



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 1

GZ. RV/2517-W/06,  
miterledigt RV/2518-W/06  
RV/2519-W/06

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Da vom 13. Oktober 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, vertreten durch ADir Christian Rissnar, vom 7. Juni 2006 betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 1995 bis 2001 und Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1997 bis 2001 sowie betreffend die Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1995 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Bei der in der Rechtsform einer GmbH konstituierten Bw., über deren Vermögen mit Beschluss des HG Wien vom 18. August 2009 ein Konkursantrag mangels Kostendeckung abgewiesen worden ist, handelt es sich um ein auf dem EDV- Dienstleistungssektor tätiges Unternehmen.

Am 21. Mai 2003 erstattete der die Bw. laut Firmenbuch seit dem 29. Juli 1999 selbständig vertretende Geschäftsführer Herr MCH bei der PAST- Wien Anzeige gegen Herrn IJT, welcher als weiterer Geschäftsführer der Bw. fungiert hat.

Laut Angaben des MCH habe IJT vor allem der Bw. zustehende (Firmen)Gelder unrechtmäßig auf seine Privatkonten transferieren lassen und summa summarum einen Schaden in Millionenhöhe (Schilling) bewirkt.

Unter anderem habe Herr IJT in vollem Wissen über die finanzielle Lage des Unternehmens ein der Bw. von Herrn MCH im Ausmaß von öS 1.600.000.-zugezähltes partiarisches Darlehen in Einzelchargen bar behoben.

Des weiteren sei eine von AH gegebene Anzahlung, welcher eine Leistung der Bw. zu Grunde gelegen sei, von Herren Ing. T privat einbehalten worden und der Bw. insoweit ein Schaden von öS 800.000.- entstanden.

Daneben habe Herr Ing. T die der Bw. für die Einstellung dessen Ehegattin zustehende AMS Förderung „Come Back 99“ im Ausmaß von öS 225.000.- auf sein Privatkonto überweisen lassen.

Eine der Bw. zustehende Provision im Ausmaß von rund öS 55.000.- sei von der Fa. N auf ein Privatkonto des Herrn T transferiert worden, wobei nämliche Gestion für die Bw. in der Übernahme eines absolut unverkäuflichen Lagers (Wert rund öS 4.800.000.-) gemündet habe, wobei anzumerken sei, dass sich das (zwischenzeitig abgewertete) Lager immer noch im Besitz der Bw. befinde.

Des weiteren sei es Herrn T am 7. Juli 1997 mit Hilfe von Frau US gelungen, einen aus Firmengeldern der Bw. stammenden Betrag von öS 10.000.- unter der Bezeichnung „Provisionsrückzahlung“ in seine Privatsphäre zu verschieben, wobei bezogen auf die Verweildauer vorgenannter Bediensteter zu vermuten sei, dass es sich um keine einmalige Handlung, sondern vielmehr um eine monatlich statt gefundene Transaktion gehandelt habe.

Ebenso könne es – mit angemessener kaufmännischen Vorsicht - als äußerst wahrscheinlich erachtet werden, dass die in den Jahren 2000 bis 2002 festgestellten Warenabgänge im betragsmäßigen Ausmaß von öS 1. 800.000.-bis öS 2.834.000.- über die von Herrn T „entwickelten“ zum Teil nicht im Firmenbuch eingetragenen Alternativfirmen abgewickelt worden seien.

In Ansehung obiger Ausführungen fand im Unternehmen der Bw. beginnend mit dem 15. September 2003 ein die Jahre 1995 bis 2001 umfassendes Betriebsprüfungsverfahren statt.

In der Beilage zum Betriebsprüfungsbericht vom 15. Juni 2005 hielt der Prüfer fest, dass sich die Anzeige des Herrn MCH punktuell auf die von Herrn IJT bewirkte manipulative Löschung von Rechnungen über die von der Bw. erbrachte Leistungen, auf eine am 16. Februar 1996 in

Höhe von öS 2.105.411,36 erfolgte Überweisung von Firmengelder der Bw. auf das Privatkonto von Herrn T sowie durch letzteren hervorgerufene Fehlbeträge im Jahr 1997 (öS 90.542,23) und 1998 (öS 42.786,50) bezogen habe.

Darüber hinaus sei dem Mailverkehr der Herren H und T zu entnehmen, dass Wareneinkäufe der Bw. weder in der Buchhaltung, noch in den Unterlagen der damaligen steuerlichen Vertretung erfasst worden seien.

In einer Verlustanzeige habe Herr H angegeben, dass die Buchhaltungsunterlagen der Bw. im Zuge der durch die Insolvenz bedingte Übersiedlung verloren gegangen seien.

Am 15. März 2004 habe der Masseverwalter via Strafanzeige der Staatsanwaltschaft Wien gegenüber – als Ergebnis der Schätzung des Warenlagers - den Lagerbestand der Bw. als nahezu zur Gänze verschwunden deklariert.

Im Zuge des Prüfungsverfahrens habe Herr Mag. H bestätigt, dass Inventuren, - mit Ausnahme jener im Jahr 2000 - nicht in physischer Art und Weise (messen, zählen, wiegen) erfolgt seien, sondern diese vielmehr nur auf EDV- Basis errechnet worden seien.

Der Vollständigkeit halber sei seitens des Prüfers anzumerken, dass eine Vorlage der glaublich letzten physisch erstellten Inventur des Jahres 2000 unterblieben ist.

