



GZ. RV/2343-W/08
GZ. RV/2344-W/08
GZ. RV/2345-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 entschieden:

1. Die Berufungen werden, soweit sie sich gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 richten, als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

3. Der Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2003 bis 2005 wird teilweise Folge gegeben.

Diese Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) betreibt in der Rechtsform einer GmbH ein Unternehmen mit dem Gegenstand Innenausbau. Geschäftsführer der Bw ist AD, der auch ein ebenfalls im Baugewerbe tätiges Einzelunternehmer führt. Gesellschafter der Bw waren im Berufungszeitraum seine Gattin CD und seine Schwägerin BD. Im Zuge einer die Jahre 2003

bis 2005 umfassenden, sowohl bei der Bw als auch bei AD durchgeföhrten Außenprüfung wurden laut dem über das Ergebnis der Prüfung erstellten Bericht u.a. folgende Feststellungen getroffen:

Tz 5 Sicherheitszuschlag:

Für den Prüfungszeitraum seien teilweise keine Grundaufzeichnungen zu den einzelnen Geschäften vorgelegt worden. Im Lauf der Jahre seien sehr hohe Gutschriften ausgestellt worden, die Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung aufkommen ließen, da es der Lebenserfahrung widerspreche, dass Rechnungen lt. Aufmass ausgestellt und dann enorme Beträge ohne weitere Unterlagen, insbesondere Schriftverkehr, gutgeschrieben werden.

Weiters werde darauf hingewiesen, dass Lieferscheine, Kostenvoranschläge, Angebote, Kalkulationsunterlagen, Arbeitsaufzeichnungen, Aufmasslisten, Kalender über die Einteilung der Arbeitskräfte, Fahrtenbuch und Reisekostenaufzeichnungen aufzubewahren seien, weil sie Grundaufzeichnungen darstellen. Soweit diese Aufzeichnungen in elektronischer Form geföhrert werden, stellten sie ebenfalls Grundaufzeichnungen dar und seien auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen. Ein teilweise nachträgliches Rekonstruieren dieser Unterlagen bei den Kunden könne die Vollständigkeit nicht ersetzen. Auf Grund der unvollständigen Aufbewahrung und Vorlage dieser Unterlagen werde daher für jedes der geprüften Jahre ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 30.000,00 € verhängt:

	2003	2004	2005
Umsätze lt. Erklärung	172.889,12	988.194,41	1.229.728,20
Sicherheitszuschlag	30.000,00	30.000,00	30.000,00

Tz 4 Forderungsbewertung:

Die im Jahr 2005 geltend gemachte pauschale Forderungsbewertung in Höhe von 18.432,00 € könne nicht anerkannt werden.

Das Finanzamt erließ den Feststellungen der Außenprüfung Rechnung tragende Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide und schrieb der Bw für die sich aus den zugeschätzten Mehrgewinnen ergebende verdeckte Gewinnausschüttung Kapitalertragsteuer im Haftungswege vor.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung wendet die Bw ein, dass auf Grund der vorliegenden Grundaufzeichnungen und anderen Rechenwerke überhaupt kein Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung bestehen könne. Der Berufung seien auch Unterlagen von Auftragserteilungen beigelegt. Hinsichtlich der erteilten Gutschriften und der Wertberichtigung bringt die Bw vor, es sei unbestritten, dass es im Baugewerbe zwischen dem Auftraggeber und dem Auftragnehmer immer differenzierte Auffassungen bzw. Unstimmigkeiten zwischen den gelegten Rechnungen und den Anerkennungen dieser Rechnungen gebe. Diesbezügliche Beispiele seien beigelegt. Aus diesen Differenzen resultierten Gutschriften. Es könne nicht der Lebenserfahrung entsprechen, dass wegen derartiger Differenzen, die der Auftragnehmer ohnedies nicht bekomme, aufwendige Mahnadministrationen installiert werden, schon gar nicht könne es der Lebenserfahrung entsprechen, dass diesbezüglich kostenintensive Prozesse geföhrzt werden, die letztlich

verloren gehen und äußerstenfalls in einem Vergleich enden, wobei der Vergleich durch die Prozesskosten ebenfalls sinnlos sei.

Der Berufung beigelegt sind ein Vertrag über ein bestimmtes Bauprojekt sowie diesbezügliche Rechnungen aus dem Jahr 2005.

