgehalten und wie folgt ausgeführt:

Zu 1.

Dem vom Finanzamt vorgegebenen Küchenrohaufschlagssätzen von 400% könne nicht gefolgt werden. Man hätte 9 Chinarestaurants untersucht und hierbei einen durchschnittlichen Rohaufschlag von 247%, also rund 250% bei der Küche und 240% bei den Getränken festgestellt. Diese Rohaufschläge würden bei der B. GmbH sowohl bei der Küche, als auch bei den Getränken in keinem Jahr unterschritten worden sein.

Diese Rohaufschläge seien übrigens und entgegen der Meinung der Finanzveraltung sehr wohl im Nachhinein nachprüfbar. Die dem Finanzamt erklärten Rohaufschläge seien auf Grund vorhandener Unterlagen der Firma B. GmbH errechnet worden. Daraus ergebe sich, dass aus diesem Grund bei der genannten Gesellschaft keine Veranlassung zu einer Beanstandung bestehe.

Nur die Tatsache, dass der geschäftsführende Gesellschafter keine Barentnahmen bzw. Geschäftsführergehälter bezogen hätte, lasse vermuten, dass er solche von der Gesellschaft erhalten hätte, in welcher Höhe sei eben ungewiss. Eine andere Herkunftsquelle sei bisher vom Steuerpflichtigen nicht genannt worden. Somit sei zu unterstellen, dass er von der gegenständlichen B. GmbH Geldbezüge entnommen bzw. bezogen hätte.

Zu 2.

Die damalige Lebensgefährtin sei ab 1. Oktober 2002 laufend bis zur Karenz im Jahr 2006 wegen der Geburt eines Kindes als Kellnerin im Betrieb der gegenständlichen Gaststätte beschäftigt gewesen und hätte zum Beispiel im Jahr 2005 netto 11.886,11 € bezogen. Sie hätte damals mit dem Steuerpflichtigen zusammen gewohnt und wäre auch dort gemeldet gewesen. Der Name dieser Person laute D.. In den übrigen Jahren wären die Lohnbezüge ziemlich gleich hoch gewesen. Im Jahr 2006 hätte sich der Berufungswerber von seiner Lebensgefährtin getrennt und es wäre darauf Frau O. bei ihm eingezogen, mit der er mittlerweile verheiratet sein würde.

Zu 3.

entfalle.

Zu 4.

Die Angabe gegenüber der Bezirkshauptmannschaft H. wegen der monatlichen Entnahme von 1.300,00 € hätte auch die Sachbezüge beinhaltet.

Der Vergleich mit einem Hilfsarbeiterlohn seitens der Finanz sei sachlich nicht gerechtfertigt. Es seien eindeutig die tatsächlichen Verhältnisse ausschlaggebend. Denn dem Argument des Hilfsarbeiterlohnes sei entgegen zu halten, dass viele Personen mit dem Bezug der Ausgleichszulage auskommen müssten und dabei unter Anderem ihren Lebensmittelbedarf und die Miete bewältigen müssten, was bei dem Steuerpflichtigen entfalle. Die Richtsätze hierfür hätten in den Jahren 2002 bis 2007 zwischen 643,54 € und 723,00 € betragen.

Wie hoch der Mehrfachbedarf für die Ehegattin an Unterhalt gewesen sein würde und sei, sei kaum abzuschätzen, da die Chinesinnen, und das sei bekannt, einen sehr niedrigen Lebensstandard hätten. Um nochmals auf die Ausgleichszulage zurückzukommen betrage dort der Mehrbetrag hierfür 365,00 €. Für das Jahr 2007 seien bereits Einnahmen von 9.500,00 € erklärt worden. Diese seien zu berücksichtigen, da diese einerseits und zweifelsfrei in der Buchhaltung dokumentiert sein würden und andererseits in der Steuererklärung des

Berufungswerbers versteuert worden wären. Es könnte nicht sein, dass man aufgrund einer einfachen Befragung, in der immer Unsicherheiten innewohnen würden bzw. aus Angst, etwas Falsches zu sagen, Aussagen fallen würden, die dann den Büchern nicht entsprechen würden, noch dazu, wo der Berufungswerber der deutschen Sprache nicht mächtig sei. Tatsache sie aber, dass der Berufungswerber bis 2006 mit Frau D. zusammen gelebt hätte.