Die Fa. BV, welche im Auftrag des Gerichts als Gutachterin tätig geworden sei, sei betreffend des Lagerbestandes und Warenbewegungen der Bw. zu dem Ergebnis gelangt, dass schwere Mängel im Bereich der Darstellung des nicht unbeträchtlichen Lagerbestandes vorhanden seien.

In concreto habe der Masseverwalter der Bw. de facto überhaupt kein Lager vorgefunden, obwohl in den Büchern über mehr als einen Bilanzstichtag hinweg erhebliche Lagerbestände ausgewiesen worden seien.

Dieser Umstand habe aber vice versa nicht nur zu einer erheblichen Fehldarstellung der Vermögens- respektive Liquiditätslage in den Büchern der Bw. geführt, sondern seien schlussendlich ob der vorliegenden Zahlen auch Fehlentscheidungen sowohl von internen Anwendern, als auch externen Lesern (wie beispielsweise Banken) getroffen worden.

Zusammenfassend gelangte die Gutachterin zum Schluss, dass die Erstellung einer Inventur zu den Grundlagen einer ordnungsgemäßen Buchführung zähle.

In weiterer Folge sei der Masseverwalter der Bw. mit Vorhalt vom 11. Februar 2005 aufgefordert worden Inventuren samt den dazugehörenden Grundaufzeichnungen zu den Stichtagen 31. Dezember 1996 bis zum 31. Dezember 2003 nachzureichen.

Des weiteren sei die Bw. um Vorlage einer vollständigen Buchhaltung für die Jahre 1994 bis 2003 und zwar entweder in Papierform oder in der gemäß § 131 BAO vorgesehenen Datenform ersucht worden, wobei der Masseverwalter seitens der Abgabebehörde erster Instanz darauf verwiesen worden sei, dass ungeachtet dessen, dass bereits ein Teil der Unterlagen zur Erstellung des Gutachtens der Fa. BV übermittelt worden seien, die von Herrn Mag. H erstellten „Full back up“ Kopien keine verwertbare Buchhaltung im Sinne des § 131 BAO darstelle.

In Punkt 3 obigen Vorhalts wurde der Masseverwalter um Stellungnahme zu den - unten tabellarisch - angeführten Fehlbeträgen im Kassabuch gebeten, respektive wurde dieser um Begründung für die Systembedingtheit derselben ersucht.

<b>Jahr</b>	<b>Fehlbeträge in €</b>
1997	90.542,23
1998	42.786,50
1999	11.457,20
2000	2.597,34
2001	3.552,43
2002	4.391,60

Der 4. Punkt des Vorhalts wiederum habe auf die Nachreichung einer Aufstellung betreffend die – zwar laut diversen Anzeigen - von der Bw. erzielten, aber bis dato keinen Eingang in das Rechenwerk gefundenen Umsätze (Erlöse) abgezielt, wobei von der Bw. auch eine Auflistung von bisher verbuchten, aber tatsächlich nicht betrieblich veranlassten Ausgaben verlangt worden sei.

Laut Feststellungen des Prüfers sei am 21. November 1995 zwischen den Herren H und T eine „Vereinbarung über eine Kaufpreisanzahlung“ getroffen worden, der gemäß Herr MCH von Herrn IJT 50% der Geschäftsanteile an der Bw. erwirbt, wobei sich der Kaufpreis selbst auf den Betrag von öS 1.600.000.- belaufen habe.

In weiterer Folge sei vorgenannter Betrag in zwei Teilbeträgen von öS 600.000.- (17. Oktober 1995) bzw. öS 1.000.000.- (24. November 1995) bezahlt, respektive Herr Mag. H als 50% Gesellschafter der Bw. seit dem 30. September 1999 eingetragen worden.

Insoweit könne der Darstellung des Herrn Mag. H, wonach es sich bei vorgenanntem Betrag in realiter um ein Darlehen gehandelt habe, nicht gefolgt werden.

In weiterer Folge sei eine Umbuchung des Betrages auf dem Verrechnungskonto „T“ auf ein Konto mit der Bezeichnung „H“ erfolgt, weswegen die Bw. nunmehr aufgefordert werde, den

Buchungsvorgang zu erläutern, respektive die der Buchung zu Grunde liegenden Belege nachzureichen sowie Auskunft betreffend die Verwendung des Betrages zu erteilen.

In diesem Zusammenhang sei auch das ergänzenden Ersuchen um Vorlage sämtlicher Gesellschafterverrechnungskonten ergangen.

Da in Folge der durch Nichtvorlage von Unterlagen erfüllte Nicht- Mitwirkung der Bw. am Aufklärung des tatsächlichen Sachverhaltes sei es am Prüfer gelegen, zu beurteilen, inwieweit sich das fragmentarische Rechenwerk der Bw. generell zu sinnvollen Überprüfung der Betriebsergebnisse eigne.

Zur Erfüllung nämlicher Prämissen sei es vonnöten, dass die steuerlichen relevanten Daten festgehalten worden seien, wobei es sich beim „Speichermedium“ um jene Ebene handeln müsse, in welcher die Primärdaten anfallen.

Dem Abgabepflichtigen komme – im Falle des Vorhandenseins der ursprünglichen Daten der einzelnen Geschäftsfälle - kein Wahlrecht zu, entweder die Primärdaten zu sichern oder deren Zusammenfassung zu sichern, sondern seien vielmehr die Basisdaten festzuhalten, respektive dieselben der Abgabenbehörde zu präsentieren.

