



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 1

GZ. RV/1995-L/02, RV/1996-L/02,
RV/2002-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Walter Rinner, gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für 1996, 1997, 1998; Umsatzsteuerbescheide für 1996, 1997, 1998; Körperschaftsteuerbescheide 1996, 1997, 1998; Umsatzsteuerbescheid 1999, Körperschaftsteuerbescheid 1999, Kapitalertragsteuerbescheide 1996, 1997, 1998, 1999, Umsatzsteuerbescheid 2000, Umsatzsteuer 7-12/2000, 6/2001 und 7-8/2001; Bescheid, mit dem die Berufungen betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für 7-12/1999 und 1-6/2000 zurückgewiesen wurden; Bescheid, mit dem der Aussetzungsantrag hinsichtlich der Umsatz-Körperschaft- und Kapitalertragsteuerbeträge betreffend die o.a. in Berufung gezogenen Bescheide abgewiesen wurde entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin berief gegen die im Zuge einer Betriebsprüfung ergangenen Bescheide betreffend

- Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 1996, 1997 und 1998
- gegen die in der Folge ergangenen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 1996, 1997 und 1998
- gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 1999
- gegen die Bescheide, mit denen die Kapitalertragsteuer für 1996, 1997, 1998 und 1999 festgesetzt wurde
- gegen den Umsatzsteuerbescheid 2000
- gegen die Bescheide, mit denen die Umsatzsteuer festgesetzt wurde für 7-12/2000, 6/2001 und 7-8/2001
- gegen den Bescheid, mit dem die Berufungen betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für 7-12/1999 und 1-6/2000 zurückgewiesen wurden
- gegen den Bescheid, mit dem der Aussetzungsantrag hinsichtlich der Umsatz- Körperschaft- und Kapitalertragsteuerbeträge betreffend die (oben angeführten) in Berufung gezogenen Bescheide abgewiesen wurde.

Die Berufungen betreffend

- Umsatzsteuer 2000
- den Bescheid, mit dem die Berufungen betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 7-12/1999 und 1-6/2000 zurückgewiesen wurden
- den Bescheid, mit dem der Aussetzungsantrag hinsichtlich der Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuerbescheide (wie oben angeführt) abgewiesen wurde,

wurden der Abgabenbehörde II. Instanz ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vorgelegt.

Hinsichtlich aller anderen angeführten Berufungen ergingen Berufungsvorentscheidungen, mit denen die Berufungen als unbegründet abgewiesen wurden (es wurden diesbezüglich rechtzeitig Anträge auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt).

Aus dem betreffenden Berufungsvorbringen geht im Wesentlichen hervor, dass der Verweis in den Bescheiden betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 1996, 1997 und 1998 auf eine aufgenommene Niederschrift wenig hilfreich sei, da eine solche nicht aufgenommen wurde und die Bescheidbegründung daher nicht nachvollziehbar und somit rechtswidrig sei.

In den Berufungen hinsichtlich der Sachbescheide wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass keine Begründung für die Abänderung und Neufestsetzung vorhanden sei, weshalb die Begründung wegen fehlender Nachvollziehbarkeit unzureichend sei und daher die angefochtenen Bescheide rechtswidrig seien. Es könne "nirgends entnommen werden, wie die Finanzbehörde die im Bescheid angeführten Bemessungsgrundlagen "herleite". Eine Schlüssigkeit in sich sei nicht gegeben, "da die Bemessungsgrundlagen in keiner Weise mit der Niederschrift korrespondieren".

Die durchgeführte Schätzung sei nicht nachvollziehbar und unzureichend begründet. Buchhaltung und Unterlagen seien beschlagnahmt gewesen, sodass es der Abgabenbehörde zumutbar und möglich war, einen genauen Betrag zu ermitteln. Für sämtliche Prüfungsjahre sei unzulässig eine durchschnittliche Verkürzung von 20 % angenommen worden, was unrichtig und nicht lebensnah war. Weiters sei die angewendete Schätzungsmethode nicht dargestellt und entsprächen die dortigen kurzen Ausführungen nicht den Tatsachen, insbesondere der Umstand, dass eine Differenz vom 1. April – 4. Mai 1998 auf den gesamten Prüfungszeitraum (4 Jahre) unzulässig hochgerechnet war.