Es stimme auch nicht, dass der Berufungswerber einen PKW im Privatvermögen zu finanzieren gehabt hätte, er hätte immer nur einen PKW (im Betriebsvermögen) gehabt, es hätte nie und zu keiner Zeit einen zweiten PKW gegeben.

Ergänzend würde noch erwähnt sein, dass die Schätzung keinen Strafcharakter haben dürfe und daher der Wirklichkeit bestmöglich zu entsprechen habe. Der Prüfer hätte sich dabei zu bemühen, richtige Werte zu ermitteln. Dabei seien alle Umstände, die für die Schätzung von Bedeutung seien, bestmöglich zu berücksichtigen.

Entschieden zurückzuweisen sei die Aussage des zuständigen Amtsorganes betreffend der Bücher und Aufzeichnungen („Beweisvereitler und Beweisverderber“).

Denn der Berufungswerber hätte stets alle seine Buchhaltungsunterlagen in all den Jahren seinem steuerlichen Vertreter, das wäre die M. mit Sitz in N., übersendet und diese hätte auch die Buchhaltung erstellt. Belege seien dann in dieser Kanzlei aufbewahrt worden, der Berufungsweber würde diese nie zurückgestellt bekommen haben. Als dann im August 2008 die B. GmbH an E. (zugleich Geschäftsführer der M.) verkauft worden wäre, sei die Verpflichtung der Aufbewahrungspflicht der Bücher und der Unterlagen auf E. übergegangen. Leider sei im Februar 2009 sowohl über die M. als auch über das Vermögen des E. der Konkurs eröffnet worden und sie hätten sehr bald Kontakt mit dem Masseverwalter hergestellt, um an die Belege heran zu kommen, doch die Kanzlei sei dabei von ihnen in einem schon durchwühlten Zustand vorgefunden worden und diese Unterlagen wären nicht mehr greifbar bzw. auffindbar gewesen. Das sei aber der Sphäre des E. zuzurechnen und könne und dürfe keinesfalls nun der Berufungswerber treffen, da er laufend dieser Verpflichtung bis zur Veräußerung der B. GmbH uneingeschränkt nachgekommen sei.

Am **31. August 2009** wurde obige Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat **vorgelegt**.

Am **25. Juli 2011** wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an die Amtspartei abgefertigt:

„Strittig ist die Festsetzung von Kapitalertragsteuer iSd § 95 Abs. 5 EStG 1988 aufgrund einer verdeckten Ausschüttung, der eine Zuschätzung in Höhe von 20.000,00 € in den Jahren 2002 bis 2007 und in Höhe von 12.000,00 € im Jahr 2008 zugrunde liegt.

Diese Schätzung orientierte sich an der Bestätigung vom 30. Mai 2007, wonach monatliche Entnahmen in Höhe von 1.300,00 € vorgenommen werden würden sowie an „den zutragenden Kosten der Lebensführung“.

Nicht strittig ist der zusätzliche Ansatz von privaten Wohnungskosten als verdeckte Ausschüttung.

1.

Schätzung aufgrund der Lebenshaltungskosten

„Wenn der Behörde keine Methode zur Verfügung steht, den tatsächlichen Verhältnissen besser Rechnung zu tragen, ist sie unter Anderem berechtigt, den Umsatz auf der Basis der Lebenshaltungskosten zu schätzen“ (VwGH 3.11.1986, [84/15/0197](#)). Dies insbesondere dann, wenn mangels Mitwirkung des Unternehmers keine Unterlagen für eine geeignete Schätzung zur Verfügung stehen.

Der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger nicht aufklären kann, aus welchen Quellen er seinen laufenden Lebensunterhalt bestritten hat, löst eine Schätzungsbefugnis iSd [§ 184 Abs. 2 BAO](#) aus (VwGH 29.11.2006, [2002/13/0227](#)).

Dafür ist es jedoch erforderlich, über die Höhe der Lebenshaltungskosten **im Einzelfall** Ermittlungen anzustellen (VwGH 24.10.1972, [2373/71](#)). Relevant für die Höhe der Schätzung ist auch, welchen Lebensstandard der Steuerpflichtige in den jeweiligen Jahren der Schätzung gehabt hat.

Die Höhe der in den angefochtenen Bescheiden erfolgten Zuschätzung ist nach Ansicht des Senates nicht nachvollziehbar. Grundlagen, aus denen die Höhe ableitbar ist, sind einzureichen.

Eine Schätzung nach den Lebenshaltungskosten hat **die persönlichen, familiären und wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen** (VwGH 27.2.2002, [97/13/0149](#)).