In Anbetracht des Umstandes, dass seitens der Bw. keine Inventuren vorgelegt worden seien und so - wie von der Bw. selbst zugestanden – Umsätze nicht erfasst worden seien, gelangte der Prüfer zur Überzeugung, dass vom Vorhandensein von Basisdaten im vorliegenden Fall gerade nicht gesprochen werden könne und insoweit dem Postulat der passiven Überprüfungsfähigkeit der Betriebsergebnisse nicht entsprochen worden sei, weswegen dieselben im Schätzungsweg zu ermitteln seien.

In diesem Zusammenhang sei seitens der Betriebsprüfung nochmals auf das im gerichtlichen Auftrag erstellte Gutachten hinzuweisen, in welchem es der Sachverständige auf Grund der Gesamtumstände für nicht ausgeschlossen erachtet habe, dass es sich bei den – auf Grund geschäftlicher und privater Probleme zwischen den Herren H und T - nunmehr Herrn Ing. T angelasteten Geldentziehungen zum Zeitpunkt der Begehung um akkordierte, „steuerschonende“ Vorgänge gehandelt habe.

Bezug nehmend auf die Schätzungsmethode habe der Prüfer ob der Nichtvorlage von Unterlagen das Instrument des Sicherheitszuschlages und zwar in der Höhe von 5% des Umsatzes zur Anwendung gebracht.

Hierbei ist zur Höhe des Sicherheitszuschlages von 5% anzumerken, dass diese in Anbetracht des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Mai 1966, 1418/65, in welchem das Höchstgericht ausgesprochen hat, dass bei Unvollständigkeit der Aufzeichnungen sich die

Verhängung eines Sicherheitszuschlages von 25% in einem für eine Schätzung zulässigen Spielraum bewege, an der untersten Grenze angesiedelt liege.

Korrespondierend zur Verhängung des Sicherheitszuschlages kam es zu einer Erhöhung des Wareneinsatzes im Ausmaß von 5%, wobei insoweit den Umständen Rechnung getragen worden sei, dass das Warenlager de facto nicht mehr vorhanden, sprich - mit anderen Worten ausgedrückt - verbraucht worden sei, respektive dass Warenumsätze nur nach erfolgten Einkäufen zu erzielen seien.

Der von der Bw. im Prüfungsverfahren vorgebrachten Auffassung, wonach es sich bei dem von Herrn Mag. H im Jahr 1995 entrichteten Kaufpreis von öS 1.600.000.- nicht zum Erwerb der Gesellschafteranteile gedient habe, könne seitens des Prüfers nicht näher getreten werden.

Ungeachtet dessen, dass am 21. Mai 1999 ein betragsmäßig anders lautender Notariatsakt errichtet worden sei, sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise davon auszugehen, dass die Eigentumsübertragung bereits im Jahr 1995 erfolgt sei.

Nämliche Schlussfolgerung liege darin begründet, dass im Jahr 1995 evidenter Maßen eine Kauf- und keine Darlehensvereinbarung geschlossen worden sei, und auch die umgehende Bezahlung des Kaufpreises erfolgt sei.

Ungeachtet des weiteren Aspekts, dass ein Rückforderung des Kaufpreises seitens des Herrn Mag. H nicht stattgefunden habe, sei die zeitliche Verschiebung zwischen der Kaufvereinbarung im Jahr 1995 und der erst im Jahr 1999 bewirkten notariellen Abwicklung mit einer Konkurrenzklausele der Fa. M begründet worden, für die Herr Mag. H tätig gewesen sei.

Zusammenfassend wurden auf Grund der Feststellungen die erklärten Umsätze der Jahre 1995 bis 2001 und Betriebsergebnisse der Jahre 1997 bis 2001 um den an oberer Stelle erwähnten Sicherheitszuschlag von 5% erhöht bzw. die Differenzen als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt und nämliche Beträge der Kapitalertragsteuer unterworfen.

Hierbei ist anzumerken, dass sämtliche, mit 21. Juni 2005 datierten Bescheide an das in Insolvenz befindliche Unternehmen der Bw. zu Handen des Masseverwalters gerichtet worden sind.

Mit Schriftsatz vom 12. Juli 2005 wurde gegen obgenannte Bescheide Berufung erhoben, respektive mit – angesichts eines mit 30. November 2005 erlassenen Mängelbehebungsauftrages – Ergänzungsschriftsatz vom 5. Dezember 2005 begründend ausgeführt, dass lediglich die Bw. mit negativen Sanktionen belegt worden sei, wiewohl Herr

Ing. T Firmengelder veruntreut und auf diese Art und Weise den Bankrott des Unternehmens verursacht habe.

In diesem Zusammenhang seien die Malversationen des Herrn T evident und demzufolge nicht einsichtig, dass nunmehr die Bw. mit Verhängung von Sicherheitszuschlägen „bestraft“ werde.

In concreto wurde zu den Feststellungen der Betriebsprüfung wie folgt repliziert:

### **Ad Inventuren**

Die Bw. habe mittels des Softwareprogramms SSC bei der Fa. S automatisch Inventuren erstellen lassen, wobei anzumerken sei, dass weder ein Einkauf noch ein Verkauf einer Ware möglich sei, ohne dass diese Agitation im Warenlager entsprechend Berücksichtigung fände.