Hinsichtlich Kapitalertragsteuer wurde ausgeführt, dass die Abgabenbehörde den Zufluss der verdeckten Ausschüttung auf Ebene der Gesellschafter nachweisen hätte müssen.

In der Berufung betreffend Umsatzsteuer 2000 wurde weiters ausgeführt, dass darüber hinaus die abziehbare Vorsteuer nicht entsprechend angepasst wurde. (Aus dem Akteninhalt ist dazu ersichtlich, dass die Berufungswerberin in der Umsatzsteuererklärung den Gesamtbetrag der Vorsteuer mit 606.085,90 S bezifferte. Genau dieser Betrag – entspricht 44.045,98 € - wurde im Umsatzsteuerbescheid 2000 als Vorsteuer berücksichtigt.)

In der Berufung gegen den Bescheid, mit dem die Berufungen betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 7-12/1999 und 1-6/2000 zurückgewiesen wurden, wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass zwar eine Jahresveranlagung 2000 erfolgt sei, dies jedoch erst nach Einbringen der Berufung. Da die Erstbehörde aber eine andere Veranlagung vorgenommen habe, als sie vom Berufungswerber beantragt wurde, seien diese Bescheide

nach wie vor Grundlage für die Jahresveranlagung und daher nicht aus dem Rechtsbestand entfernt.

In der Berufung gegen den Bescheid, mit dem der Aussetzungsantrag betreffend die Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuerbescheide abgewiesen wurde, wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Begründung der Abgabenbehörde I. Instanz, wonach die Berufung bereits erledigt sei, nicht den Tatsachen entspreche, da "bis heute keine rechtskräftige Entscheidung" vorliege.

Aus dem Akteninhalt ist ersichtlich, dass die Abgabenbehörde I. Instanz ein Ergänzungersuchen betreffend Berufungen gegen die Wiederaufnahmebescheide, Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuerbescheide 1996 – 1999, Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 1999 – 2001 an die Berufungswerberin (Zustellung ausgewiesen) richtete. Es wurde darin ausgeführt, dass im Besprechungsprogramm, das einen Bestandteil der Niederschrift über die Schlussbesprechung bildet, die angewendete Schätzungsmethode dargestellt, die Schätzung darin nachvollziehbar und ausreichend begründet sei. Dem Einwand, dass eine Differenz der Zeit vom 1. April – 4. Mai 1998 auf den gesamten Prüfungszeitraum hochgerechnet wurde, könne nach dem Berufungsvorbringen nicht gefolgt werden. Weitere inhaltliche Einwendungen seien nicht vorgebracht worden. Laut Betriebsprüfung sei zwischenzeitig Akteneinsicht genommen worden. Es möge bekannt gegeben werden, ob das Berufungsvorbringen ergänzt werde und es mögen allfällige Ergänzungen vorgelegt werden. Nachdem diesem Ersuchen im festgesetzten Zeitraum nicht entsprochen wurde, erging eine Erinnerung (Zustellung ausgewiesen), dies binnen gesetzter Frist nachzuholen, widrigenfalls die Berufungen abgewiesen würden. Nachdem auch diese Frist ungenützt verstrich, wurden die oa. abweisenden Berufungsvorentscheidungen erlassen. Als Begründung wurde in diesen Berufungsvorentscheidungen im Wesentlichen ausgeführt, dass im Besprechungsprogramm anlässlich der Betriebsprüfung die angewendete Schätzungsmethode ausreichend und nachvollziehbar dargestellt und ausreichend und schlüssig begründet wurde. Auch könne dem Berufungsvorbringen, wonach eine Differenz vom 1. April – 4. Mai 1998 auf den gesamten Prüfungszeitraum hochgerechnet wurde, nicht gefolgt werden. Der Berufungswerber habe weitere Einwendungen nicht gemacht. Auch das Berufungsvorbringen, wonach die Wiederaufnahme nicht begründet worden sei, treffe nicht zu: Die Begründung für die Wiederaufnahme befände sich unter den Randziffern 47 und 48 des Bp-Berichts und wurde darauf Bezug genommen. Das Ergänzungersuchen zum Berufungsvorbringen sei trotz Erinnerung unbeantwortet geblieben. Bereits in der Erinnerung sei die Berufungswerberin darauf hingewiesen worden, dass für den Fall der