Nach Aktenlage wurde der Berufungswerber von der Amtspartei bisher nicht aufgefordert, seine Lebenshaltungskosten in den gegenständlichen Zeiträumen darzulegen. Dies wäre nachzuholen. Die Amtspartei wird gleichzeitig aufgefordert, zu dieser Aufstellung Stellung zu nehmen. Dabei sind die bisher vom Berufungswerber eingereichten Argumente zu berücksichtigen, allfällige Nachweise einzuholen. Etwaige Sorgepflichten sind ebenfalls zu berücksichtigen.

Eine Schätzung anhand der sich auf diesen Grundlagen ergebenden Lebenshaltungskosten ist vorzunehmen.

2.

Entnahmebestätigung vom 30. Mai 2007

Laut gegenständlicher Entnahmebestätigung werden vom Berufungswerber als Geschäftsführer monatlich 1.300,00 € aus der B. GmbH entnommen.

Aus der Bestätigung geht weder hervor, für welchen Zeitraum diese Entnahmen eingestanden werden, noch lässt sich daraus ableiten, ob darunter lediglich Entnahmen von Bargeld

anzusehen sind, oder etwa die Mietkosten für die Wohnung oder die Verpflegung mit Speisen und Getränken enthalten sein soll.

Als Basis für eine Zuschätzung in sämtlichen Berufsjahren ist die Bestätigung folglich nach Ansicht des Senates nicht geeignet.

Als Frist zur Einreichung der angeführten Ermittlungsergebnisse wird vorerst der **29. August 2011** vermerkt."

Mit **Schreiben vom 5. September 2011** wurde von der Amtspartei wie folgt geantwortet:
„Beiliegend die Niederschrift vom 1. September 2011 über die Befragung des Bw.. Zu den übermittelten Ermittlungsergebnissen und zur beiliegenden Niederschrift wird wie folgt Stellung genommen:

Die erforderlichen Lebenskosten wurden bei der niederschriftlichen Befragung vom 1. September 2011 mit 4.000,00 € bis 5.000,00 € per anno angegeben, wobei darin Kosten für Essen und Miete nicht enthalten sind. Der Betrag von 5.000,00 € wurde auch schon in der Berufung vom 3. Juli 2009 eingestanden. Von Seiten der Abgabenbehörde wird dem entgegen gehalten, dass diese Beträge nur ein Mindestansatz sein können.

Am 1. September 2011 hat Bw. klar gestellt, dass es sich bei den Entnahmen von 1.300,00 € monatlich laut der Entnahmebestätigung vom 30. Mai 2007 tatsächlich um Barentnahmen handelt. Das bedeutet, dass darin – entgegen der Vermutung der steuerlichen Vertretung – die verdeckte Ausschüttung aus der Wohnungsmiete nicht enthalten ist.

Gegen den Mindestansatz von 5.000,00 € und für entsprechend höhere verdeckte Ausschüttungen spricht grundsätzlich die Tatsache, dass Bw. als Arbeitnehmer ohne Unternehmerrisiko mehr als 20.000,00 € per anno erwirtschaften hätte können. Die dazu am 1. September 2011 abgegebene Stellungnahme (Punkt 3 der Niederschrift) erscheint jedoch ebenfalls plausibel.

Wie dem Besprechungsprogramm vom 19. Mai 2009 unter Punkt 6 zu entnehmen ist, sind bei den Außenprüfungen die Abgabenerklärungen und Jahresabschlüsse 2007 und 2008 nicht vorgelegen: Warum wurden diese nicht vorgelegt? Im Jahresabschluss 2007 ist nun ein Geschäftsführungsentgelt in Höhe von 9.500,00 € ausgewiesen. Doch sind diese Unterlagen tatsächlich glaubwürdig? Bei der Einvernahme als Verdächtiger nach dem FinStrG vom 31. März 2009 hat Bw. jedenfalls eindeutig ausgesagt, er habe nie etwas für seine Geschäftsführungstätigkeit erhalten. Die Abgabenbehörde geht davon aus, dass Bw. am Besten wissen müsse, ob er Geschäftsführungsentgelte bezogen habe oder nicht.

Der Ansatz eines Geschäftsführungsentgeltes von 9.500,00 € für 2007 zeigt aber nach Ansicht des Finanzamtes sehr wohl, dass eine verdeckte Ausschüttung, die weit über den erforderlichen Lebenskosten liegt, plausibel ist."

