

GZ. RV/0232-W/02

RV/1008-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 23. Juni 2005 über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften vom 17. Juni 1994 betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1990 bis 1992 sowie vom 9. Juni 1994 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 1990 bis 1992 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1990 bis 1992 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 1990 bis 1992 wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Abgaben betragen:

Umsatzsteuer (Überschuss)	Schilling	Euro
1990	2.417,00	175,65
1991	5.976,00	434,29
1992	5.953,00	432,62

Haftung für Kapitalertragsteuer	Schilling	Euro
---------------------------------	-----------	------

1990 bis 1992	120.119,00	8.729,39
---------------	------------	----------

Die Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer 1990 bis 1992 werden mit € 0,00 festgesetzt.

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

I. Allgemeines:

Die Bw. wurde 1989 mit Sitz in Wien als H GmbH gegründet. Betriebsgegenstand ist die Führung eines Lebensmittelgeschäftes in Wien.

Mit Abtretungsvertrag vom 30. März 1990 erwarb G.N. von den vormaligen Gesellschaftern B.H. und S.S. sämtliche Geschäftsanteile an der Bw. Der Firmenwortlaut der Bw. wurde in GN GmbH geändert. G.N. war zugleich Geschäftsführer der Bw.

Mit Abtretungsvertrag vom 19. März 1992 trat G.N. seinen Geschäftsanteil an der Bw. an die P GmbH ab. Der Firmenwortlaut der Bw. wurde in D-H GmbH geändert. Geschäftsführer der Bw. war ab 1. April 1992 der Prokurist der P GmbH, W.D.

Im Jahr 1994 wurde der Firmenwortlaut der Bw. in D-B GmbH geändert. Ab 1994 waren W.D. und K.K. Gesellschafter der Bw.

Die Bw. wurde bis 1999 beim FA 1, dann vom FA 2 veranlagt.

Gesellschafter der P GmbH waren A.P. und K.K. bzw. ab 1994 A.P. und K.P. Diese Gesellschaft wurde – nach Abweisung eines Konkursantrages mangels Kostendeckung – am 23.1.2002 amtswegig im Firmenbuch gelöscht.

Betreffend die Bw. wurde ein im Jahr 1998 eröffnetes Konkursverfahren am 20.6.2001 mangels Kostendeckung gemäß § 166 KO aufgehoben.

II. Betriebsprüfung:

Bei der Bw. wurde eine die Veranlagungszeiträume 1990 bis 1992 umfassende abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt. Dabei wurde festgestellt:

1. Fehlende Erfassung der Geschäfte 1-3/1990:

Nach Abtretung der Geschäftsanteile per 31. März 1990 an G.N. sei die Übernahme der Kontensalden per 31. März 1990 aus weiter nicht erklärten Gründen nicht durchgeführt worden. Die Kontinuität der Buchführung sei somit nicht gewahrt gewesen, die Geschäftsvorfälle von Jänner bis März 1990 seien der Besteuerung entzogen worden.

Die BP erhöhte daher die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer 1990 um S 23.238,83 (Nettoumsätze zu 20 %) und S 189.933,31 (Nettoumsätze zu 10 %). Zusätzliche Vorsteuern in Höhe von S 18.910,87 wurden berücksichtigt.

Die bisher nicht erfassten Geschäftsvorfälle 1-3/1990 beurteilte die BP als verdeckte Ausschüttung an die ausscheidende Gesellschafter-Geschäftsführerin B.H. in folgender Höhe:

Betriebseinnahmen netto	213.172,00
Umsatzsteuer	23.641,00
Betriebsausgaben netto	- 182.547,00
Vorsteuer	- 18.911,00
Betriebseinnahmenüberschuss	35.355,00
Kapitalertragsteuer	11.785,00
Verdeckte Ausschüttung	47.140,00

2. Einlagen G.N. (April 1990 bis Mai 1992):

Von April 1990 bis Anfang Mai 1992 betrieb G.N. das Lebensmittelgeschäft ohne weiteres Personal. Er bezog kein Geschäftsführergehalt. Gleichzeitig wurden am

Gesellschafterverrechnungskonto G.N. Bareinlagen (Einzahlungen in das Kassa- bzw. das Bankkonto der Bw.) in folgender Höhe verbucht:

1990 = S 220.000,00 (Bareinlagen 2x S 50.000, dann laufende Einlagen und Entnahmen, Saldo zum 31.12.1990 = S 220.000,00)

1991 = S 81.500,00 (Saldo zum 31.12.1991; keine Entnahmen)

1992 = S 123.500,00 (Saldo zum 4.5.1992; keine Entnahmen)

Zum Zeitpunkt der Gesellschafterwechsels waren auf dem Verrechnungskonto (Stand des Verrechnungskontos zum 4.5.1992, erstellt am 5.8.1993) noch Verbindlichkeiten der Bw. an G.N. in Höhe von S 352.086,37 offen. In der Bilanz zum 31.12.1992 ist ein passives Verrechnungskonto mit S 382.039,96 ausgewiesen.

Mit handschriftlichem Brief vom 5.12.1993 gab G.N. über telefonische Anfrage der BP bekannt:

In Beantwortung Ihrer Anfrage, teile ich Ihnen mit, daß die D-H GmbH von der GN GmbH kein Darlehen erhalten hat. Es gibt daher auch keine Forderungen an die D-H GmbH aus dem Darlehen.

Allerdings schuldet D-H GmbH der GN GmbH einen Betrag über 80.000 S, der sich aus Guthaben lt. Bescheid des FA 1 für 1991 und 1992 ergibt.

Später überreichte die Bw. der BP eine "Niederschrift" vom 14.2.1994, in welcher GN zu Protokoll gab:

Die in den Jahren 1990 – 1992 in die Ges.m.bH. einbezahlten Beträge in Höhe von S 220.000,00 im Jahre 1990, S 81.500,00 im Jahre 1991 und S 123.500,00 im Jahre 1992, habe ich aus meinem Privatvermögen finanziert. Zur Herkunft der diesbezüglichen Mittel erkläre ich folgendes:

Ich habe von 1984 - 1990 im Dienstverhältnis zur Firma M KG gestanden und in dieser Zeit ein monatliches Durchschnittseinkommen von ca S 40.000,00 bezogen. Im Jahre 1986 habe ich mit einer zweiten Lohnsteuerkarte ein zweites Einkommen bezogen. Im Jahre 1990 wurde ich von der Firma M KG abgefertigt und erhielt eine Abfertigung in Höhe von rd. S 120.000,00. Von diesem Zeitpunkt bis heute (also 1994) bin ich als Aushelfer bei der Firma M KG beschäftigt. Meine Gattin hat vor der Geburt unseres Sohnes im Jahre 1989 zwölf Jahre bei der Firma S gearbeitet und dabei ein durchschnittliches Monatsgehalt von ca S 9.000,00 bezogen. Von 1989 – 1990 war meine Frau in Karenz und hat in dieser Zeit Karenzgeld bezogen. Nach Ablauf der Karenz ist meine Frau wiederum bei der Firma S als Teilzeitkraft

beschäftigt. Es ist mir also sehr wohl möglich gewesen, die fraglichen Beträge aufzubringen und ich bestätige, daß ich diese Beträge auch in die Firma GN GmbH einbezahlt habe. Der Lebensunterhalt meiner Familie konnte aus den laufenden Einkommen bestritten werden.