Die physische Inventur des Jahres 2001 sei vorhanden gewesen, jedoch habe es der Betriebsprüfer in der Folge verabsäumt dieselbe zu berücksichtigen.

Ab dem Zeitpunkt der Mitübernahme der Geschäftsführung durch Herrn Mag. H seien die Inventuren elektronisch im Unternehmen der Bw. lückenlos erfasst worden, wobei diese Tatsache jederzeit anhand der Full- Back-Up Kopien verifizierbar sei.

### **Ad Kassenfehlbeträge**

Zu diesem Punkt sei anzumerken, dass die Fehlbeträge in der Kasse von Herrn H selbst aufgedeckt worden seien, wobei dieser Aspekt dafür spreche, dass sehr wohl laufende Aufzeichnungen geführt worden seien.

Das Kassabuch sei im übrigen für den gesamten Prüfungszeitraum vorhanden, wobei festzuhalten sei, dass dieses zwar elektronisch geführt worden sei, die Kontierung selbst händisch erfolgt sei.

### **Ad Buchhaltungsunterlagen**

Die Buchhaltungsunterlagen seien vorgelegt worden, wobei Konten und Journale bei der Wirtschaftstreuhänderkanzlei Dkfm. Ho aufliegen.

Darüber hinaus könne seitens der Bw. jederzeit ein Zugriff auf die dem Prüfer ausgehändigten „Full- back- up“ organisiert werden.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass es in der Buchhaltung der Bw. weder Wareneinkäufe noch Erlöse gebe, die nicht erfasst worden seien.

Der einzige Nutznießer aus den abhanden gekommenen Buchhaltungsunterlagen sei Herr T gewesen, wobei dieser im Verlustzeitpunkt über die Schlüssel zum Firmensitz verfügt habe.

### **Ad Darlehen**

Über die Tatsache der Gewährung eines partiarischen Darlehens seien Originalaufzeichnungen vorhanden, wobei zuzugestehen sei, dass möglicherweise aus Unwissenheit der damaligen Buchhalterin eine vollkommen fachgerechte Verbuchung unterblieben sei.

Bedenklich sei in diesem Zusammenhang, dass den Aussagen des Herrn T offensichtlich mehr Gewicht beigemessen worden sei, als dem Notariatsakt, respektive der Firmenbucheintragung des Jahres 1999.

Als Ergebnis der Ermittlungen der steuerlichen Vertretung sei Herr Mag. H bis zum Ende 1998 für die Fa. M tätig gewesen und erst im Jahr 1999 in das Unternehmen der Bw. gewechselt sei, unterstreiche die Richtigkeit obiger Eintragung.

Die hohen Inventurbestände der Bw. sowie jene der Fa. C bei gleichzeitig fehlenden Rechnungen seien insoweit zu erklären, dass zwar Ausgangsrechnungen der Bw. an die Fa. C vorhanden seien, für die auch Waren und Dienstleistungen von der Bw. zur Verfügung gestellt worden seien, die Gutschriften der Fakturen an die Kunden der Bw. respektive der Fa. Cross in realiter jedoch auf das Privatkonto des Herrn Ing. T „umgeleitet“ worden seien.

Die Verantwortung des Herrn T, wonach die Kundengelder für Wareneinkäufe der Bw. Verwendung gefunden hätten sei nicht nachvollziehbar, da letzterer es verabsäumt habe, entsprechende Fakturen vorzulegen.

Vielmehr sei anzunehmen, dass Herr T - so wie auch im Gutachten der Fa. BV festgestellt - die Gelder zur Bestreitung der privaten Lebensführung verwendet habe.

Weiters könne die Bw. Zeugen benennen, die in der Lage seien zu beeiden, dass auf dem Erfassungssystem keine Wareneingangsbuchung erfolgen könne für die seitens der Bw. keine Zahlung geleistet worden sei.

Es sei auch weiters zu bedenken, dass der Verlust der Belege ausschließlich im Interesse des Herrn T gelegen sei und könne auch von der Bw. in ihrer Eigenschaft als „Bestohlene“ nicht die Vorlage von Unterlagen verlangt werden.

Wenn nun, so wie - im Bp.- Bericht angeführt –, tatsächlich eine steuerschonende Vorgangsweise der Herrn H und T vorgelegen wäre, wäre die Anzeigenerstattung des Herrn Mag. H bei der PAST absolut nicht einleuchtend.



Des weiteren sei zu bedenken, dass auf keinem Herrn H zuordenbaren Konto in Zusammenhang mit den Gestionen der Bw. stehende Zahlungseingänge feststellbar seien, wobei für den Fall des Obwaltens irgendwelcher Zweifel Herr H mit der Öffnung aller seiner Konten einverstanden wäre.

Zurückkehrend zum Streitpunkt „Darlehen“ sei zu ergänzen, dass die Zuzählung des Geldbetrages durch Herrn Mag. H als Projektfinanzierung angedacht gewesen sei.

In concreto sei vorgesehen gewesen, dass Herr Ing. T im Zusammenwirken mit der WT-Kanzlei SMi einen Finanz-, respektive Vermögensstatus erstellen sollte, wobei auf Grund des Statutsberichts eine Entscheidung in die Richtung getroffen werden sollte, ob eine Rückzahlung des Darlehens, oder eine Umwandlung desselben in Gesellschafteranteile erfolgen sollte.