Nichtbeantwortung eine Abweisung der Berufung beabsichtigt werde. Hinsichtlich Kapitalertragsteuer wurde ausgeführt, dass die bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft unter dem Titel der verdeckten Ausschüttung zugerechneten Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten sind (zB VwGH 27.4.1994, 92/13/0011). Jedem Gesellschafter stehe dabei offen, alles vorzubringen, was dagegenspricht, dass auch auf ihn ein Anteil entfällt. Prinzipiell treffe aber den Gesellschafter die Beweislast über einen behaupteten Nichtzufluss des entsprechenden Anteils des Mehrgewinns (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080).

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 212a Abs. 5 BAO ist der Ablauf der Aussetzung anlässlich einer über die Berufung ergehenden

- a) Berufungsvorentscheidung oder
- b) Berufungsentscheidung

zu verfügen. Die Verfügung des Ablaufs anlässlich des Ergehens einer Berufungsvorentscheidung schließt eine neuerliche Antragstellung im Fall der Einbringung eines Vorlageantrags (§ 276 Abs. 2) nicht aus.

Wie aus der oben angeführten Gesetzesstelle zu entnehmen, ist die Wirkung der Aussetzung der Einhebung der Zahlungsaufschub. Die oben angeführte Norm führt eindeutig aus, dass für den Fall des Ablaufs der Aussetzung anlässlich einer über die Berufung ergehenden Berufungsvorentscheidung eine neuerliche Antragstellung auf Aussetzung der Einhebung im Fall der Einbringung eines Vorlageantrags nicht ausgeschlossen ist. Dem Sinngehalt der oa. Norm entspricht es demnach, den Antrag auf Aussetzung der Einhebung abzuweisen, auch wenn die Aussetzung noch nicht verfügt wurde (also der Ablauf der Aussetzung mangels erfolgter Aussetzung nicht verfügt werden kann). Dass dies den Rechtsschutz des jeweiligen Abgabepflichtigen nicht gefährdet, ist ersichtlich aus der analog anzuwendenden Bestimmung, wonach "die Verfügung des Ablaufes anlässlich des Ergehens einer Berufungsvorentscheidung eine neuerliche Antragstellung im Fall der Einbringung eines Vorlageantrags (§ 276 Abs. 2) nicht ausschließt". Das Berufungsvorbringen, wonach – sinngemäß – eine rechtskräftige Entscheidung vorliegen müsste, um den Aussetzungsantrag abzuweisen, bringt somit nichts für das Berufungsbegehren: Es wäre der Berufungswerberin jederzeit freigestanden, nach Ergehen der abweislichen Berufungsvorentscheidung einen (wie oben angeführt) neuerlichen Aussetzungsantrag zu stellen – dies umso mehr, als sie ja hinsichtlich der betreffenden

Sachbescheide Vorlageanträge gem. § 276 Abs. 2 BAO einbrachte. Die Berufung gegen den Bescheid, mit dem die Aussetzungsanträge abgewiesen wurden, ist aus diesem Grund als unbegründet abzuweisen.

Gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 kann eine Festsetzung nur so lange erfolgen, als nicht ein den Voranmeldungszeitraum beinhaltender Veranlagungsbescheid erlassen wurde.

Gemäß § 21 Abs. 4 leg.cit wird der Unternehmer nach Ablauf des Kalenderjahres zur Steuer veranlagt.