Die BP erachtete diese Ausführungen aus folgenden Gründen als unglaublich:

G.N. habe sich vorerst nicht erinnern können, jemals Darlehen an die Bw. gegeben zu haben (siehe Telefonat vom 29.11.1993 und Schreiben vom 5. Dezember 1993), was bei einem Betrag von über S 300.000,00 ungewöhnlich sei.

Erst später sei die Niederschrift des G.N. vom 14.2.1994 vorgelegt worden, in welcher die Hingabe dieser Darlehensbeträge bestätigt wurde. Die Herkunft dieser Geldmittel habe jedoch "mangels aktiver Mitwirkung des G.N." nicht geklärt werden können. Auf S. 26 des AB der BP befindet sich dazu ein Vermerk des Betriebsprüfers über eine Besprechung vom 21.2.1994: "Bareinlagen Verrechnungskonto G.N. > wenn Herkunft nicht geklärt, erfolgt Zuschätzung"; auf S. 29 des AB ist vermerkt: "Besprechung 5.5.1994 > Vkto G.N. > Zuschätzung der Einlagebeträge 1990 -1992" (siehe auch Stellungnahme der BP zur Berufung).

Ab Gesellschafterwechsel per 1.4.1992 sei eine schlagartige Umsatzsteigerung auf fast den doppelten Monatsumsatz erzielt worden. Für eine solche Entwicklung gebe es aufgrund des kaum geänderten Warenportfolios keine plausible Erklärung, was den Verdacht erhärte, dass vorher ein erheblicher Teil der Umsätze nicht in die Bücher aufgenommen worden sei.

Die BP ging daher davon aus, dass es sich bei den strittigen Einlagen um bisher nicht erklärte Erlöse handle, welche, zuvor entnommen, über das Verrechnungskonto wieder der Bw. zugeführt wurden.

Dabei wurden von der BP für 1990 nicht die Summe der Bareinlagen von S 220.000,00, sondern nur S 120.000,00 als bisher nicht erklärte Erlöse angesehen. Dies erfolgte ohne explizite Begründung, aber offenbar im Schätzweg unter der Annahme, dass die (in zwei Beträgen von S 50.000,00 im März und April 1990 geleisteten) Einlagen durch die Abfertigung von S 120.000,00 finanziert wurden. Betreffend 1991 und 1992 wurden die vollen Beträge der Bareinlagen laut Verrechnungskonto als nicht erklärte Erlöse beurteilt.

Diese Bareinlagen ungeklärter Herkunft stellen nach Ansicht der BP bisher nicht erfasste Umsätze dar. Die erklärten Umsätze wurden um folgende Beträge erhöht, wobei die Aufteilung auf die Steuersätze "analog zu den erklärten Umsätzen" erfolgte:

ungeklärter Betrag (brutto)	netto-Umsatzzuschätzung
-----------------------------	-------------------------

	brutto	Aufteilung	20%	10%	gesamt
1990	120.000,00	28:72	29.734,51	76.460,18	106.194,69
1991	81.500,00	34:66	24.435,63	47.433,86	71.869,49
1992	123.500,00	35:65	38.083,70	70.726,87	108.810,57

Die Umsatzzuschätzungen wurden in folgender Höhe als verdeckte Ausschüttungen an den vormaligen Gesellschafter-Geschäftsführer G.N. beurteilt:

	1990	1991	1992
Umsatzzuschätzung brutto	120.000,00	81.500,00	123.500,00
Kapitalertragsteuer	40.000,00	27.167,00	42.167,00
verdeckte Ausschüttung	160.000,00	108.667,00	164.667,00

3. Einlagen P GmbH (April bis Dezember 1992):

Zu Prüfungsbeginn wurde vom damaligen steuerlichen Vertreter der Bw. der BP schriftlich mitgeteilt:

Sachverhaltsdarstellung-Selbstanzeige

Sehr geehrte Herren !

Anläßlich einer für meine obige Mandantschaft vorgenommenen Umsatzsteuernachschaubetreffend die Monate 4-10/1992 bringe ich folgenden Tatbestand zur Kenntnis:

Die Aufbuchung der genannten Zeiträume wurde von meiner Kanzlei auftragsgemäß in nachhinein erstellt, nachdem diese Zeiträume bereits wegen Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen durch den Geschäftsführer, umsatzsteuerlich geschätzt wurden.

Im Rahmen der Bilanzierung des Jahres 1992 wurde festgestellt, dass die Rohaufschläge nicht den Tatsachen entsprechen können und offensichtlich Einnahmen in diesem Zusammenhang nicht erklärt wurden. Nach Rücksprache mit dem Geschäftsführer wurden die Rohaufschläge für Lebensmittel, Zeitungen und Tabak in Höhe von 10 % für Lebensmittel, 15 % für Zeitungen und 10 % für Tabak festgesetzt. Die Rohaufschläge für Getränke wurden aufgrund einer Getränkesteuерprüfung in Höhe von 45 % festgesetzt. Auf dieser Basis wurde für das Jahr 1992 der Umsatz ermittelt und den Ziffern der Bilanz zugrundegelegt.

Am Gesellschafter-Verrechnungskonto P GmbH wurden im Zeitraum 1. April bis 31. Dezember 1992 in etwa zwei- bis dreimal monatlich Einlagen mit runden Beträgen von meist S 30.000,00 verbucht, wobei die Gegenbuchung auf dem Bankkonto erfolgte. Der Saldo des Verrechnungskontos zum 31. Dezember 1992 beträgt S 442.044,20 im Haben. Darunter befindet sich folgender händischer Vermerk:

Der Saldo dieses Kontos (= S 442.044,20) wurde anlässlich der Einbuchung des höheren Umsatzes gegen Erlöse aufgelöst, dh. die ursprünglichen Kasseneinlagen wurden zu Umsätzen erklärt. Umbuchung Kto 3707 (S 442.044,20) an Kto. 860 (S 389.658,12) und Kto 350 MWSt (S 52.386,08).