Beigelegt wurde die Niederschrift vom 1. September 2011 über eine Vernehmung

des Berufungswerbers im Hinblick auf die gegenständliche Berufung:

„1. Ermittlung der Lebenshaltungskosten 2002 bis 2008

Sie werden ersucht, ihre Lebenshaltungskosten bzw. jene ihrer Familie (Gattin, ehemals Lebensgefährtin, Kinder) unter Berücksichtigung ihrer persönlichen, familiären und wirtschaftlichen Verhältnisse im angeführten Zeitraum 2002 bis 2008 bezogen auf die einzelnen Kalenderjahre darzulegen.

Berufungswerber:

Bis März 2004 habe ich mit meiner Lebensgefährtin D. und zwei Kindern zusammengelebt. Beide Kinder sind meine Kinder, aber ich muss keinen Unterhalt zahlen. D. hat auch ein Gehalt bezogen, weil sie im Restaurant beschäftigt war. Sie war 30 Wochenstunden beschäftigt und hat circa 700,00 € bis 800,00 € monatlich verdient. Das Lokal ist damals nicht so gut gegangen, wir haben uns getrennt und ich habe das Restaurant alleine weiter geführt bis 2007. 2006 habe ich meine Gattin geheiratet, sie ist im Juli oder August 2007 hergezogen. Ich habe mit meiner Gattin zwei Kinder, das erste wurde 2009 geboren. Ich muss ein Auto finanzieren, Telefonkosten (gering), Versicherung und sonstige Betriebskosten des Autos, Kleidung minimal. Ich schätze meine Lebenshaltungskosten mit circa 4.000,00 € bis 5.000,00 € pro Jahr. Das Essen kommt vom Restaurant und die Wohnungsmiete wurde ebenfalls über das Restaurant abgerechnet. Ich war das letzte Mal in China im Jahr 2006, da habe ich meine Gattin kennen gelernt. Davor war ich 10 Jahre lang nicht in China, nur in Österreich. Ich musste keine Schulden tilgen. Ich habe immer nur ein Bankkonto gehabt, dieses Bankkonto wurde auch von der GmbH genutzt und jetzt benutze ich es für mein Einzelunternehmen. Kontoauszüge habe ich aus 2002 bis 2008 nicht mehr, die habe ich jeden Monat zum damaligen Steuerberater gebracht, von dem ich nichts mehr zurückbekommen habe.

Haben Sie irgendwelche Buchhaltungsunterlagen aus 2002 bis 2008?

Berufungswerber:

Ich kann mich selbst nicht erinnern. Ich habe Alles dem damaligen Steuerberater gegeben, und der ist dann in Konkurs gegangen. Vielleicht weiß meine damalige Lebensgefährtin noch was, aber ich glaube nicht.

Beim Steuerberater liegen maximal die Unterlagen aus zwei Jahren, die dieser für die jeweiligen Abschlüsse benötigt. Warum haben Sie die Unterlagen aus 2002 bis 2005 nicht mehr?

Berufungswerber:

Vielleicht kann sich meine Lebensgefährtin erinnern, wo diese Unterlagen liegen. Ich werde sie dazu fragen und alles, was noch vorhanden ist, vorlegen.

Es wird dazu eine Frist von zwei Wochen eingeräumt.

2. Entnahmeverbestätigung vom 30. Mai 2007

Der Abgabenbehörde liegt eine Bestätigung vom 30. Mai 2007 vor, wonach Sie monatlich 1.300,00 € aus der B. GmbH entnommen haben. Diese Bestätigung wurde bei der Bezirkshauptmannschaft H. eingereicht. Was ist in diesen Entnahmen enthalten? Wie genau und auf welche Weise wurden diese Beträge entnommen?

Berufungswerber:

Ich habe diese Beträge bar entnommen, es waren Bargeldentnahmen.

In welchem Zeitraum haben Sie diesen Betrag von 1.300,00 € monatlich regelmäßig entnommen? War das alle Jahre von 2002 bis 2008 so?

Berufungswerber:

Das waren unregelmäßige Beträge, das je nachdem, wie sich das Betriebsergebnis entwickelt hat.

