

GZ. RV/0707-W/08; RV/0709-W/08, RV/0710-W/08

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Alfred Bruckner, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 bis 1995 und Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1993 bis 1995 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### 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 – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

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 Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 24. März 1992 gegründet. Betriebsgegenstand war die Vermietung von Wohnungen. Gesellschafter waren im berufungsgegenständlichen Zeitraum zu 30 % Frau M und zu 70 % Herr B, welcher auch mit der Geschäftsführung betraut war. Die Bw. wurde mit Verschmelzungsvertrag vom 21. September 2000 als übertragende Gesellschaft mit der X GesmbH als übernehmender Gesellschaft verschmolzen.

Anlässlich einer bei der Bw. durchgeföhrten Betriebsprüfung (BP), welche den Prüfungszeitraum 1993 bis 1995 umfasste, wurde folgende, im BP-Bericht vom 23. Dezember 1997 und in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 4. Dezember 1997 dargestellte Feststellung getroffen:

Im Prüfungszeitraum seien vom Gesellschafter und Geschäftsführer, Herrn B, Bareinlagen über das Verrechnungskonto getätigt worden. Die Herkunft der eingelagerten Geldbeträge habe nicht restlos aufgeklärt werden können. Aus diesem Grunde sei von der BP ein Sicherheitszuschlag im Ausmaß von 10 % des Umsatzes p.a. für den Zeitraum 1993 bis 1995 zugerechnet worden. Der Sicherheitszuschlag sei als verdeckte Ausschüttung zu erfassen und bei der Einkommensermittlung außerbilanzmäßig zuzurechnen. Die auf die verdeckten Ausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer werde vom Gesellschafter B getragen.

Das Finanzamt für Körperschaften erließ am 26. Jänner 1998 den Prüfungsergebnissen entsprechende Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1993 bis 1995 und einen Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1993 bis 1995.

Mit Schreiben vom 26. Februar 1998 erhob die Bw. Berufung gegen diese Bescheide und begründete diese wie folgt:

Von der BP seien Einlagen des Geschäftsführers in Höhe von S 550.000,00 (€ 39.970,06) per Saldo festgestellt worden. Herr B habe bereits zu Beginn der BP erklärt, dass er im April 1986 eine ihm gehörige Liegenschaft in Kroatien um rund S 7,5 Mio. (€ 545.046,26) veräußert habe. Da das Geld unter dem damaligen kommunistischen Regime nicht ausgeführt und auch nach österreichischen Devisenvorschriften nicht eingeföhrt werden habe können, seien die erlösten 170 Mio. jugoslawischen Dinar von Verwandten des Herrn B in Jugoslawien in Devisen gewechselt und in Verwahrung seiner Tante dort verblieben. Auch während des nachfolgenden Krieges in Jugoslawien sei eine offizielle Transaktion der Devisen nach

Österreich nicht möglich gewesen. Es seien daher seit 1993 sukzessive kleinere Beträge in bar nach Österreich gebracht und hier in Schilling gewechselt worden. Da es sich bei den Devisen um namhafte Beträge gehandelt habe, sei der Umtausch nicht offiziell über eine Bank durchgeführt, sondern über einen Mitarbeiter der Bank C, Herrn Direktor Y, zum Mittelkurs gewechselt worden.

Bereits vor Verbringung der Devisen nach Österreich sei, in geringerem Ausmaß, die Zuführung von finanziellen Mitteln in das Unternehmen notwendig gewesen. Eine Aufstockung des Privatkredites von Herrn B bei der Bank S über S 2 Mio. (€ 145.345,67) sei nachweislich am 22. September 1992 durchgeführt worden.

Auch habe Herr B bereits seit 1992 von Freunden und Bekannten mehrfach größere Beträge geliehen. Da auch diesen Personen das in Jugoslawien vorhandene Vermögen bekannt gewesen sei, seien diesen die geliehenen Mittel als ausreichend besichert erschienen. Aus den bereits genannten Umwechslungen der Devisen seien diese Privatdarlehen wieder sukzessive getilgt worden.