Bei Abfassung der Umsatzsteuererklärung 1992 wurden demnach von der Bw. – abweichend von den Umsatzsteuervoranmeldungen - zusätzliche Umsätze in Höhe von S 389.658,12 und zusätzliche Umsatzsteuer in Höhe von S 52.386,08 berücksichtigt. Bei Erstellung der Bilanz 1992 wurden von der Bw. Einnahmen von S 442.044,20 durch Umbuchung des per 31. Dezember 1992 mit diesem Betrag aushaltenden Verrechnungskontos gegen Erlöskonten dem Ergebnis der laufenden Buchführung hinzugerechnet.

Die BP gab der Bw. ihre Beurteilung bekannt, dass diese Vorgangsweise als verdeckte Ausschüttung anzusehen sei.

Daraufhin wurde vom steuerlichen Vertreter der BP eine niederschriftliche Erklärung des Geschäftsführers der Bw., W.D., vom 3.2.1994 vorgelegt. Demnach seien die Gesellschafter der P GmbH von der Bw. regelmäßig mit Lebensmitteln beliefert worden. Über die Lieferungen seien interne Aufzeichnungen geführt worden. Der entsprechende Umsatz sei bei der Bw. buchmäßig während des Jahres nicht erfasst worden. Die Bezahlung sei nicht direkt an die Bw. erfolgt, sondern die Gesellschafter der P GmbH hätten regelmäßige Abschlagszahlungen an ihre Gesellschaft geleistet, welche von dieser an die Bw. weitergeleitet worden seien.

In der Buchhaltung der Bw. seien diese Beträge mangels anderer Information auf das Verrechnungskonto P GmbH und bei der P GmbH als Verbindlichkeit gegenüber den Gesellschaftern verbucht worden. Bei Erstellung des Jahresabschlusses 1992 habe die Bw. dann eine Umsatzzurechnung in Höhe der Sollumsätze vorgenommen und die Verbindlichkeit an die P GmbH entsprechend verringert.

Die aufgrund der errechneten Rohaufschläge vorgenommene Umsatzzuschätzung entspreche fast genau den auf Grund der internen Aufzeichnungen der Bw. geleisteten Abschlagszahlungen der mittelbaren Gesellschafter; die gelieferten Waren seien zu Verkaufspreisen erfasst worden.

Daraus ergebe sich, dass weder eine verdeckte Ausschüttung noch eine Bereicherung des Herrn W.D. stattgefunden habe.

Gleichzeitig wurden der BP Lieferscheinzusammenstellungen über Warenlieferungen der Bw. an die P GmbH in den Monaten April bis Dezember 1992, sämtliche von letzterer Gesellschaft

mit Datum vom 30.10.1993 bestätigt, vorgelegt. Demnach erfolgten Lebensmittellieferungen in folgender Höhe:

Monat	Betrag	Monat	Betrag
April	29.896,00	September	56.698,00
Mai	39.467,00	Oktober	55.199,00
Juni	46.553,00	November	58.860,00
Juli	52.330,00	Dezember	54.884,00
August	48.133,00		

Zu den Ausführungen laut Niederschrift vermerkte die BP händisch: "Läßt sich anhand der Buchhaltung der P GmbH laut Frau J. nicht nachvollziehen." Frau J. war im Berufungszeitraum die steuerliche Vertreterin der P GmbH.

Die BP hielt im BP-Bericht der Darstellung in og. Niederschrift entgegen, dass die Bareinlagen betragsmäßig in keinem erkennbaren Zusammenhang mit den Beträgen laut Lieferaufstellung stünden. Es liege daher eine verdeckte Ausschüttung an die mittelbar beteiligten Gesellschafter der Bw. vor, da mangels eindeutiger und einem Fremdvergleich standhaltender Vereinbarungen (gemeint: betreffend Bezahlung der Warenlieferungen durch sog. Abschlagszahlungen an die P GmbH) der Bw. im Jahr 1992 Erträge entgangen seien. Die verdeckte Ausschüttung sei mangels Berichtigung bis zum Bilanzstichtag als verwirklicht anzusehen und der Kapitalertragsteuer zu unterziehen und werde auch durch spätere Einforderung von den Gesellschaftern nicht rückgängig gemacht (VwGH Zl. 82/14/0166; VwGH 19.3.1985, Zl. 84/14/0140).

Es wurde daher der Wert der entgangenen Warenerlöse laut Lieferaufstellungen zuzüglich der darauf entfallenden Kapitalertragsteuer in folgender Höhe als verdeckte Ausschüttung in Ansatz gebracht:

Warenwert (brutto)	442.044,00
KEST	147.348,00
VGA	589.392,00

4. Aus den vorangehenden Feststellungen folgerte die BP weiters, dass im Prüfungszeitraum die Buchführung der Bw. weder formell noch materiell ordnungsgemäß war, sodass den steuerlichen Verlusten und Gewerbesteuerfehlbeträgen der Jahre 1991 und 1992 die Vortragsfähigkeit abzuerkennen war.

5. Die Bemessungsgrundlagen für die Umsatz- und Körperschaftsteuer 1990 bis 1992 wurden von der BP gegenüber den Erstbescheiden wie folgt abgeändert:

Umsatzsteuer 1990 bis 1992 (Tz 23 BP-Bericht):

	1990	1991	1992
Umsätze laut Erklärung (1992: laut Selbstanzeige)	631.069,06	831.003,95	1.292.307,81
Umsätze 1-3/1990	213.172,14		
Einlagen G.N.	106.194,69	71.869,49	108.810,57
Eigenverbrauch	24.000,00	24.000,00	
Umsätze laut BP	974.435,89	926.873,44	1.401.118,38
zu versteuern mit 20 %:			
laut Erklärung (1992: laut Selbstanzeige)	222.899,52	292.758,03	451.539,72
Umsätze 1-3/1990	23.238,83		
Einlagen G.N.	29.734,51	24.435,63	38.083,70
Summe	275.872,86	317.193,66	489.623,42
zu versteuern mit 10 %:			

laut Erklärung (1992: laut Selbstanzeige)	432.169,54	562.245,92	840.768,09
Umsätze 1-3/1990	189.933,31		
Einlagen G.N.	76.460,18	47.433,86	70.726,87
Summe	698.563,03	609.679,78	911.494,96
Vorsteuer			
laut Erklärung (1992: laut Selbstanzeige)	108.536,99	130.382,87	195.026,93
Umsätze 1-3/1990	18.910,87		
Summe	127.447,86	130.382,87	195.026,93