3. Darstellung der Einkünfte:

Laut Aktenlage haben Sie mit der B. GmbH seit 1997 die folgenden Einkünfte erwirtschaftet:

Tabelle

	1997	1998	1999	2000	2001
<i>HB-Gewinn/Verlust</i>	-1.209,06	12.375,53	14.000,64	-7.097,30	-6.513,88
<i>Unzulässige Absetzungen</i>	1.816,82	1.816,82	1.816,82	1.749,96	1.749,96
Einkünfte	607,76	14.192,35	15.817,46	-	-
Gewerbebetrieb				5.347,34	4.763,92

Tabelle

	2002	2003	2004	2005	2006
<i>HB-Gewinn/Verlust</i>	35.905,66	-15.484,12	-22.726,04	-22.653,83	3.689,19
<i>Unzulässige Absetzungen</i>	2.702,00				
	38.607,66	-15.484,12	-22.726,04	-22.653,83	3.689,19
<i>Miete privat</i>	8.686,68	10.062,99	7.377,82	8.851,05	8.381,74
Einkünfte	47.294,34	-5.421,13	-	-	12.070,93
Gewerbebetrieb			15.348,22	13.802,78	

Tabelle

	<i>gesamt</i>		<i>per anno</i>
<i>HB bzw. UGB-Gewinn</i>	33.647,07		3.364,71
<i>Unzulässige Absetzungen</i>	11.652,39	<i>10 Jahre!</i>	1.165,24
<i>Einkünfte</i>	45.299,45		4.529,95
<i>Gewerbebetrieb</i>			

In den letzten vier Monaten aus 2008 haben Sie als Einzelunternehmer einen Gewinn von immerhin 14.005,71 € erwirtschaftet. Der Gewinn 2009 beträgt wiederum nur 5.743,61 €. Servicepersonal (Demi-Chef, Chef de rang-Stellvertreter, Restaurant Fachmann/-frau, Kellner mit LAP) hat laut Kollektivvertrag 2001 mit einer 10-jährigen Dienstzeit folgende Entgeltansprüche:

Tabelle

	<i>monatlich</i>	<i>per anno</i>
<i>Grundlohn 2001</i>	1.438,96	20.145,44
<i>Dienstzulage</i>	64,75	906,54
	1.503,71	21.051,98

Dazu kommen noch Trinkgelder in Höhe von mindestens 100,00 € monatlich. Warum betreiben Sie bei dieser Ertragslage von durchschnittlich 3.400,00 € per anno ein Chinarestaurant als selbständiger Unternehmer mit allen Risiken, wenn Sie als nicht selbständig Erwerbstätiger ohne Risiko ein Vielfaches erwirtschaften könnten?

Berufungswerber:

Wegen meiner schlechten Deutschkenntnisse würde ich vielleicht keine Arbeit als Kellner finden. Und ich müsste außerdem woanders hin übersiedeln und den Wohnort vielleicht öfter wechseln. Hier sind mit dem Chinarestaurant jedenfalls der Familienwohnsitz und die einfachen Lebenskosten gesichert."

Mit **Schreiben vom 5. September 2011** wurden die obigen Ausführungen der Amtspartei samt Niederschrift über die Vernehmung dem Berufungswerber zur Gegenäußerung übersendet.

Mit **Schreiben vom 20. September 2011** wurden die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung **zurückgezogen**.

Der Berufungsentscheidung liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Bw. war in den Berufungsjahren Alleingesellschafter und Geschäftsführer der jetzigen A. GmbH (vormals B. GmbH), von der ein China-Restaurant betrieben wurde.

Nach einer Betriebsprüfung bei der A. GmbH wurden in den Jahren 2002 bis 2008 Zuschätzungen vorgenommen. Es handelt sich dabei um pauschale Umsatzzuschätzungen (2002 bis August 2008), eine jährliche Zuschätzung des für den Geschäftsführer übernommenen privaten Mietaufwandes (2002 bis August 2008) sowie um eine Schätzung der im Jahr 2008 an den Geschäftsführer als Einzelunternehmer übergegangenen Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie der Warenvorräte.

Diese Schätzungsbeträge wurden als verdeckte Ausschüttungen bei der GmbH der KÖSt unterworfen und die darauf entfallende KESt wurde dem Berufungswerber gemäß [§ 95 Abs. 5 EStG 1988](#) vorgeschrieben (siehe Beilage zum gegenständlichen Bescheid). Im Zuge dieser Prüfung konnten von der GmbH keinerlei Belege oder Aufzeichnungen vorgelegt werden.

Die Bestreitung seiner Lebenshaltungskosten konnte vom Berufungswerber nicht dargelegt werden und geht weder aus Belegen, noch aus Aufzeichnungen hervor.