Die Prüferin erstattete eine Stellungnahme zur Berufung. Darin führt sie aus, dass sowohl bei der Bw als auch beim gleichzeitig geprüften Einzelunternehmen des AD erhebliche Mängel bei den Grundaufzeichnungen – diese hätten zum Großteil nicht vorgelegt werden können – festgestellt worden seien und daher eine Nachvollziehbarkeit der einzelnen Geschäftsfälle bzw. eine Prüfung auf Vollständigkeit gemäß § 131 BAO nicht möglich gewesen sei. Die Zuschätzungen seien auf Grund dieser Mängel erfolgt, und um die nicht aufgeklärten Bareinlagen des AD auszugleichen. Dabei seien die Zuschätzungen von beiden Firmen berücksichtigt worden. Tatsache sei, dass AD Einlagen über 78.000,00 € (2003), 28.000,00 € (2004) und 111.000,00 € (2005), somit im Prüfungszeitraum über insgesamt 217.000,00 €, getätigt habe. Als Mittelnachweis anzuerkennen seien von der Bausparkasse stammende Beträge in Höhe von 13.908,00 € (2003), 6.614,00 € (2004) und 8.151,00 € (2005). AD habe weiters behauptet, Darlehen von seinem Bruder erhalten zu haben, und Darlehensbestätigungen vorgelegt. Genauer belegt habe der Bw jedoch nur ein mit 2. Mai 2005 bestätigtes Darlehen über 35.000,00 €, weil es dazu eine Banküberweisung von Australien in Höhe von umgerechnet rd. 33.000,00 € gebe. Obwohl diese Überweisung nicht auf das Konto des AD, sondern auf ein Konto des Bruders erfolgt sei, habe die Prüferin diese Zahlung bei der Gesamtbeurteilung entsprechend berücksichtigt. Die restlichen drei Darlehen hätten nicht berücksichtigt werden können, weil für diese überhaupt kein Zahlungsfluss nachgewiesen worden sei. Außerdem seien die Bestätigungen nicht sofort auf Verlangen, sondern erst bei folgenden Besprechungen vorgelegt worden. Dabei sei die Vermutung der Prüferin, dass es sich um nachgeschriebene Bestätigungen handle, nicht dementiert worden. Weiters seien in diesem Zusammenhang Kontoauszüge von Privatkonten nicht vorgelegt worden. Es sei auch festgestellt worden, dass der Bruder den Großteil seiner Zeit im Ausland verbringe und daher auch die Geldübergabe entsprechend dokumentiert sein müsse. Eine mangelnde Mitwirkung des Steuerpflichtigen könne nicht anhand von Behauptungen zu seinen Gunsten ausgelegt werden.

Weiters habe die Bw sehr viele undurchsichtige Storno- und Gutschriftsrechnungen ausgestellt. Zu diesen müsste zumindest ein nachvollziehbares Abnahmeprotokoll oder eine schriftliche Rechnungskorrektur/Mängelrüge vorhanden sein. Außerdem seien abzuschreibende Forderungen in der Regel durch ein dokumentiertes Mahnsystem nachvollziehbar. Ferner seien nicht allen Baustellen, für die Waren eingekauft wurden, Umsätze eindeutig zuordenbar gewesen. Die der Berufung beigelegten Unterlagen seien auch

entsprechend anerkannt worden. Aber in den von der Außenprüfung beanstandeten Zweifelsfällen haben solche Unterlagen nicht vorgelegen.

Insgesamt seien ungeklärte Gutschriften in Höhe von rd. 7 T€ (2003), 100 T€ (2004) und rd. 25 T€ (2005) festgestellt worden. Dazu käme ein geschätztes Umsatzvolumen von 6 T€ (2003), 90 T€ (2004) und 90 T € (2005) für Wareneinkäufe ohne zuordenbare Umsätze. Die Summe der zweifelhaften Buchungen habe somit 13 T€ (2003), 190 T€ (2004) und 115 T€ (2005) ausgemacht. Es seien ohnedies sehr viele mündliche Argumente (z.B. Abzüge für unsachgemäße Arbeit, versehentlich zuviel abgerechnet, Gutschriften, weil die Rechnung aus welchen Gründen auch immer nicht mehr bezahlt worden sei) zu Gunsten des Pflichtigen in das Ergebnis einbezogen und der Glaubhaftmachung ein großer Spielraum eingeräumt bzw. nicht auf strikt beweiskräftige Unterlagen bestanden worden.