Körperschaftsteuer 1990 bis 1992:

Die Steuernachforderungen laut BP wurden wie folgt passiviert (Tz 24 BP-Bericht):

	1990	1991	1992
Umsatzsteuer	18.323,00	9.631,00	14.689,00
Kapitalertragsteuer	51.785,00	27.167,00	188.515,00

Die verdeckten Ausschüttungen zuzüglich Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer wurden mit folgenden Beträgen dem Verlust laut Prüferbilanz außerbilanzmäßig hinzugerechnet (Tz 28 BP-Bericht):

	1990	1991	1992
"Umsätze 1-3/1990"	47.140,00		
Einlagen G.N.	160.000,00	108.667,00	164.667,00
Einlagen P GmbH			147.348,00
Summe	207.140,00	108.667,00	312.015,00

Dabei wurde dem erklärten Betriebsergebnis 1992 außerbilanzmäßig nur die Kapitalertragsteuer hinzugerechnet, da die erfolgswirksame Auflösung des

Verrechnungskontos bereits bei Bilanzerstellung infolge der Selbstanzeige vorgenommen worden war.

Der Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % seien folgende Beträge zu unterziehen (Bruttoumsätze inklusive Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer, siehe Tz 28 iVm Tz 25 bis 27 BP-Bericht):

	1990	1991	1992
Umsätze 1-3/1990	47.140,00		
Einlagen G.N.	160.000,00	108.667,00	164.667,00
Einlagen P GmbH			589.392,00
Summe	207.140,00	108.667,00	754.059,00

Die Bw. wurde vom Finanzamt mit Bescheiden vom 17.6.1994 im wiederaufgenommenen Verfahren entsprechend den Feststellungen der BP wie folgt zur Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1990 bis 1992 veranlagt:

Umsatzsteuer 1990:		
Gesamtbetrag der Entgelte	950.435,89	
Eigenverbrauch	24.000,00	
Summe	974.435,89	
Davon zu versteuern		
mit 20 %	275.872,80	55.174,57
mit 10 %	698.563,03	69.856,30
		125.030,87
Vorsteuer		- 127.447,86
Überschuss (gerundet)		2.417,00

Umsatzsteuer 1991:		
Gesamtbetrag der Entgelte	902.873,44	
Eigenverbrauch	24.000,00	
Summe	926.873,44	

Davon zu versteuern		
mit 20 %	317.193,66	63.438,73
mit 10 %	609.679,78	60.967,98
		124.406,71
Vorsteuer		- 130.382,87
Überschuss (gerundet)		5.976,00

Umsatzsteuer 1992:		
Gesamtbetrag der Entgelte	1.401.118,38	
Davon zu versteuern		
mit 20 %	489.623,42	97.924,68
mit 10 %	911.494,96	91.149,50
		189.074,50
Vorsteuer		195.026,93
Überschuss (gerundet)		5.953,00

Körperschaftsteuer 1990 bis 1992:

	1990	1991	1992
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	24.602,00	- 42.922,00	- 19.931,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	24.602,00	- 42.922,00	- 19.931,00
Sonderausgaben	- 5.000,00		
Verlustabzug	- 19.602,00		
Einkommen	0,00	0,00	0,00

Den Gewerbesteuerbescheiden 1990 bis 1992 wurden folgende Gewerbeerträge zugrundegelegt:

	1990	1991	1992
Gewinn/Verlust aus Gewerbebetrieb	24.602,00	- 42.922,00	- 19.931,00

Gewerbeertrag	24.602,00	-42.922,00	- 19.931,00
Fehlbeträge	-24.602,00		
Gewerbeertrag	0,00	0,00	0,00

Mit Bescheid vom 9.6.1994 wurde für die festgestellten verdeckten Ausschüttungen der Jahre 1990 bis 1992 bei der Bw. die Kapitalertragsteuer im Betrag von S 267.467,00 im Haftungsweg vorgeschrieben.

III. Berufungsverfahren:

Die Bw. erhab gegen die aufgrund der BP erlassenen Bescheide Berufung und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Die Beurteilung der bisher nicht erfassten Geschäftsfälle 1-3/1990 als verdeckte Ausschüttung wurde nicht bekämpft. Jedoch wandte sich die Bw. mit folgender Begründung gegen die Beurteilung der Einlagen G.N. als nicht verbuchte Umsätze, Erlöse und verdeckte Ausschüttungen sowie gegen die Beurteilung der angeblichen Warenlieferungen an die mittelbaren Gesellschafter der P GmbH als kapitalertragsteuerpflichtige verdeckte Ausschüttungen:

1. Einlagen G.N.:

Gerade die Tatsache, dass G.N. (gemeint: nach Vorlage der Niederschrift vom 14. Februar 1994) seine weitere aktive Mitarbeit an der Klärung seiner Einkommensverhältnisse verweigert habe, sei darauf zurückzuführen, dass bezüglich der Rückzahlung dieser Beträge Streitigkeiten zwischen ihm und W.D. bestünden. Herr G.N. verlange eine Rückzahlung dieser Beträge und habe versucht, diese Forderung als Druckmittel für die weitere Mitarbeit zu verwenden. Es wurde beantragt, dazu G.N. zu befragen.

Die Umsätze seien nach dem Gesellschafterwechsel nicht, wie die BP anführt, auf den doppelten Monatsumsatz, sondern nur um ca. 60 % gestiegen. Dieser Umstand müsse jedoch nicht zwingend darauf zurückzuführen sein, dass Umsätze nicht erklärt wurden, sondern könnte seinen Grund auch darin haben, dass "der nachfolgende Ladeninhaber gut Deutsch spricht und von europäischem Aussehen ist".

Es wurde daher beantragt, "die Gesellschafterdarlehen als solche zu qualifizieren, die Umsatzsteuerbescheide in diesem Punkt zu berichtigen und mangels Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung den Bescheid über die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer ersatzlos aufzuheben".

2. Einlagen P GmbH:

Das Argument der BP, dass die Abschlagszahlungen betragsmäßig in keinem Zusammenhang mit den Beträgen laut Lieferaufstellungen seien, sei insoferne nicht von Bedeutung, als die gesamte Jahreszahlung mit der gesamten Jahreslieferung übereinstimme. Festzuhalten sei auch, dass die Zahlungen laufend während des Jahres erfolgt und nicht etwa im Rahmen der Bilanzierung einem Verrechnungskonto angelastet worden seien. Dadurch gehe die Argumentation der BP ins Leere, die verdeckten Gewinnausschüttungen seien mangels Berichtigung bis zum Bilanzstichtag als verwirklicht anzusehen und könnten durch spätere Einforderung nicht rückgängig gemacht werden, da sämtliche Zahlungen bereits in laufender Rechnung geleistet worden seien. Im Rahmen der Bilanzierung sei lediglich der nicht erfasste Umsatz verbucht worden. Der umsatzsteuerliche Mangel sei durch eine Selbstanzeige dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht worden. Da der Bw. keine Erträge entgangen seien, könne von einer verdeckten Gewinnausschüttung keine Rede sein.