In einer schriftlichen Entnahmebestätigung vom 30. Mai 2007 wurde von Bw. angegeben, monatlich 1.300,00 € aus der GmbH zu entnehmen. Laut niederschriftlicher Aussage vom 1. September 2011 wurden im Zeitraum 2002 bis 2008 Barentnahmen getätigt, die jedoch je Betriebsergebnis variiert haben.

Die pauschalen Umsatzzuschätzungen fußen laut Amtspartei auf der oben angeführten Entnahmebestätigung und den Kosten der Lebensführung des Berufungswerbers.

Eine Ermittlung dieser Kosten der Lebensführung ist dem vorgelegten Sachverhalt nicht zu entnehmen.

Strittig ist die Höhe der pauschalen Zuschätzung der Lebenshaltungskosten des Bw..

Für das Jahr 2007 wurde bei der Bezirkshauptmannschaft H. eine Gewinn- und Verlustrechnung der GmbH eingereicht, wonach der Berufungswerber ein Geschäftsführerentgelt in Höhe von 9.500,00 € bezogen hätte. Dies konnte weder durch Belege, noch durch Aufzeichnungen glaubhaft gemacht werden.

Im Gegenteil wurde von Bw. am 31. März 2009 niederschriftlich erklärt, für die Tätigkeit als Geschäftsführer der GmbH keine Zahlungen erhalten zu haben. Verpflegung würde er im

Restaurant erhalten haben, den Aufwand für die private Wohnung des Berufungswerbers hätte die GmbH getragen.

Der Senat geht davon aus, dass keinerlei Zahlungen an Bw. in den eingereichten Bilanzen der GmbH berücksichtigt worden sind, da dies in keiner Weise glaubhaft gemacht werden konnte und die Aussagen des Berufungswerbers selbst dies ebenfalls nicht bestätigt haben.

Vielmehr wird in Übereinstimmung mit der Amtspartei davon ausgegangen, dass die Lebenshaltungskosten des Berufungswerbers durch Entnahmen aus der GmbH, die als verdeckte Ausschüttungen zu qualifizieren sind, getragen wurden. Auch in der Berufungsschrift sowie im Vorlageantrag wird von solchen verdeckten Ausschüttungen zur Tragung der Lebenskosten ausgegangen, jedoch in geringerer Höhe im Vergleich zu den zugeschätzten Beträgen. Zudem wird eingewendet, dass die privaten Wohnungskosten bereits im Zuge einer gesondert festgestellten verdeckten Ausschüttung berücksichtigt worden sind.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Festsetzung von Kapitalertragsteuer iSd [§ 95 Abs. 5 EStG 1988](#) aufgrund einer verdeckten Ausschüttung, der eine Zuschätzung in Höhe von 20.000,00 € in den Jahren 2002 bis 2007 und in Höhe von 12.000,00 € im Jahr 2008 zugrunde liegt.

Diese Schätzung orientierte sich an der Bestätigung vom 30. Mai 2007, wonach monatliche Entnahmen in Höhe von 1.300,00 € vorgenommen werden würden sowie an „den zu tragenden Kosten der Lebensführung“.

Unstrittig ist das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung – bestritten wird lediglich deren Höhe.

Schätzungsberichtigung

Gemäß [§ 184 Abs. 1 BAO](#) hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann.

Nach [§ 184 Abs. 3 BAO](#) hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung auch dann 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 formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden.

Die Schätzungsbefugnis wird schon dadurch begründet, dass keinerlei Belege oder Aufzeichnungen vorliegen, die die erklärten Einkünfte der GmbH glaubhaft machen könnten. Aufbewahrungspflichtige Belege, die die Überprüfung der Eintragungen in die Bücher und

Aufzeichnungen ermöglichen und für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, konnten nicht vorgelegt werden. Die Vernichtung von Grundaufzeichnungen ist an sich schon geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen (VwGH 31.5.2006, [2002/13/0072](#), 14.12.1995, 93/15/0102, 20.2.1991, 90/13/0214).

Diese sind jedoch als Lösungsgrundaufzeichnungen aufzubewahren, alleine die unbestrittene Nichtaufbewahrung der Abrechnungen begründet eine Schätzungsberechtigung (VwGH 24.2.2005, [2003/15/0019](#)).

Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen. Es liegt im Wesen der Schätzung, dass die ermittelten Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können und dass dabei eine Beweisführung für ein bestimmtes Ergebnis nicht möglich ist (VwGH 14.12.1995, [93/15/0102](#)). Diese Unsicherheit ist umso größer, je geringer die Anhaltspunkte sind, von denen aus schlüssige Folgerungen gezogen werden können (VwGH 30.9.1998, [97/13/0033](#)).