Um die von der BP geforderten Nachweise und Unterlagen beizubringen, sei Herr B im Juli 1997 nach Kroatien gereist um den Grundbuchauszug, den Kaufvertrag und beglaubigte Übersetzungen zu besorgen. Seitens der Darlehensgeber seien schriftliche Erklärungen beigebracht worden sowie auch eine schriftliche Bestätigung eines Zeugen für den Devisenwechsel in Österreich. Weitere Zeugen seien sowohl für den Verkauf der Liegenschaft als auch die Aufbewahrung der Devisen und der anschließenden Umwechslung namhaft gemacht worden.

Die BP nahm mit Schreiben vom 6. Juli 1998 wie folgt zur Berufung Stellung:

Die Bw. sei gemeinsam mit den im Eigentum von Herrn B stehenden Firmen O GesmbH und X GesmbH geprüft worden. In die drei Firmen seien im Prüfungszeitraum in Summe (saldiert mit Rückzahlungen) folgende Beträge jeweils über das Verrechnungskonto des Gesellschafters und Geschäftsführers Herrn B eingelebt worden:

1993:	S	5,135.000,00	€	373.175,00
1994:	S	2,145.000,00	€	155.883,23
1995:	S	1,540.000,00	€	111.916,16

Da die Herkunft der eingelegten Geldmittel nicht ausreichend glaubhaft gemacht worden sei, sei zu vermuten, dass diese aus nicht erklärten Erlösen der Gesellschaften stammten. Die Zuschätzungen seien in Form eines Sicherheitszuschlages in Höhe von 10 % zu den erklärten Umsätzen erfolgt. In Summe hätten sich in den geprüften Jahren folgende Bruttozuschätzungen ergeben:

1993:	S	978.585,00	€	71.116,55
1994:	S	965.611,00	€	70.173,69
1995:	S	846.047,00	€	61.484,63

Von der BP seien belegmäßige Nachweise für den Geldfluss abverlangt worden. Herr B habe einen Vertrag vom 18. April 1986 über den Verkauf einer Liegenschaft in Kroatien um 170 Mio. Dinar, einen Grundbuchauszug und Kontoauszüge eines Privatkredites bei der Bank S mit Stand per 31. Dezember 1995 in Höhe von S 4.595.157,00 (€ 333.943,08) vorgelegt. Zu den Zahlungsflüssen aus Kroatien und dem Wechsel der Valuten seien keine Unterlagen vorgelegt worden. Im Rahmen der Schlussbesprechung am 4. Dezember 1997 habe Herr B Erklärungen seiner Freunde vorgelegt, die alle bestätigen würden, dass sie ihm kurzfristig Geldbeträge zur Verfügung gestellt hätten. Zu all diesen Geschäften habe es entweder keine Aufzeichnungen gegeben oder sie seien alle bereits vernichtet worden. Als Glaubhaftmachung des Einwechselns der Fremdwährung sei ein Schreiben eines Gastwirtes vorgelegt worden, der angegeben habe, er hätte Herrn B mit dem Direktor der Devisenabteilung der Bank C (Herrn Y) bekannt gemacht und die beiden wären einige Male in seinem Gasthaus zu Geschäftssessen gewesen. Herr B habe erklärt, dass er keinen Kontakt mehr zu Herrn Y habe und seine Telefonnummer nicht mehr finde. Auch an den Vornamen könne er sich nicht erinnern. Über Befragen, was mit dem seiner Mutter zustehenden halben Anteil vom Kaufpreis passiert sei, habe Herr B angegeben, seine Mutter habe ihm das Geld geschenkt.

Nach Ansicht der BP seien die Angaben des Herrn B, dass die eingelegten Gelder aus dem Hausverkauf im Jahr 1986 stammen sollen, unglaublich. Zum einen habe er zuerst behauptet, das Geld stamme aus einem Privatkredit, zum anderen habe der in der Folge behauptete Geldfluss aus Kroatien nicht glaubhaft dargelegt werden können. Die Angaben über den Umtausch der Fremdwährungen in ATS seien widersprüchlich. Die Bestätigungen der Freunde von Herrn B, ihm im Prüfungszeitraum immer wieder mit Geldbeträgen ausgeholfen zu haben, die aber wieder zurückgezahlt worden wären, könnten den Vermögenszuwachs nicht aufklären. Da es der BP jedoch unwahrscheinlich erscheine, dass die in die drei Firmen

eingelegten Geldbeträge in voller Höhe aus nicht erklärten Erlösen im Prüfungszeitraum stammen würden, sei die Zuschätzung lediglich im Ausmaß eines Zuschlages von 10 % zu den erklärten Umsätzen erfolgt.