Die Bw. beantragte daher, den Kapitalertragsteuerbescheid "um die den Gesellschaftern der P GmbH vorgeschriebene Kapitalertragsteuer zu berichtigen."

Weiters wurde beantragt, den Geschäftsführer der Bw., W.D., sowie A.P. und B.P. zu diesem Berufungspunkt als Zeugen zu vernehmen.

3. Der Buchführung für die Jahre 1990 bis 1992 sei die Ordnungsmäßigkeit zuzuerkennen und die Vortragsfähigkeit der Verluste anzuerkennen.

IV. Die BP nahm zum Berufungsvorbringen wie folgt Stellung:

1. Einlagen G.N.:

Laut Erhebungen beim Wohnsitzfinanzamt für G.N. (Bruttoeinkommen laut Jahresausgleich 1987 = S 276.818,28) habe er 1987 ein monatliches Einkommen von netto S 16.000,00 (14x) bezogen; dann seien Daten erst ab 1992 vorhanden. In den Jahren 1990 bis 1992 sei G.N. und seiner Familie nach seinen eigenen Angaben zur Bestreitung des Lebensunterhaltes außer dem Karenzgeld seiner Gattin kein Einkommen zur Verfügung gestanden und es sei auch kein Geschäftsführerbezug entnommen worden, daneben seien noch erhebliche Beträge in das Unternehmen der Bw. eingelebt worden. Die Angaben laut Niederschrift vom 14. Februar 1994 hinsichtlich Einkommen und Vermögenssituation seien daher zweifelhaft gewesen.

Der steuerliche Vertreter der Bw. sei der Aufforderung der BP, entsprechende Nachweise (Gehaltsbestätigungen, Sparbücher, Kontoauszüge) beizubringen, um die aufgestellten Behauptungen glaubhaft zu machen, nicht nachgekommen (siehe AB S. 26 und 29 betreffend

Besprechungen vom 21.2. und 5.5.1994). Die zuerst gemachte Aussage des Herrn G.N., dass nie Darlehen gegeben worden seien, sei daher von größerer Glaubwürdigkeit.

Die Zuschätzung der BP habe sich betragsmäßig auf die als Darlehen verbuchten Einlagebeträge beschränkt, da davon ausgegangen worden sei, dass die Mittel zur Bestreitung des Lebensunterhaltes aus Ersparnissen stammten. Die Zuschätzung sei somit im absoluten Mindestmaß erfolgt. Selbst bei Vergleich der Umsätze laut BP mit den nach dem Gesellschafterwechsel erzielten Umsätzen ergebe sich eine Umsatzsteigerung um 47%.

2. Einlagen P GmbH:

Laut Selbstanzeige habe die Bw. selbst bei Verprobung der Rohaufschläge für 1992 festgestellt, dass wesentliche Teile des Umsatzes nicht erfasst waren. Da sich die festgestellten Differenzen betragsmäßig mit den Einlagebeträgen deckten, sei vom steuerlichen Vertreter kurzerhand der Guthabensaldo des Verrechnungskontos als bisher nicht erklärter Bruttoumsatz ausgebucht und zu einem Erlös gemacht worden. Nähere Angaben zu dieser Vorgangsweise seien anfangs weder in der Selbstanzeige, noch in den Besprechungen vom 15. Dezember 1993 und vom 25. Jänner 1994, in welcher diese Vorgangsweise von der BP als verdeckte Ausschüttung beurteilt worden sei, gemacht worden. Erst in der Besprechung vom 21. Februar 1994 sei die Niederschrift vom 3. Februar 1994 nachgereicht worden, wonach die Verbuchung der Abschlagszahlungen als Gutschrift auf dem Verrechnungskonto bloß irrtümlich erfolgt sei.

Auf Verlangen der BP, entsprechende Aufzeichnungen über die erfolgten Lieferungen nachzubringen, seien Lieferscheinzusammenstellungen, sämtliche datiert vom 30. Oktober 1993 bzw. 7. Dezember 1993, vorgelegt worden. Weitere Aufzeichnungen, etwa Originallieferscheine oder entsprechende eindeutige, schriftliche Vereinbarungen als Grundlage für diese Vorgehensweise hätten nicht beigebracht werden können.

Der Umstand, dass laut Selbstanzeige der vorliegende Sachverhalt erst infolge aufgetretener Kalkulationsdifferenzen beim Rohaufschlag und nicht etwa durch rechtzeitige Klarstellung seitens der indirekten Gesellschafter aufgetreten sei, spreche gegen die Behauptung des steuerlichen Vertreters, der Gesellschaft seien keine Erträge entgangen.

Der innere Zusammenhang zwischen Einlagen und Warenlieferungen sei nicht ausreichend dokumentiert; die Zahlungszeitpunkte und -beträge seien völlig unabhängig von den Lieferzeitpunkten und -beträgen gewählt. Lediglich der Gesamtbetrag der Einlagen decke sich mit dem Umfang der Warenlieferungen zum 31. Dezember 1992. Jedoch stünden in den Monaten 1-9/1993 den Einlagen iHv S 615.000,00 nur Lieferungen iHv ca. S 270.000,00

gegenüber, der Rest stelle offenbar tatsächlich Darlehen dar. Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass auch 1992 die betragsmäßige Übereinstimmung rein zufällig besteht.

Der oa. Sachverhalt, insbesonders jedoch das Fehlen einer eindeutigen, im Voraus getroffenen, jeden Zweifel ausschliessenden Vereinbarung, stelle eine verdeckte Ausschüttung dar.

Die Berufung wurde vom Finanzamt der Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Laut Rückfrage des UFS beim Wohnsitzfinanzamt für G.N. wurden Jahresausgleichsakten betreffend G.N. für Zeiträume vor 1993 zwischenzeitig skaliert. Aus den Veranlagungsdaten für G.N. ist ersichtlich, dass dem Jahresausgleichsbescheid 1992 Bruttobezüge in Höhe von S 327.934,00 zugrundegelegt wurden. Dies entspricht einem monatlichen Nettoeinkommen im Betrag von etwa S 12.000,00. Erst in den Folgejahren stiegen laut Jahresausgleichs- bzw. Einkommensteuerbescheiden die Bruttobezüge auf S 417.259,39 (1993), S 484.369,00 (1994) und S 500.366,00 (1995).