Herr Ing. T habe sich in der Folge nicht nur nicht an diese Abmachung gehalten, sondern sei für diesen auch die Rückzahlung des Geldbetrages an die Bw. angesichts der bereits erfolgten Verwendung zur Bestreitung der privaten Lebensführung nicht mehr möglich gewesen.

In Ansehung vorerwähnter Umstände seien die Beträge erst im Juli 1999 in eine Beteiligung des Herrn Mag. H umgewandelt worden, bzw. habe dieser erst ab diesem Zeitpunkt die Mitgeschäftsführung übernommen.

Zusammenfassend ergehe angesichts obiger Ausführungen der Antrag auf erklärungsgemäße Veranlagung, bzw. in eventualiter das Ersuchen den Sicherheitszuschlag auf einen Prozentpunkt herabzusetzen.

In einem Ergänzungsschriftsatz vom 9. Dezember 2005 führte die steuerliche Vertreterin der Bw. zum Streitpunkt „Inventuren“ aus, dass in concreto die Bw. an die Fa. C Waren geliefert, respektive Dienstleistungen erbracht habe, wobei die Fa. C ihrerseits Rechnungen an die Kunden gelegt habe.

In weiterer Folge habe Herr Ing. T auf Firmenpapieren die Rechnungen an die Kunden der Fa. C durch neu geschriebene, mit seinen Privatkontendaten versehene Fakturen ersetzt.

Die Inventuren seien im SCC- System nachvollziehbar, wobei die Vornahme von Änderungen exklusiv dem Administrator, sprich somit Herrn T selbst zugestanden sei.

Insoweit sei das Faktum, demgemäß die Inventurwerte der Bw. bei nahezu Null gelegen sein, während jene der Fa. C ins „Unendliche“ angewachsen seien, klar und unmissverständlich auf der Hand.

In einem weiteren Beispiel sei angeführt worden, dass Herr Ing. T zunächst den vom Kunden an die Bw. bezahlten Betrag auf ein Sparbuch transferiert habe, wobei ein Kopie des Sparbuches von der Bank bestätigt an Herrn Mag. H sowie an die steuerliche Vertretung ausgehändigt worden sei.

In realitit jedoch habe Herr T das Geld jedoch 3-5 Minuten später behoben und privaten Zwecken zugeführt (z. B. Hauskauf in Tu).

Abschließend sei zur Agitation des Herrn T auf den Fall der Veranlagung von Gesellschafternachsahlungen auf Sparbücher, bzw. Verwendung nämlicher Gelder zur Abdeckung des privaten Überziehungsrahmens des Herrn T verwiesen.

In einem weiteren Ergänzungsschriftsatz vom 13. Dezember 2005 wies die steuerliche Vertreterin der Bw. darauf hin, dass die gerichtliche Verteidigungsstrategie des Herrn T auf den Feststellungen des Betriebsprüfers aufbaue, wiewohl das Prüfungsorgan selbst mehrmals betont habe, keinen Einfluss auf das Strafverfahren nehmen zu wollen.

Einem weiteren mit 17 Jänner 2006 datierten Schriftsatz ist zu entnehmen, dass nach dem Dafürhalten der steuerlichen Vertretung der rechtlichen Beurteilung des „Darlehens“ besonderes Augenmerk zu schenken sei, zumal diese mit präjudizieller Wirkung für ein Strafverfahren ausgestattet sei.

Unbestritten sei, dass der Betrag von öS 1.600.000.- im Zeitraum 1996 bis 1998 als Darlehen in den Bilanzen der Bw. enthalten gewesen sei, respektive aufwandsmäßig auch Zinsen verrechnet worden seien.

Ungeachtet der Tatsache, dass Herrn Mag. H bis Oktober 1999 kein wie immer gearteter Einfluss auf die geschäftlichen bzw. buchhalterischen Belange der Bw. zugekommen sei, sei es unerklärlich, dass Ende 1998 dieses Darlehen - vermutlich auf Verlangen des Herrn T - auf Kapitalrücklage gebucht worden sei.

Der Hingabe des Geldbetrages sei immer der Darlehensgedanke zugrunde gelegen und sei dieser niemals als Kaufpreis für die Firmenanteile gedacht gewesen.

Nämliche Schlussfolgerung erhellte sich schon aus der auf eine aus dem Jahr 1996 stammende und auf eine der Bw. drohende Insolvenzgefahr hinweisende Korrespondenz der WT- Kanzlei SMI widrigenfalls man davon ausgehen müsste, dass sich Mag. H mit der Hingabe des Geldbetrages in ein insolventes Unternehmen einkaufen habe wollen.

Abschließend gab die steuerliche Vertreterin bekannt, dass für den Fall der Reduktion des Sicherheitszuschlags auf einen Prozentpunkt seitens der Bw. auf die Vorlage des Rechtsmittels an die Abgabenbehörde zweiter Instanz verzichtet werde.

Dem mit 23. Dezember 1996 datierten, an Herrn Ing. T gerichteten Schriftsatz des vormaligen steuerlichen Vertreters ist zu entnehmen, dass laut Saldenliste vom Oktober 1996 der laufende Verlust der Bw. rund öS 5.000.000.- betrage.