Die Bw bringt in ihrer Gegenäußerung vor, dass sie ein Baugewerbe betreibe. Es dürfe nicht übersehen werden, dass gerade im Baugewerbe die Konkurrenzsituation erdrückend sei, seit der EU-Erweiterung zahllose Bauhilfsgewerbe angemeldet worden seien, sowie ein derartiger Gewerbeschein ohne fachliche Voraussetzungen erteilt werde, was dem Baugewerbe die Marktsituation äußerst erschwert habe. Dadurch sei das Baugewerbe gezwungen, auch Aufträge anzunehmen, die letztendlich nicht den erwünschten Ertragserfolg haben, und Kunden in jeder erdenklichen Art entgegen zu kommen. Deswegen hätten auch die bemängelten Storno- und Gutschriftrechnungen erteilt werden müssen. Da rasches Handeln unabwendbar sei, könne es schon vorkommen, dass man nicht in jedem einzelnen Fall alle Schriftstücke erstellen könne. Weiters seien im Baugewerbe stets erhebliche Vorfinanzierungen notwendig. Es sei auch angeboten worden, die Darlehen, welche der Bruder des AD der Bw gegeben habe, falls dies gewünscht werde, durch eine eidesstattliche Erklärung zu bekräftigen. Es könne auch jederzeit nachgewiesen werden, dass der Bruder über derartige finanziellen Mittel verfügt habe. Von nicht aufgeklärten Bareinlagen könne somit nicht ausgegangen werden, wodurch jede Schätzungsberechtigung entfalle.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Darin verwies es erneut auf die von der Außenprüfung festgestellten Mängel. Bei der Höhe des Sicherheitszuschlags habe die Prüferin, neben der Summe der zweifelhaften Buchungen, auch die beim Einzelunternehmen des AD nicht nachgewiesenen Bareinlagen berücksichtigt, sodass sich eine nachvollziehbare Schätzung ergebe.

Hinsichtlich der nicht anerkannten Forderungsabwertung weist das Finanzamt darauf hin, dass nach den Feststellungen der Außenprüfung die geltend gemachte Wertberichtigung pauschal vorgenommen worden sei und ein nachvollziehbares Mahnsystem nicht existiere.

Die Bw beantragte die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz und brachte ergänzend vor, dass auf das Kernproblem der Berufungen nicht eingegangen worden sei.

Mit Vorhalt vom 7. September 2010 fordert der unabhängige Finanzsenat den AD auf, hinsichtlich der behaupteten Darlehensgewährungen durch seinen Bruder Zahlungsbelege über von ihm geleistete Darlehensrückzahlungen vorzulegen, sowie weiters den in Aussicht gestellten Nachweis dafür zu erbringen, dass der Bruder über die entsprechenden finanziellen Mittel verfügt habe. Es sei auch zu erläutern, wie der Bruder die Beträge von Australien nach Österreich transferiert habe und in welcher Weise die Beträge an ihn ausgefolgt worden seien. Belege zum Nachweis des Geldtransfers seien vorzulegen, ebenso über die Umwechselung von AUD in Euro. Zu dem im Zuge der Außenprüfung vorgelegten Beleg betreffend die Überweisung von 50.000,00 AUD auf ein Konto des Bruders bei einer österreichischen Bank sei bekanntzugeben, wie die die Transferierung an ihn erfolgt sei; Belege, etwa über die Abhebung und Umwechselung in Euro, seien vorzulegen.

Mit Schreiben vom 27. Jänner 2011 legte AD drei von ihm und seinem Bruder unterfertigte Bestätigungen betreffend Darlehensrückzahlungen vor, und zwar vom 12. April 2010 über 70.000,00 €, vom 5. August 2010 über 35.000,00 € und vom 24. November 2010 über 35.000,00 €; er habe diese Beträge fremd finanziert.

Ferner übermittelte AD einen April bis Juni 2005 umfassenden Auszug aus dem bei einer australischen Bank unterhalten Konto seines Bruders. Aus diesem sei die Überweisung von 55.028,00 AUD ersichtlich, die ihm der Bruder zur Verfügung gestellt habe. Der Bruder habe die als Darlehen zur Verfügung gestellten Beträge von seiner österreichischen Bank abgehoben. Auszüge von der österreichischen Bankverbindung des Bruders könnten wegen des langen Zeitraums nicht mehr vorgelegt werden.