G.N. wurde mit Schreiben des UFS vom 7.7.2004 unter Beilage der Niederschrift vom 14.2.1994 sowie des Verrechnungskontos 1990 bis 1992 als Zeuge gemäß § 169 BAO aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten:

- 1. Bei welchen Arbeitgebern waren Sie in den Jahren 1987 bis 1992 beschäftigt und wie hoch war Ihr monatliches Nettoeinkommen ?*
- 2. Jahreslohnzettel oder sonstige geeignete Unterlagen zum Nachweis der Höhe der Einkünfte zumindest für 1990 bis 1992 sind vorzulegen.*
- 3. Besassen Sie im Zeitraum 1990 bis 1992 neben den laufenden Einkünften Vermögen (Sparbücher o.ä.) in nennenswerter Höhe ? Um belegmäßigen Nachweis wird ersucht.*
- 4. Sind die in der Niederschrift vom 14. Februar 1994 genannten Einkünfte der Jahre 1994 bis 1990 von monatlich S 40.000,00 als Brutto- oder Nettowerte zu verstehen ?*
- 5. Können Sie die Richtigkeit der Aussagen laut Niederschrift vom 14. Februar 1994 bestätigen ?*

G.N. gab dazu am 12. Juli 1994 fernmündlich an:

Er sei arabischer Abstammung mit ungarischem Familiennamen (G) und kenne sich mit steuerrechtlichen Fachausdrücken in deutscher Sprache nicht sehr gut aus (die Beantwortung der Fragen überliess er mehrfach seiner Gattin, J.G.).

Er habe das Geschäft 1992 verkauft, da der erwartete Gewinn ausgeblieben sei. Mit Herrn W.D. sei noch der Streit offen, ob Umsatzsteuerguthaben der Bw. aus 1991 und 1992 in Höhe von ca S 80.000,00 an ihn auszubezahlen seien.

Die Niederschrift vom 14.2.1994 sei ihm vom Steuerberater der Bw. vorgeschrieben und von ihm persönlich unterfertigt worden.

Dass Einzahlungen in das Unternehmen der Bw. laufend geleistet wurden, sei richtig. Die genaue Höhe der Einzahlungen sei ihm nicht mehr erinnerlich.

Von 1984 bis 1990 sei er bei der M KG als Zeitschriftenzusteller voll beschäftigt gewesen. Das monatliche Einkommen von S 40.000,00 sei als Bruttbetrag zu verstehen.

1986 und 1987 habe er zusätzlich an zwei Stunden pro Woche für eine Fleischhauerei Waren ausgeliefert. Für diese Jahre seien Jahresausgleiche durchgeführt worden.

Sämtliche Unterlagen betreffend sein Einkommen wie zB. Lohnzettel o.ä. seien nach Ablauf der gesetzlichen Belegaufbewahrungsfrist von 7 Jahren entsorgt worden.

Nennenswerte Ersparnisse, aus welchen die Einzahlungen finanziert hätten werden können, konnte G.N. nicht angeben.

Nach Verkauf der Anteile sei er ab 1992 wieder aushilfsweise bei der M KG tätig gewesen.

Über Ersuchen des UFS an die M KG, für den Zeitraum 1984 bis 1992 anzuführen, ob G.N. bei einem Unternehmen der Verlagsgruppe beschäftigt war, die Art der Beschäftigung anzuführen und die Jahreslohnzettel 1984 bis 1992 vorzulegen, wurden lediglich Jahreslohnzettel der Jahre 1996 bis 2003 vorgelegt, da für vorangehende Zeiträume keine Lohnzettel aufbewahrt wurden.

Über die Art der Beschäftigung wurde von verschiedenen Buchhaltungsabteilungen telefonisch mitgeteilt:

Von 1.1.1981 bis 24.10.1988 sei G.N. als Kolporteur (freier Werkvertragsnehmer) erfasst gewesen. Kolporteure seien die Zeitungsverkäufer auf der Strasse.

Falls G.N. von 1990 bis 1992 als Zusteller tätig war, gebe es darüber keinen schriftlichen Vertrag.

Als Zusteller verstehe man im Gegensatz zu Kolporten Hauszusteller, Zusteller im Einzelhandel oder Zusteller an sog. SB-Stellen (Selbstbedienungsstellen = Zeitungsständer für Sonntagszeitungen). Zusteller seien ebenfalls Werkvertragsnehmer, die monatlichen Honorare können bis zu € 1.000,00 oder (selten) bis zu € 2.000,00 betragen.

In der am 23. Juni 2005 durchgeföhrten mündlichen Berufungsverhandlung wurde die Sach- und Rechtslage eingehend erörtert. Die Parteien wiederholten ihr bisheriges Vorbringen.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Mündliche Verhandlung:

Gemäß § 323 Abs. 12 letzter Satz BAO gelten nach § 284 Abs. 1 in der Fassung vor dem AbgRmRefG, BGBI. I Nr. 97/2002 gestellte Anträge auf mündliche Verhandlung ab 1. Jänner 2003 als auf Grund des § 284 Abs. 1 Z 1 gestellt. Dies betrifft jedoch nur nach der alten Rechtslage zulässige, somit nicht im Bereich monokratischer Entscheidungszuständigkeit gestellte Anträge (Ritz, BAO-Handbuch, 2002, Seite 216).

Im Berufungsfall ist der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung lediglich für die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer wirksam. Betreffend die Berufung gegen den Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer wird eine mündliche Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z 2 BAO durchgeführt.

II. Gewerbesteuer 1990 bis 1992:

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Abgaben-, Meß- Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid gemäß § 252 Abs. 2 iVm Abs. 1 BAO nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Grundlagenbescheid getroffenen Feststellungen unzutreffend sind.

Die ausschließlich mit Einwendungen gegen die Grundlagenbescheide, das sind die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 1990 bis 1992, begründete Berufung gegen die abgeleiteten Bescheide betreffend Gewerbesteuer 1990 bis 1992 ist aus diesem Grund abzuweisen (VwGH 27.4.1994, 91/13/0232).

III. Vortragsfähigkeit der Verluste:

Über die Vortragsfähigkeit von Verlusten ist nicht bei der Veranlagung des Jahres der Verlustentstehung, sondern bei Veranlagung des Jahres der Verlustverwertung bescheidmäßig

abzusprechen (VwGH 5.5.1992, 92/14/0018). Der Berufungsantrag, den Verlusten der Jahre 1991 und 1992 die Vortragsfähigkeit zuzuerkennen, ist daher abzuweisen.