Die Wahl der Schätzungsmethode durch die Abgabenbehörde ist im Allgemeinen frei. Das Schätzungsverfahren muss jedoch einwandfrei abgeführt, die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein, und das Ergebnis, das in der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen besteht, muss mit den Lebenserfahrungen im Einklang stehen (siehe etwa VwGH 24.9.2007, [2006/17/0131](#)).

Das gewählte Verfahren muss zum Ziel haben, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Die Behörde muss im Zuge des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (VwGH 25.10.2006, [2004/15/0065](#)).

Nach ständiger Judikatur des VwGH (etwa vom 27.1.2011, 2007/15/0226) „*muss eine Bescheidbegründung erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand als zutreffend erachtet. Die Begründung des Abgabenbescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen, als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist.*“

Auch Schätzungsergebnisse unterliegen der Pflicht zur Begründung. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zu Grunde liegenden Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen

sowie die Höhe der Sicherheitszuschläge zu begründen (VwGH 25.10.2006, [2004/15/0065](#)).

Schätzung aufgrund der Lebenshaltungskosten

„Wenn der Behörde keine Methode zur Verfügung steht, den tatsächlichen Verhältnissen besser Rechnung zu tragen, ist sie unter Anderem berechtigt, den Umsatz auf der Basis der Lebenshaltungskosten zu schätzen“ (VwGH 3.11.1986, [84/15/0197](#)). Dies insbesondere dann, wenn mangels Mitwirkung des Unternehmers keine Unterlagen für eine geeignete Schätzung zur Verfügung stehen.

Der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger nicht aufklären kann, aus welchen Quellen er seinen laufenden Lebensunterhalt bestritten hat, löst eine Schätzungsbefugnis iSd [§ 184 Abs. 2 BAO](#) aus (VwGH 29.11.2006, [2002/13/0227](#)).

Dafür ist es jedoch erforderlich, über die Höhe der Lebenshaltungskosten **im Einzelfall** Ermittlungen anzustellen (VwGH 24.10.1972, [2373/71](#)). Relevant für die Höhe der Schätzung ist auch, welchen Lebensstandard der Steuerpflichtige in den jeweiligen Jahren der Schätzung gehabt hat.

Eine Schätzung nach den Lebenshaltungskosten hat die persönlichen, familiären und wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen (VwGH 27.2.2002, [97/13/0149](#)).

Unstrittig ist, dass die Tragung der Lebenshaltungskosten in den Jahren 2002 bis 2008 vom Berufungswerber nicht geklärt werden konnte und eine verdeckte Ausschüttung aufgrund der Entnahmen anzusetzen ist.

Die gegenständliche pauschale Zuschätzung von 20.000,00 € bzw. 12.000,00 € pro Jahr durch die Amtspartei entspricht nicht den Anforderungen der oben angeführten Judikatur des VwGH. Der zugeschätzte Betrag ist nicht nachvollziehbar und weist keinen Bezug zur Lebensrealität des Bw. auf.

Auch durch die niederschriftliche Vernehmung des Berufungswerbers hat sich der Sachverhalt nicht erhellt. Einer pauschalen Schätzung von 4.000,00 € - 5.000,00 € pro Jahr (Berufungswerber) steht eine ebensolche durch das Finanzamt in Höhe von 20.000,00 € pro Jahr gegenüber.

Beide Ansätze sind für den Senat nicht nachvollziehbar. Auf die Anforderungen für eine Schätzung nach den Lebenshaltungskosten laut oben angeführter Judikatur des VwGH wurde nicht eingegangen.

Entnahmebestätigung vom 30. Mai 2007

Laut gegenständlicher Entnahmebestätigung werden vom Berufungswerber als Geschäftsführer monatlich 1.300,00 € aus der B. GmbH entnommen.

Es handelt sich dabei um Barentnahmen, die über den Berufungszeitraum gesehen je nach Betriebsergebnis variiert haben.

Eine pauschale Schätzung von 1.300,00 € pro Monat für den gesamten Berufungszeitraum ist folglich nicht schlüssig.

Als Basis für eine Zuschätzung in sämtlichen Berufsjahren ist die Bestätigung nach Ansicht des Senates nicht geeignet.