In Ansehung der Tatsache, dass die Lieferantenverbindlichkeiten auf öS 4.400.000.-, jene gegenüber Banken auf öS 2.900.000.- lauten respektive die Verbindlichkeiten gegenüber dem als Geschäftsführer fungierenden Herrn T auf öS 2.500.000.- angewachsen seien und diesen Verbindlichkeiten lediglich Forderungen von öS 2.500.000.- gegenüber stünden, sei nach Auffassung der steuerlichen Vertretung Prüfungen in Richtung einer bestehenden Insolvenzgefahr für das Unternehmen der Bw. (Vorhandensein außerbücherlicher Werte wie Good Will bzw. Firmenwert, Finanzierungszusagen von dritter Seite) angezeigt.

Abschließend wurde Herr T auf die in Höhe von rund öS 118.000.- aushaftenden Honorarforderungen der WT- Kanzlei aufmerksam gemacht.

Mit dem Hinweis, dass die in Insolvenz befindliche Bw. und nicht der Masseverwalter als Adressat der angefochtenen Bescheide bezeichnet worden und diese insoweit ins Leere gegangen seien, wurde die Berufung vom 5. Oktober 2005 mit Bescheid vom 6. September 2006 gemäß § 273 Abs. 1 BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Gegen die mit 7. Juni 2006 erlassenen, den Masseverwalter als Bescheidadressaten bezeichnenden und die das Betriebsprüfungsergebnis beinhaltenden Bescheide betreffend die Umsatzsteuer für den Zeitraum 1995 bis 2001, die Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1997 bis 2001 sowie den Haftungs- und Abgabenbescheid für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1995 bis 2001 wurde – innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist - mit Schriftsatz vom 13. Oktober 2006 Berufung erhoben.

Einleitend wies der Masseverwalter darauf hin, dass die nunmehr angefochtenen Bescheide bereits am 20. Juni 2005 erlassen worden seien und sich demzufolge die nochmalige Erlassung vom 7. Juni 2006 insoweit als rechtswidrig zu erachten sei, da am Bescheidadressaten selbst keine Zweifel obwalten.

Was nun die meritorische Betrachtung der Bescheide anlange, so sei seitens der Betriebsprüfung zwar eine Umbuchung zum 31. Dezember 1998 im Ausmaß von öS 1.760.000.- releviert worden, ohne dass diese Feststellung zum Gegenstand der Schlussbesprechung gemacht worden sei.

Weiters sei dem Anbot des vormaligen Geschäftsführers auf Vorlage der „Full- Back Up“ Kopien seitens des Prüfers nicht näher getreten worden und sei dieser Umstand als Verfahrensfehler zu werten.

Darüber hinaus streite auch die Erhöhung des Wareneinsatzes im Ausmaß von 5% den Angaben, wonach der Mitgesellschafter Herr Ing. T widerrechtlich über das Warenlager verfügt habe, ohne dass der Bw. aus nämlicher Agitation Erträge zugeflossen seien.

Der Prüfer habe es ebenfalls verabsäumt mit den Ausführungen der Bw. betreffend den angeblichen Verkauf von Geschäftsanteilen, welcher im Unternehmen der Bw. einen steuerlich relevanten Zufluss bewirkt habe, auseinanderzusetzen.

Es sei – so die weiteren Ausführungen des Masseverwalters – Faktum, dass nach der Bestimmung des § 76 Abs. 2 GmbHG die Übertragung von Geschäftsanteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung nur durch Notariatsakt möglich sei, wobei dies auch auf eine, auf einen künftigen Ankauf gerichtete Vereinbarung Anwendung finde.

Selbst wenn man nunmehr den Ausführungen des Prüfers, wonach es sich im vorliegenden Fall um eine Kaufvereinbarung gehandelt habe, folge, vermag dies – in Anbetracht vorstehender Ausführungen - nichts an der Wirkungslosigkeit der Vereinbarung zu ändern.

Im übrigen werde auf die Ausführungen im Rechtsmittel vom 12. Juli 2005 verwiesen und ergehe der Antrag auf Aufhebung der Bescheide bzw. eventualiter auf angemessene Reduktion des Sicherheitszuschlages.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1. Unzulässige (Nochmals)Erlassung der angefochtenen Bescheide**

Dem Vorwurf des Masseverwalters, wonach sich die Erlassung der angefochtenen, mit 7. Juni 2006 datierten Bescheide als rechtswidrig erweist, zumal bei den bereits am 20. Juni 2005 erlassenen Bescheide schlussendlich keine Zweifel am Bescheidadressaten obwaltet habe, ist seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz nachstehendes entgegenzuhalten:

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist der Masseverwalter für die Zeit seiner Bestellung betreffend die Konkursmasse - soweit die Befugnisse des Gemeinschuldners beschränkt sind -, gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners.

Auch in einem Abgabenverfahren tritt nach der Konkurseröffnung der Masseverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners, soweit es sich um Aktiv- oder Passivbestandteile der Konkursmasse handelt. Die Abgaben sind daher während des Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, festzusetzen (vgl. Beschlüsse des VwGH v. 22.10.1997, 97/13/0023, 0024; 16.1.1991, 90/13/0298 und

v.21.5.1990, 89/15/0058, sowie v. 20.6.2001, 98/08/0253 und v. 18.12.1992, 89/17/0037, 0038).

Dadurch, dass gemäß der angeführten Rechtsprechung die angefochtene Bescheide vom 20. Juni 2005 gegenüber dem Gemeinschuldner nicht wirksam erlassen werden konnten, kann - entgegen der Ausführungen des Masseverwalters vom 13. Oktober 2006 – in der am 7. Juni 2007 erfolgten Erlassung der nunmehr in Berufung gezogenen Bescheide keine Rechtswidrigkeit erblickt werden.