IV. Einlagen G.N. 1990 bis 1992:

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

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 2 BAO insbesonders 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 (Abs. 1) wesentlich sind.

Zu schätzen ist weiters gemäß § 184 Abs. 3 BAO, 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.

Wenn in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt wird, den der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, ist 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 unaufgeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen hat. Wenn es dem Abgabepflichtigen nicht gelingt, die Herkunft der in sein Unternehmen eingelegten Mittel aufzuklären, ist daher anzunehmen, dass sie aus nicht offen gelegten Einkünften aus seinem Betrieb stammen (VwGH 27.2.2002, 97/13/0201, VwGH 26.9.2000, 97/13/0143).

Von der Abgabenbehörde festgestellte Mehrgewinne bzw. Gewinne aus Schwarzumsätzen einer Kapitalgesellschaft sind in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossene verdeckte Ausschüttungen anzusehen (zB. VwGH 27.4.1994, 92/13/011, 94/13/0094; VwGH 19.7.2000, 97/13/0241, 0242; VwGH 24.3.1998, 97/14/0118).

Im Berufungsfall ist zunächst zu berücksichtigen, dass G.N. im Zeitraum Jänner 1990 bis März 1992 weder ein Gehalt als Geschäftsführer der Bw. noch sonstige Einkünfte bezog. Das Familieneinkommen bestand somit ausschließlich aus dem Karenzgeld bzw. ab 1991 aus einer Teilzeittätigkeit seiner Gattin als Verkäuferin im Textilhandel.

Ersparnisse, aus denen die Einlagen finanziert werden konnten, wurden, abgesehen von einer im Jahr 1990 erhaltenen Abfertigung in Höhe von S 120.000,00, nicht angeführt.

Es bleibt somit zu prüfen, ob die strittigen Einlagen aus dem Einkommen der Vorjahre bis 1990 finanziert werden konnten.

Dabei erscheint dem UFS die Annahme der Bw., G.N. habe aus der Tätigkeit als Zeitungskolporteur für die M KG in den Jahren 1984 bis 1990 monatliche Durchschnittsgehälter von ca. S 40.000,00 erzielen können, selbst wenn dies als Bruttobetrag (also netto ca. S 25.000,00) gemeint ist, als äußerst ungewöhnlich. In Vergleichsfällen wurde weitaus weniger verdient.

So lagen beispielsweise der Berufungsentscheidung des UFS RV/0783-W/04 vom 31.8.2004 jährliche Umsätze eines Kolporteurs in den Jahren 2001 bis 2003 im Betrag von lediglich ca. € 12.947,00, € 15.995,00 und € 7.572,00 zugrunde. Laut Beschuß des OGH vom 25.11.2003, 8ObA44/03h brachte ein Kolporteur in den Jahren 1990 bis 1999 regelmäßig ca. € 162,33 pro Woche ins Verdienen. In der Rechtssache 12Os41/97, einem Verfahren wegen Versicherungsbetrug, stellte der OGH mit Beschuß vom 24.4.1997 fest, der Abschuß einer Lebensversicherung mit der Bezahlung von monatlichen Prämien von S 1.104,40 (1994), S 1.500,00 (1995) bzw. S 4.000,00 ab Februar 1995 sei "*bei einer Geldanlageprobleme nicht nahelegenden Beschäftigung als Zeitungskolporteur*" außergewöhnlich.

Bei unüblichen Vorgängen trifft den Abgabepflichtigen eine verstärkte Mitwirkungs- bzw. Beweispflicht. Behauptet daher ein Abgabepflichtiger einen Sachverhalt, der nach dem Gesamtbild der festgestellten wirtschaftlichen Gegebenheiten außergewöhnlich und daher nicht zu vermuten ist, so hat er den Beweis für seine Behauptungen zu erbringen, und es kann nicht Sache der Behörde sein, weitgehende Ermittlungen über Umstände anzustellen, für deren Vorhandensein nach der Sachlage nur eine geringe Wahrscheinlichkeit besteht (zB. VwGH 7.4.1981, 14/3313/80; Dr. Bruno Schimetschek, Die Beweislastverteilung zwischen Steuerzahler und Behörde, SWK 1987, A V 17).

Es wäre somit der Bw. gemäß § 119 und § 138 BAO oblegen, ihre den Erfahrungstatsachen nicht entsprechende Behauptung betreffend die Einkünfte ihres ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführers als Kolporteur näher zu belegen und entsprechende Unterlagen beizuschaffen. Dies ist ihr nicht gelungen. Sie beantragte daher in ihrer Berufung, die Behörde möge dazu G.N. befragen. Dieser ist jedoch der schriftlichen Zeugenbefragung des UFS vom 7.7.2004 nur ungenügend nachgekommen.

Die amtswegigen Ermittlungen des UFS erbrachten ebenfalls keinen Beweis für das Vorbringen der Bw.:

Unterlagen über die Höhe der Gehälter des G.N. der Jahre 1984 bis 1990 waren beim zuständigen Wohnsitzfinanzamt (abgesehen vom Jahresausgleich 1987) nicht vorhanden und konnten von amts wegen weder von G.N. im Wege der Zeugenbefragung noch von der M KG erlangt werden.

Aus dem Bescheid betreffend Jahresausgleich 1987 ergibt sich, dass das Bruttoeinkommen dieses Jahres S 276.818,28, also monatlich netto ca. S 16.000,00, betrug.

Dem Jahresausgleichsbescheid 1992 wurden Bruttobezüge in Höhe von S 327.934,00, das sind monatlich ebenfalls ca. S 16.000,00, zugrundegelegt. Erst in den Folgejahren stiegen laut Jahresausgleichs- bzw. Einkommensteuerbescheiden die Bruttobezüge auf S 417.259,39 (1993), S 484.369,00 (1994) und S 500.366,00 (1995). Ein Bruttobezug von monatlich (14mal) ca. S 40.000,00 ergibt sich somit erst ab 1995 bzw. bei Umrechnung auf 12 Monate ab 1994.

Es ist daher anzunehmen, dass G.N. auch in den Jahren bis 1990 monatliche Nettobezüge höchstens im Betrag von ca. S 16.000,00 erhielt. Offenbar wurden der Aussage in der Niederschrift vom 14. Februar 1994 die Bruttobezüge des Jahres 1994 zugrundegelegt. Selbst unter Einrechnung der Bezüge seiner Gattin von ca. S 9.000,00 vor 1989 ist es kaum vorstellbar, dass der Familie G bei einem monatlichen Nettoeinkommen von ca. S 25.000,00 zusätzlich zur Bestreitung des laufenden Lebensaufwandes die spätere Finanzierung der strittigen Einlagen in Höhe von über S 300.000,00 möglich war.