Mit Schreiben vom 12. August 1998 brachte die Bw. folgende Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP ein:

Anlässlich der ersten Besprechung mit der BP habe Herr B erklärt, dass das Geld aus einem Privatkredit (Bank S) sowie aus dem Verkauf einer Liegenschaft in Kroatien stammen würde. Hiezu seien in weiterer Folge entsprechende Unterlagen vorgelegt worden. Anlässlich einer späteren Besprechung seien von Herrn B die Namen von privaten Darlehengebbern genannt und in den folgenden Wochen entsprechende Bestätigungen über die zur Zwischenfinanzierung erforderlichen Privatdarlehen besorgt worden. Auch Zusammenstellungen über die erfolgten Geldflüsse seien vorgelegt worden. Die Veräußerung der Liegenschaft in Kroatien könne auch seitens der Finanzbehörde nicht bestritten werden. Herr B habe als einziger Sohn bereits vor dem Tod seiner 1987 verstorbenen Mutter über den vollständigen Verkaufserlös verfügt. Sowohl aufgrund devisenrechtlicher Vorschriften als auch politischer Umstände sei eine Transaktion des Veräußerungserlöses bis 1992 nicht möglich gewesen. Eine Veranlagung der erlösten 170 Mio. Dinar bei einer jugoslawischen Bank wäre aufgrund der politischen Verhältnisse sowie der permanenten Abwertung des Dinars in höchstem Maße unvernünftig gewesen. Eine Überweisung des Verkaufserlöses nach Österreich sei unter den damaligen Verhältnissen in Jugoslawien undenkbar gewesen. Die Umwechselung bei verschiedenen Banken bzw. am Schwarzmarkt in stabilere Währungen, die private Aufbewahrung in Jugoslawien sowie die spätere kleinweise Verbringung nach Österreich sei somit die sinnvollste Vorgangsweise gewesen.

Der Liegenschaftsverkauf und das Vorhandensein der Valuten in Kroatien sei sowohl Familienmitgliedern als auch Freunden und Bekannten des Herrn B bekannt gewesen. Dem Finanzamt seien hiefür sowohl Zeugen als auch eidesstattliche Erklärungen der Familienmitglieder in Kroatien, sowie die Vorladung eines Verwandten in Wien angeboten worden.

Für die Gewährung von Privatdarlehen sei gerade der Umstand, dass mehreren Bekannten das in Kroatien liegende Vermögen bekannt gewesen sei, ausschlaggebend gewesen. Diesbezügliche Bestätigungen würden sich teilweise in den beim Finanzamt aufliegenden Bestätigungen über Privatdarlehen finden. Da die entsprechenden Sicherheiten nicht von der

---

Bw., sondern von Herrn B vorgelegen seien, seien die Darlehen auch Herrn B persönlich gewährt worden, welcher seinerseits diese Beträge in das Unternehmen eingelegt habe.

Zwischen dem getätigten Liegenschaftsverkauf in Kroatien und den Geldeinlagen in die Bw. bestehe eine unmittelbare logische Verkettung, die sicher die größte Wahrscheinlichkeit für sich habe. Da der Verkauf der Liegenschaft wohl unstrittig sei, wäre anderenfalls der Verbleib des Verkaufserlöses aus der Liegenschaft völlig unklar.

Die Privatdarlehen hätten nur zur Zwischenfinanzierung gedient. Der Vermögenszuwachs lasse sich alleine durch die Liegenschaftsveräußerung und den aufgenommenen privaten Bankkredit eindeutig aufklären. Sowohl die Herkunft der Mittel als auch die erfolgten Zwischenfinanzierungen hätten restlos nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden können.