In der Berufung gegen den Bescheid, mit dem die Berufungen gegen die Bescheide, mit denen die Umsatzsteuer für 7-12/1999 und 1-6/2000 festgesetzt wurde, zurückgewiesen wurden, gibt die Berufungswerberin zu, dass die Umsatzsteuerveranlagung erfolgte (lt. Akteninhalt am 22. April 2002), dies aber erst nach der Berufung gegen die UVA-Bescheide vom 21. Jänner 2002: "Da die Erstbehörde aber eine andere Veranlagung vorgenommen hat, als vom Berufungswerber beantragt, sind diese Bescheide nach wie vor Grundlage für die Jahresveranlagung und daher nicht aus dem Rechtsbestand entfernt". Daraus ist zu schließen, dass die Berufungswerberin meint, dass die Entfernung aus dem Rechtsbestand dann erfolgen würde, wenn mit der Jahresveranlagung einer Berufung stattgegeben wird. Da die Lösung dieser Rechtsfrage jedoch nur einheitlich sein kann und nicht davon abhängig sein kann, ob in der Jahresveranlagung einem etwaigen Antrag der Abgabepflichtigen entsprochen wird oder nicht, ist diese Meinung der Berufungswerberin nicht als stichhältig anzusehen. Es ist vielmehr auf § 21 Abs. 4 UStG 1994 zu verweisen, wonach der Unternehmer nach Ablauf des Kalenderjahres zur Steuer veranlagt wird. Im Umsatzsteuerbescheid werden die abgabenrechtlichen Verhältnisse des betreffenden Kalenderjahres bzw. der Veranlagungszeiträume veranlagt und ist insoweit der betreffende Vorauszahlungsfestsetzungsbescheid nicht mehr im Rechtsbestand. Rechtsunsicherheit kann dadurch nicht entstehen, da der Umsatzsteuerbescheid rechtsmittelfähig ist. Die Zurückweisung erfolgte insoweit zu Recht, als die Berufung gem. § 273 Abs. 1 lit. a BAO nicht zulässig ist (gem. § 273 Abs. 1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist). Die Unzulässigkeit ergibt sich – wie oben ausgeführt – aus dem Umstand der Beseitigung der angefochtenen Bescheide aus dem Rechtsbestand vor Erledigung der Berufung. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Zurückweisung der Berufungen betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer 7-12/1999 und 1-6/2000 war somit als unbegründet abzuweisen.

Gemäß § 115 Abs. 2 BAO ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Laut VwGH vom 27.8.1990, 89/15/0122, ist das Parteiengehör in förmlicher Weise zu gewähren, damit der Partei dieser Verfahrensschritt deutlich bewusst wird.

Wie sich aus dem Akteninhalt ergibt, ersuchte die Abgabenbehörde I. Instanz die Berufungswerberin schriftlich (Zustellung ausgewiesen), Angaben zu ihren inhaltlichen Berufungseinwendungen betreffend Wiederaufnahmebescheide und in der Folge ergangene Umsatz-, Körperschaft-, Kapitalertragsteuerbescheide 1996 – 1999, Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 1999, 2000 und 2001 zu machen: Laut Meinung des Finanzamtes sei die angewendete Schätzungsmethode ausreichend dargestellt, die Schätzung nachvollziehbar und ausreichend begründet, und zwar im Besprechungsprogramm, das einen Bestandteil der Niederschrift über die Schlussbesprechung bildet. Weiters könne ihrem Einwand, wonach eine Differenz der Zeit vom 1. April – 4. Mai 1998 auf den gesamten Prüfungszeitraum hochgerechnet wurde, nicht gefolgt werden. Die Berufungswerberin wurde weiters befragt, ob sie nach der von ihr zwischenzeitig gemachten Akteneinsicht ihr Berufsbegehren ergänzen wolle. Dem Ersuchen wurde binnen der gesetzten Frist (3 Wochen) nicht nachgekommen, worauf die Abgabenbehörde I. Instanz die Berufungswerberin erinnerte, binnen neuerlicher Frist (2 Wochen) zu antworten, widrigenfalls die Berufung abgewiesen würde. Dem Ersuchen wurde nicht entsprochen.