Da somit die Herkunft der Gelder zur Finanzierung der strittigen Einlagen, abgesehen von einer Abfertigung im Betrag von S 120.000,00 im Jahr 1990, nicht glaubhaft erklärt werden konnte, ist anzunehmen, dass die Einlagen (1990: in Höhe von S 100.000,00) aus verdeckten Ausschüttungen der Bw. an deren Gesellschafter G.N. stammen.

Die Schätzungsbefugnis ist somit gemäß § 184 Abs. 2 BAO gegeben. Außerdem ist zu berücksichtigen, dass aufgrund der Nichterfassung der Umsätze 1-3/1990 und der teilweisen Nichterfassung von Umsätzen des Jahres 1992 laut Selbstanzeige die Schätzungsbefugnis auch gemäß § 184 Abs. 3 BAO gegeben ist.

Die vom Finanzamt im Schätzungswege vorgenommene Umsatzzuschätzung und Annahme von verdeckten Ausschüttungen ist somit zu Recht erfolgt.

V. Einlagen P GmbH:

Dass Einkünfte bzw. Umsätze bisher nicht erklärt wurden, ist aufgrund der Selbstanzeige der Bw. zu Beginn des Betriebsprüfungsverfahrens unstrittig. Die Bw. bekämpft jedoch die

Feststellung, dass verdeckte Ausschüttungen in Höhe der Einlagen vorliegen. Nach Darstellung der Bw. stellen die strittigen Einlagen vielmehr Entgelte für Warenlieferungen an die mittelbar an der Bw. beteiligten Personen dar.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Gemäß § 93 Abs. 2 EStG 1988 liegen inländische Kapitalerträge vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat und es sich ua. um folgende Kapitalerträge handelt:

Z 1 a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Gemäß § 94 Z 2 EStG 1988 hat der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Abs. 3) unter folgenden Voraussetzungen bei den Kapitalerträgen von Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 des KStG 1988 keine Kapitalertragsteuer abzuziehen:

- Es handelt sich um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und
- die Körperschaft ist mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Grund- oder Stammkapital beteiligt.

Kapitalertragsteuer ist im Zusammenhang mit verdeckten Ausschüttungen gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 im Haftungsweg vorzuschreiben, wenn auf Empfängerebene verdeckte Ausschüttungen vorliegen.

Zur Frage, wem eine verdeckte Ausschüttung zuzurechnen ist, wenn eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt wird, ist zu beachten:

Auf Ebene der Körperschaft kann es zu einer verdeckten Ausschüttung gemäß § 8 KStG 1988 an den Anteilsinhaber oder an eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person kommen.

Auf Ebene der Anteilsinhaber gibt es jedoch nur dann verdeckte Ausschüttungen, wenn das EStG 1988 dafür einen entsprechenden Einkunftsstatbestand (vorrangig jenen des § 27 Abs. 1 Z 1) vorsieht. Dies ist nur bei Gesellschaftern möglich, nicht hingegen bei Personen ohne Gesellschafterstellung (Bauer-Quantschnigg-Schellmann-Werilly, Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8 Anm. 41).

Eine verdeckte Ausschüttung ist auf Empfängerebene auch dann dem Gesellschafter der ausschüttenden Kapitalgesellschaft zuzurechnen, wenn die von der Gesellschaft gewährten Vorteile nicht diesem, sondern einer ihm nahestehenden Person zufließen. Dieser Überlegung liegt der Gedanke zugrunde, dass die Überlassung von Vorteilen, die sich aus der Gesellschafterstellung ergeben, an eine nahestehende Person beim Gesellschafter lediglich Einkommensverwendung darstellt (VwGH 28.5.1998, 96/15/0114; VwGH 16.9.1986, 85/14/0163; Bauer-Quantschnigg-Schellmann-Werilly, aao, § 8 Anm. 52.7; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988, § 27 Anm.11.9).

Liegt demnach empfängerseitig eine verdeckte Ausschüttung vor, so ist die Kapitalertragsteuer bei der ausschüttenden Gesellschaft gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 iVm § 93 Abs. 1 und Abs. 2 Z 1 a EStG 1988 durch Abzug einzubehalten. Dies gilt jedoch aufgrund der Befreiungsbestimmung des § 94 Abs. 2 EStG 1988 nicht, wenn der Empfänger der verdeckten Ausschüttung selber eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist, welche mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Grund- oder Stammkapital der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt ist.

Für den Berufungsfall bedeutet dies:

Die Feststellung der BP, die Bw. habe verdeckte Ausschüttungen an die "mittelbaren Gesellschafter der Bw." (dh. an die Gesellschafter der P GmbH) getätigt, bedeutet zutreffendenfalls, dass diese verdeckten Ausschüttungen der Gesellschafterin der Bw., das ist die P GmbH, zuzurechnen sind. Die Weitergabe dieser verdeckten Ausschüttungen an die Gesellschafter der P GmbH stellt eine ertragsteuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung dieser Gesellschaft dar.

Verdeckte Ausschüttungen der Bw. an die P GmbH sind bei dieser Gesellschaft gemäß § 10 KStG 1988 steuerfrei. Ebenso sind verdeckte Gewinnausschüttungen an die P GmbH bei der Bw. als gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 zum Abzug Verpflichteter gemäß § 94 Z 2 EStG 1988 von der Kapitalertragsteuer befreit.

Die von der BP laut Tz 27 des BP-Berichtes berechnete Kapitalertragsteuer in Höhe von S 147.348,00 ist somit nicht festzusetzen.

Es erübrigt sich daher, die Darstellung der Bw., dass die Einlagen der P GmbH nicht aus verdeckten Gewinnausschüttungen stammen, sondern es sich dabei um Entgelte für Warenlieferungen der Bw. an die Gesellschafter der P GmbH handelt, auf ihren Wahrheitsgehalt zu überprüfen.

VI. Bescheidauswirkungen:

Og. Feststellungen des UFS wirken sich wie folgt auf die angefochtenen Bescheide aus:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1990 bis 1992 ist als unbegründet abzuweisen. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Gewerbesteuer 1990 bis 1992 ist aus den unter Punkt II angeführten Gründen als unbegründet abzuweisen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 1990 bis 1992 ist teilweise statzugeben. Die Kapitalertragsteuer ist mit S 120.119,00 (€ 8.729,39) festzusetzen.

Wien, 30. Juni 2005