## **2. Rechtmäßigkeit der Ermittlung der Umsätze und Betriebsergebnisse im Schätzungsweg**

Nach der Bestimmung des § 184 Abs. 1 erster Satz BAO hat die Abgabenbehörde soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen.

Nach dem 2. Satz des § 184 Abs. BAO sind dabei alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Gemäß § 184 Abs. 3 leg. cit. ist die Abgabenbehörde zur Schätzung der Grundlagen für die Abgabeberechnung berechtigt, 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. Welche Bücher und Aufzeichnungen Abgabepflichtige in welcher Form zu führen haben, richtet sich nach den Bestimmungen der §§ 124 bis 131 BAO.

Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgehalten werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 18. Juli 2001, ZI. 98/13/0061).

Ziel der Schätzung muss stets die sachliche Richtigkeit des Ergebnisses sein, das heißt, sie soll der Ermittlung derjenigen Besteuerungsgrundlagen dienen, die aufgrund des gegebenen, wenn auch nur bruchstückhaften Sachverhaltes und trotz unzureichender Anhaltspunkte die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 27. April 1994, ZI. 92/13/0011, vom 10. Oktober 1996, ZI. 94/15/0011, vom 22. April 1998, ZI. 95/13/0191 und vom 10. September 1998, ZI. 96/15/0183).

Es liegt allerdings im Wesen jeder Schätzung, dass die auf solche Weise ermittelten Besteuerungsgrundlagen die tatsächlich erzielten Ergebnisse verständlicherweise nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können.

Diese jeder Schätzung innewohnende Unsicherheit muss aber der, der begründeten Anlass zur Schätzung gibt, hinnehmen, und zwar auch dann, wenn sie zufällig oder ungewollt gegen ihn ausschlagen sollte.

Diese Unsicherheit wird unvermeidlich größer, je geringer oder je dürftiger Anhaltspunkte, von denen aus schlüssige Folgerungen gezogen werden können, gegeben sind, desto weiter kann sich das Schätzungsergebnis von den tatsächlichen (aber nicht erwiesenen)

Besteuerungsgrundlagen entfernen (vgl. Stoll, BAO Kommentar, Band 2, Seite 1903 ff).

In Ansehung obiger Schilderung des bisherigen Verwaltungsgeschehens, respektive der Darstellung sämtlicher Schriftsätze lässt sich einleitend eine, wenn auch lediglich im Minimalbereich angesiedelte Übereinstimmung zwischen der Abgabenbehörde erster Instanz und der Bw. insoweit erkennen, als von einem gänzlich ordnungsmäßigen Rechenwerk der Bw. nicht die Rede sein kann.

In weiterer Folge hatte die Abgabenbehörde zweiter Instanz der Frage nachzugehen, ob die (teilweise) auch von der Bw. zugestandenen Mängel tatsächlich jener Schweregrad beizumessen ist, um die Verhängung eines Sicherheitszuschlages von 5% der erklärten Entgelte und Gewinne zu rechtfertigen, oder ob dem, vom Masseverwalter gestellten Eventualantrag auf Reduktion des Sicherheitszuschlages auf einen Prozentpunkt näher zu treten ist.

Hierbei gelangte der unabhängige Finanzsenat zur Überzeugung, dass die an oberer Stelle angeführten Festsstellungen des Betriebsprüfers keinen anderen Schluss zu lassen, als jenen, dass das Rechenwerk der Bw. als grob mangelhaft zu qualifizieren.

Nämliche Schlussfolgerung liegt schon darin begründet, dass die Bw. zugestandenermaßen eine physische Inventarisierung des Warenbestandes unterlassen hat, respektive der Abgabenbehörde gegenüber auch den Beweis für die angebliche körperlich vorgenommene Inventarisierung desselben schuldig geblieben ist.

In diesem Zusammenhang ist gleichsam als Abrundung „obigen Bildes“ auf das Nichtkorrelieren der buchhalterisch erfassten Inventurwerten zu den tatsächlichen Verhältnissen zu verweisen, dass laut den unstrittigen Ausführungen im Gutachten der Fa. BV der Masseverwalter der Bw. nahezu kein Lager vorgefunden hat.

Hierbei ist seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz die Bw. ergänzend darauf hinzuweisen, dass die Aufgabe des Betriebsprüfers nicht darin besteht, die in den Ergänzungsschriftsätzen mit dem Streitpunkt „Inventuren“ in Verbindung gebrachten Malversationen (Warenentnahmen und anschließende Korrekturen in der EDV) des Herrn Ing. T zu verifizieren, sondern dieser vielmehr der Frage nachzugehen hat, ob die (bisherige) Festsetzung der zu prüfenden Abgaben als in Einklang mit dem Rechenwerk der Bw. stehend

zu erachten, bzw. ob sich aus der „Beschaffenheit“ der Bücher ein Nachjustierungsbedarf in Form einer schätzungsweisen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ergibt.

Darüber hinaus ist auch das Vorbringen, wonach es nicht als ausgeschlossen zu betrachten sei, dass sich Buchhaltungsunterlagen noch im Besitz des Herrn T befinden ebenso wenig geeignet ist wie jenes, wonach eine „Full- Back- Up“ Kopie – auf einem entsprechendem EDV-Gerät – präsentiert werden könne, die Mangelhaftigkeit der Buchführung, respektive die daraus resultierende Schätzbefugnis der Abgabenbehörde zu entkräften.