Die Berufung wurde vom unabhängigen Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 13. Dezember 2004, GZ. RV/398-W/02 und RV/399-W/02, als unbegründet abgewiesen. Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens und rechtlichen Ausführungen zu § 184 BAO wurde festgestellt, dass für die Zurechnung der von B getätigten Einlagen zu den von der Bw. erwirtschafteten Umsätzen und Gewinnen aus dem Grunde ungeklärter Herkunft der für die Einlagen verwendeten Mittel die Frage entscheidend sei, ob B über die Mittel für die getätigten Einlagen tatsächlich verfügt habe. Der im Kaufvertrag vom 18. April 1986 über den Verkauf der in Rede stehenden Liegenschaft in Kroation angeführte Kaufpreis von 170,000.000 neuen Dinar habe laut vorliegenden Wechselkursangaben zum damaligen Zeitpunkt dem Betrag von ATS 7,480.000 entsprochen. Entsprechend den vorgelegten Unterlagen sei der Liegenschaftsverkauf im Jahr 1986 zweifelsfrei erfolgt. Dass der Erlös aus diesem Verkauf aufgrund der bestehenden Kursrisiken zunächst in stabile Währungen gewechselt worden sei, sei als glaubwürdig anzusehen. Jedoch sei ein Nachweis oder eine Glaubhaftmachung von Geldflüssen aus Kroatien in den Jahren 1993 bis 1995 nicht erfolgt. Es möge zutreffen, dass sowohl aufgrund devisenrechtlicher Vorschriften als auch politischer Umstände eine Transaktion des Veräußerungserlöses nach Österreich nicht möglich gewesen sei. Nachweise für die laut Angabe der Bw. bei verschiedenen Banken und am Schwarzmarkt erfolgten Umwechslungen in stabilere Währungen und die private Aufbewahrung in Jugoslawien seien nicht beigebracht worden. Die Berufungsausführungen, dass der gesamte Verkaufserlös ab dem Jahr 1986 über einen Zeitraum von mehr als sieben Jahren in Kroatien privat aufbewahrt worden sei, seien als unglaublich anzusehen, weil von einem Geschäftsmann grundsätzlich anzunehmen sei, dass er Kapital in der genannten

Größenordnung zinsbringend anlege. Eine Begründung dafür, dass die Geldmittel aus dem Liegenschaftsverkauf in Kroatien erst ab dem Jahr 1993 nach Österreich verbracht worden seien, sei von der Bw. nicht vorgebracht worden. Umwechslungs- oder Verkaufsunterlagen über die behauptetermaßen nach Österreich verbrachten Geldmittel seien nicht vorgelegt worden. Dass über Geldumwechslungen „namhafter Beträge“ keinerlei Unterlagen vorhanden seien, sei als unglaublich anzusehen. Nähere Angaben über den Mitarbeiter der C-Bank, welcher die Valuten in Österreich zum Mittelkurs gewechselt haben soll, seien von der Bw. nicht gemacht worden. Allein die Aussage eines Gastwirtes, dass er B mit dem Direktor der Devisenabteilung der C-Bank bekannt gemacht habe und die beiden einige Male in seinem Gasthaus zu einem Geschäftssessen gewesen seien, könne die behauptete Geldumwechslung nicht glaubwürdig belegen. Weitere Zeugen für die behaupteten Geldbewegungen, aus denen die strittigen Einlagen stammen sollten, seien von der Bw. nicht namhaft gemacht worden. Es sei weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht worden, dass die von B im Prüfungszeitraum 1993 bis 1995 getätigten Einlagen aus der Veräußerung der Liegenschaft in Kroatien im Jahr 1986 stammten.