§ 289 Abs. 1 BAO lautet wie folgt:

"Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid erlassen werden oder eine Bescheiderteilung unterbleiben hätte können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung (Abs. 2) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; § 209a gilt sinngemäß."

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Im vorliegenden Fall ist im Rahmen einer Ermessensentscheidung abzuwiegen, ob der UFS die fehlenden Ermittlungen selbst durchführt, solche durch die Abgabenbehörde erster Instanz durchführen lässt oder den angefochtenen Bescheid unter Zurückverweisung an die Abgabenbehörde erster Instanz aufhebt.

Zur Klärung der oben angeführten Sachverhaltsfragen wäre es notwendig, die jeweiligen Lebenshaltungskosten des Berufungswerbers für die Jahre 2002 bis 2008 zu ermitteln. Die persönlichen, familiären und wirtschaftlichen Verhältnisse wären zu erforschen, um den tatsächlichen Aufwendungen möglichst nahe zu kommen.

Die Durchführung dieser Ermittlungen ist wesentlich für die Klärung der Frage, ob anders lautende Bescheide zu erlassen sind.

Unter Wahrung des Parteiengehörs wäre im Zuge des kontradiktatorischen Verfahrens sowohl dem Berufungswerber, als auch der Amtspartei Gelegenheit zu geben, Vorbringen einzureichen.

Dies würde so umfangreiche Ermittlungen erfordern, die über das Maß einer nachprüfenden Kontrolle durch die zweite Instanz hinausgehen. Eine vom UFS durchgeführte Erforschung des geforderten Sachverhaltes würde das Verfahren inhaltlich aufblähen und zeitlich verzögern (UFS vom 9.9.2004, RV/0944-L/02). Es wäre daher unzweckmäßig, würde der UFS das Ermittlungsverfahren selbst durchführen (VwGH 21.11.2002, [2002/20/0315](#), Ritz, BAO³, § 289, Rz 5).

Dem UFS ist die Rolle eines unabhängigen Dritten zugeschrieben. Um dieser gerecht zu werden, hat er sich grundsätzlich auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtschutzorganes zu beschränken. Der UFS hat nicht die Aufgabe, die Abgabenbehörde erster Instanz von der Pflicht, den entscheidungserheblichen Sachverhalt zu ermitteln, zu entlasten (UFS vom 9.9.2004, RV/0944-L/02, vom 23.7.2009, RV/1073-L/05, vom 4.9.2009, RV/0634-L/07). Wie auch der UFS in seiner Entscheidung vom 29.4.2005, RV/0429-L/04, ausgeführt hat, *"geht der Gesetzgeber mit der Regelung des § 279 Abs. 2 BAO erkennbar davon aus, dass eine Beweisaufnahme vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz nur mehr darin bestehen soll, notwendige Ergänzungen des (bisherigen) Ermittlungsverfahrens vorzunehmen. Die Abgabenbehörde erster Instanz hätte es in der Hand, Abgabenansprüche zu realisieren, gleichzeitig aber den mit der Geltendmachung solcher Ansprüche verbundenen Aufwand zu ersparen. Eine solche Sichtweise der Aufgabenverteilung zwischen den Abgabenbehörden erster und zweiter Instanz kann der BAO, insbesondere den Bestimmungen des § 276 Abs. 6 erster Satz BAO sowie des § 279 Abs. 2 BAO nicht entnommen werden."*

Mit Ergänzungsvorhalt vom 25. Juli 2011 wurde die Amtspartei aufgefordert, die angeführten Sachverhaltsermittlungen nachzuholen. Daraufhin wurde der Berufungswerber durch die Amtspartei einvernommen. Eine Klärung des Sachverhaltes im Sinne der obigen Ausführungen ist jedoch aus der darüber erstellten Niederschrift nicht ersichtlich.

Es ist unbillig, den Berufungswerber mit dem angefochtenen Bescheid weiter zu belasten, solange die oben angeführten Fragen noch nicht geklärt wurden.

Aus diesen Gründen ist die Aufhebung der angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz das geeignete Instrument, um zum Einen eine Fortsetzung des Ermittlungsverfahrens durch die Abgabenbehörde erster Instanz zu ermöglichen, und zum Anderen den berechtigen Interessen des Berufungswerbers Rechnung zu tragen (UFS vom 20.7.2010, RV/0507-L/09).

Die berufungsgegenständlichen Bescheide wurden daher aufgehoben, das Verfahren tritt in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung der angefochtenen Bescheide befunden hat.

Linz, am 20. September 2011