In Ansehung obiger Ausführungen ist daher quasi als Zwischenergebnis festzuhalten, dass an der Schätzungsberechtigung dem Grunde nach keine Zweifel obwalten.

Was nun die Schätzungsmethode der Verhängung eines Sicherheitszuschlages anlangt, so ist seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz nachstehendes auszuführen:

Zu den zulässigerweise anzuwendenden Schätzungsmethoden zählt auch jene bei der die Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages (auch Gefährdungs- oder Risikozuschlag genannt) ermittelt werden. Diese gehört zu den Elementen der Schätzung (siehe die Erkenntnisse des VwGH vom 5. Oktober 1987, ZI. 85/15/0178 und vom 13. September 1989, ZI. 88/13/0042), denn es kann - ohne gegen die Denkgesetze zu verstoßen - angenommen werden, dass bei mangelhaften, vor allem unvollständigen Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge gleicher Art nicht aufgezeichnet wurden (hiezum wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 25. März 1980, 1187 f/79 verwiesen). Die Höhe des jeweiligen Sicherheitszuschlages hängt davon ab, in welchem Ausmaß sich die eben angeführte allgemeine Annahme im konkreten Fall rechtfertigen lässt, sich geradezu "*aufdrängt*" (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des VwGH vom 11. Februar 1983, ZI. 82/14/0255). Die Methode der Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages ist eine Methode für sich, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen dienen soll, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden. Der Sicherheitszuschlag hat keinen Strafcharakter.

Seine Höhe hat sich daher nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles und nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises, nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen zu richten (siehe *Stoll*, BAO-Kommentar, 1941).

Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 18. Februar 1999, ZI. 96/15/0050).

In Anbetracht der Gravität der Mängel im Rechenwerk der Bw. ist nach dem Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates die Bemessung des Sicherheitszuschlages im Ausmaß von 5%

der erklärten Entgelte und Erlöse keineswegs als überzogen zu betrachten und kann somit dem Eventualantrag des Masseverwalters auf Reduktion des Sicherheitszuschlages auf einen Prozentpunkt nicht näher getreten werden.

An dieser Stelle sei nochmals erwähnt, dass die aus der Verhängung des Sicherheitszuschlages resultierende Unsicherheiten, respektive Abweichungen von den tatsächlichen Verhältnissen zu Lasten desjenigen gehen, welcher Anlass zur Schätzung geboten hat.

In Anbetracht vorstehender Ausführungen war dem Rechtsmittel in diesem Punkt der Erfolg zu versagen.

### **3. Beurteilung des Geldflusses von öS 1.600.000.-**

Abschließend hatte der unabhängige Finanzsenat die Frage zu beurteilen, ob die im Jahr 1995 seitens des Herrn Mag. H hingegebene Geldbetrag als ein der Bw. zugezählter Darlehensbetrag zu werten ist, oder ob dieser als Kaufpreis für den Erwerb eines Geschäftsanteils an der Bw. anzusehen ist.

Zum Zweck der Vermeidung von Wiederholungen wird die Bw. seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz auf die für die Variante „Kaufpreis für den Erwerb eines Gesellschafteranteils“ vorgebrachten Argumente (Bezahlung des Kaufpreises bzw. die Nichtrückforderung des Geldbetrags) des Betriebsprüfers verwiesen.

In Anbetracht nämlicher Ausführungen bzw. auf Grund der an unterer Stelle zusätzlich angeführten Überlegungen gelangte der unabhängige Finanzsenat zur Überzeugung, dass die Hingabe des Geldbetrages in realiter dem Erwerb eines Gesellschafteranteils gedient hat.

Einleitend ist dem Vorbringen der Bw., dass die Abtretung von Gesellschafteranteilen nur per Notariatsakt möglich ist, entgegenzuhalten, dass - so auch die Ausführungen des Betriebsprüfers - ,für die Belange des Steuerrechts bei Beurteilung eines Sachverhalts die wirtschaftliche Betrachtungsweise als maßgebliches Kriterium heranzuziehen ist.

Ist nun - so wie im vorliegenden Fall - unter Anlegung dieses Maßstabes die Agitation des Herrn H als Erwerbsvorgang zu qualifizieren, so ist diesem Ergebnis ein etwaiger Verstoß gegen Normen des Gesellschaftsrechtes nicht abträglich.

Wenn nun die Bw. darauf verweist, dass die Hingabe des Geldbetrages als Zuzählung eines Darlehens zu werten ist, so spricht vor allem die von der Bw. selbst ins Spiel gebrachte Korrespondenz der vormaligen steuerlichen Vertretung vom 23. Dezember 1996 gegen diese Qualifikation, da in dem Bezug habenden Schriftsatz nicht nur mit keinem Wort auf ein bereits Ende 1995 zugezähltes Darlehen eingegangen wird, sondern vielmehr dem Geschäftsführer der Bw. der Rat erteilt wird, sich zwecks Vermeidung einer dem Unternehmen drohenden Insolvenz auf die Suche nach einem Finanzier zu begeben.



Zusammenfassend war den Ausführungen der Bw. auch in diesem Punkt nicht zu folgen und daher wie im Spruch zu befinden.

Wien, am 27. Jänner 2010