Wie im oa. Ersuchsschreiben der Abgabenbehörde I. Instanz ausgeführt und aus dem Akteninhalt ersichtlich, wurde anlässlich der Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Buch- und Betriebsprüfung bei der Berufungswerberin von den Vertretern der Berufungswerberin (am 5. Dezember 2001) schriftlich zur Kenntnis genommen, dass das Besprechungsprogramm vom 5. November 2001 einen wesentlichen Bestandteil dieser (unterfertigten) Niederschrift bildet. In diesem Besprechungsprogramm wurde nach eingehenden Beschreibungen diverser eindeutiger Sachverhalte festgehalten, dass "das gehäufte Auftreten von Kassenfehlbeträgen eindeutig gegen die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung verstößt und daher Buchführungsmängel darstellt, die die Behörde zur Schätzung berechtigen". Darauf erfolgte eine detaillierte Anführung der Ermittlung der Umsatzzurechnungen, der Gewinnzurechnungen und der Bemessungsgrundlage für verdeckte Ausschüttung. Auch dieses Besprechungsprogramm ist von den Vertretern der Berufungswerberin unterfertigt.

Es ist aus diesem Zusammenhang nicht erkennbar, welche Berufungsausführungen für das Berufungsbegehren sprechen. Es ist vielmehr so, dass die Abgabenbehörde II. Instanz zu dem Ergebnis gelangt, dass das Berufungsvorbringen abzuweisen ist, da es nicht geeignet ist, Argumente für eine stattgebende bzw. teilweise stattgebende Berufungsentscheidung zu finden: Wenn die Berufungswerberin vorbringt, dass "nirgends entnommen werden könne, wie die Finanzbehörde die im Bescheid angeführten Bemessungsgrundlagen" herleite, so ist auf das oa. Besprechungsprogramm hinzuweisen, das zum einen die Bemessungsgrundlagen enthält und zum anderen auch von den Vertretern der Berufungswerberin unterfertigt ist. Die Berufungswerberin widerspricht sich, wenn sie zum einen behauptet, dass eine Niederschrift nie aufgenommen wurde, weshalb die Bescheidebegründungen nicht nachvollziehbar seien, und zum anderen vorbringt, dass "eine Schlüssigkeit in sich nicht gegeben" sei, "da die Bemessungsgrundlagen in keiner Weise mit" – eben diesen – "Niederschriften korrespondieren".

Was die Berufung gegen die Kapitalertragsteuerbescheide betrifft, ist die Argumentation in der Berufung im Hinblick auf die VwGH-Judikatur (27.4.1994, 92/13/0011 und 10.12.1985, 85/14/0080) nicht nachvollziehbar: Aus der zitierten VwGH-Judikatur ist eindeutig zu entnehmen, dass die unter dem Titel der verdeckten Gewinnausschüttung zugerechneten Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten sind, wobei es dem jeweiligen Gesellschafter offen steht, alles vorzubringen, was dagegen spricht, dass auch auf ihn ein Anteil entfällt, dh. den Gesellschafter die Beweislast über den behaupteten Nichtzufluss des entsprechenden Anteils am Mehrgewinn trifft: Daraus geht eindeutig hervor, dass es nicht Sache der Abgabenbehörde ist, den Zufluss der verdeckten Gewinnausschüttung auf Ebene der einzelnen Gesellschafter zu beweisen, sondern vielmehr die jeweiligen Gesellschafter die Beweislast dafür trifft, nachzuweisen, dass ein entsprechender Anteil am Mehrgewinn nicht sie trifft.

Was die Berufung Umsatzsteuer 2000 betrifft, so ist darüber hinaus auszuführen, dass bezüglich der Vorsteuer darin ausgeführt wird: "Die abziehbare Vorsteuer wurde nicht angepasst". – Die Berufungswerberin erkennt offenkundig, dass damit zu ihren Gunsten gehandelt wurde, da die Vorsteuer erklärungskonform veranlagt wurde.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 1996, 1997 und 1998, gegen die in der Folge ergangenen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 1996, 1997 und 1998, gegen die Bescheide, mit denen die Kapitalertragsteuer für 1996, 1997, 1998 und 1999 festgesetzt wurde, gegen die Umsatz- und

Körperschaftsteuerbescheide 1999, gegen den Umsatzsteuerbescheid 2000, gegen die Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 7-12/2000, 6/2001 und 7-8/2001 waren aus den oa. Gründen als unbegründet abzuweisen.

Linz, 8. August 2003