Die Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates wurde mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 2008, Zl. 2005/13/0014, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. In der Begründung dieser Entscheidung wurde ausgesprochen, dass sich aus dem Widerspruch hinsichtlich der Aufbewahrung der aus dem Verkauf der Liegenschaft in Kroatien stammenden Geldmittel die Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung, die von B getätigten Einlagen könnten nicht aus dem Verkaufserlös stammen, ergäbe. Mit den Vorbringen der Bw., dass einer früheren Verbringung der Gelder nach Österreich einerseits devisenrechtliche Vorschriften und andererseits die politische Lage im damaligen Jugoslawien entgegengestanden wäre und dass gegen eine Veranlagung bei Banken in Jugoslawien der fortschreitende Verfall des jugoslawischen Dinar gesprochen habe, habe sich die belangte Behörde nicht auseinandergesetzt. Es sei auch nicht ohne weiteres von der Hand zu weisen, dass Geschäftssessen zwischen B und einem Leiter der Devisenabteilung einer österreichischen Bank der Möglichkeit zum Umtausch von Valuten zu einem günstigeren als dem offiziellen Kurs gedient hätten. Es wäre an der belangten Behörde gelegen, in Wahrnehmung der ihr obliegenden Pflicht zur Ermittlung des Sachverhaltes (§ 115 Abs. 1 BAO) – wenn auch unter Inanspruchnahme der Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen – Feststellungen zu treffen, dass und weshalb die in Rede stehenden Einlagen u.a. aus Umsatzverkürzungen der Bw. und nicht aus dem unstrittigen Liegenschaftsverkaufserlös stammen konnten.

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

Die Bw. wendet sich in der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 bis 1995 und Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1993 bis 1995 gegen die vom Finanzamt unter Zugrundelegung der Feststellungen der BP vorgenommene Hinzurechnung eines Sicherheitszuschlages im Ausmaß von 10 % des Umsatzes jährlich für die Streitjahre, die Erfassung der Sicherheitszuschläge als verdeckte Ausschüttungen und die Festsetzung der auf die verdeckten Ausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer.

Die Festsetzungen von Sicherheitszuschlägen im Ausmaß von 10 % des Umsatzes resultierten aus der Annahme, dass die Herkunft der vom Geschäftsführer B in den Streitjahren über das Verrechnungskonto getätigten Bareinlagen nicht restlos aufgeklärt worden sei.

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

Zu schätzen ist nach dem zweiten Absatz dieser Bestimmung insbesondere auch dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen für die Abgabenerhebung wesentlich sind.

Wird in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt, den der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stammt. Das Vorliegen eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses löst diesfalls die Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs. 2 BAO aus, wobei eine solche Schätzung in einer dem ungeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen hat (VwGH 29.1.2004, 2001/15/0022, VwGH 22.2.2000, 95/14/0077, VwGH 27.2.2002, 97/13/0201, VwGH 29.1.2003, 97/13/0056).

Entsprechend den von der Bw. vorgelegten Unterlagen ist der Liegenschaftsverkauf in Kroatien im Jahr 1986 zweifelsfrei erfolgt. Wie vom Verwaltungsgerichtshof im zur gegenständlichen Berufung ergangenen Erkenntnis (VwGH 27. Februar 2008, ZI. 2005/13/0014) dargelegt wurde, kann nicht ausgeschlossen werden, dass die vom

Geschäftsführer B in den Streitjahren über das Verrechnungskonto getätigten Bareinlagen tatsächlich aus dem unstrittigen Liegenschaftsverkaufserlös stammen könnten. In diesem Erkenntnis wurde explizit darauf verwiesen, dass sich die Berechtigung zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen erst dann ergäbe, wenn das Vorliegen von Umsatzverkürzungen in einem mängelfreien Verfahren bejaht worden sei, weil diesfalls die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig gewesen wären. Da sich im konkreten Fall aus den Feststellungen der BP keinerlei Anhaltspunkte für das Vorliegen von tatsächlichen Umsatzverkürzungen ergeben, kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass die vom Gesellschafter und Geschäftsführer B getätigten Einlagen aus nicht erklärten Erlösen der Bw. stammen.

Daraus folgt, dass die Hinzurechnung eines Sicherheitszuschlages im Ausmaß von 10 % des Umsatzes in den Jahren 1993 bis 1995 (1993: ATS 45.133,00; 1994: ATS 102.664,00 und 1995: ATS 74.545,00) aus dem Grunde der ungeklärten Herkunft der für die Einlagen des Geschäftsführers B verwendeten Mittel, nicht zu Recht erfolgt ist. Demzufolge wurden die von der BP festgestellten Mehrerlöse bzw. Mehrgewinne auch nicht zu Recht als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter B behandelt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 13. Jänner 2009