Über weiteren Vorhalt des unabhängigen Finanzsenats, betreffend Darlehensrückzahlungen die Finanzierungsnachweise sowie Abhebungs- oder Überweisungsbelege vorzulegen, übermittelte AD mit Schreiben vom 16. Feber 2011 Kontoauszüge; auf diesen seien einerseits die Kontogutschriften und andererseits die Barabhebungen ersichtlich. Die Geldzuflüsse auf den Kontoauszügen stammten teilweise aus ausbezahlten Lebensversicherungen. Weiters übermittelte AD erneut Bestätigungen seines Bruders über den Erhalt der Rückzahlungen, und zwar vom 24. November 2009 über 70.000,00 €, vom 5. August 2009 über 35.000,00 € und vom 12. April 2009 über 35.000,00 €.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Umsatz- und Erlöszuschätzungen

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 gemäß § 184 Abs. 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Außenprüfung hat mehrere Feststellungen getroffen, die für das Bestehen einer Schätzungsberichtigung von Bedeutung sind.

Unter Tz 5 des Berichts sowie in der zur Berufung ergangenen Stellungnahme stellt die Prüferin fest, dass Grundaufzeichnungen zu den verbuchten Geschäftsfällen, wie Kostenvoranschläge, Angebote, Kalkulationsunterlagen, Arbeitsaufzeichnungen, Aufmasslisten, Kalender über die Einteilung der Arbeitskräfte, Fahrtenbücher und Reisekostenaufzeichnungen sowie Lieferscheine zum Großteil nicht aufbewahrt bzw. nicht vorgelegt worden seien. Es sei daher nicht möglich gewesen, die einzelnen Geschäftsfälle nachzuvollziehen und auf Vollständigkeit zu überprüfen.

Der Bw wurden diese Feststellungen der Außenprüfung zur Kenntnis gebracht. Es wäre an ihr gelegen, konkrete Umstände vorzubringen, aus denen sich ergibt, dass die Feststellungen der Außenprüfung unrichtig sind, die festgestellten Mängel daher nicht bestanden haben. Mit ihrem allgemein gehaltenen, durch keinen konkreten Gegenbeweis unterlegten Vorbringen, auf Grund der vorliegenden Grundaufzeichnungen und anderen Rechenwerke könne überhaupt kein Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung bestehen, gelingt es der Bw nicht, diese Feststellung der Außenprüfung zu widerlegen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt der Umstand, dass Grundaufzeichnungen nicht mehr vorhanden sind, weil sie vor Ablauf der Aufbewahrungsfrist vernichtet wurden, einen gravierenden Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung dar; vernichtete bzw. nicht aufbewahrte Grundaufzeichnungen sind immer und in jedem Fall geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen, und verpflichten die Abgabenbehörde zur Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung (VwGH 10.3.1994, [93/15/0168](#)). Im Sinne dieser Judikatur ist daher schon deshalb, weil die Bw Grundaufzeichnungen nicht aufbewahrt hat, die Berechtigung bzw. Verpflichtung zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gegeben.

Eine weitere Feststellung der Außenprüfung betrifft von der Bw erstellte Stornorechnungen und Gutschriften. Beispielhaft seien aus dem Arbeitsbogen folgende Rechnungen angeführt:

Mit Rechnung vom 21. August 2003, R000007 hat die Bw für das Liefern und Montieren von 185 lfm Maschendrahtzaun sowie für Verlegen von Ziegeln und für Spachteln insgesamt 12.615,00 € verrechnet. Für diesen Rechnungsbetrag hat sie mit Datum 22. Oktober 2003, R000019, eine Gutschrift und mit Datum 27. Oktober 2003 eine neue, nur den Maschendrahtzaun betreffende Rechnung, R000020, über 6.012,50 € erstellt. Der Differenzbetrag von 4.500,00 € für das Verlegen von Ziegeln und für Spachteln scheint in der neuen Rechnung nicht mehr auf.

Für eine mit Datum 1. Oktober 2004 gelegte Rechnung, R000180, über 18.650,00 € wurde am 29. Oktober 2004, R000202, eine Gutschrift erstellt, ohne dass eine weitere Rechnung ausgestellt worden wäre.

Mit Rechnung vom 4. September 2004, R000166, verrechnete die Bw für Innenausbau 9.830,00 €. Mit 31. März 2005, R050039, erstellte sie eine Gutschrift „für nicht erbrachte Leistungen“ über 1.530,00 €.

Die Feststellung der Außenprüfung, dass diese Gutschriften durch keine Unterlagen, etwa durch Schriftverkehr, belegt worden seien, ist unwiderlegt geblieben. Das Vorbringen der Bw, die Konkurrenzsituation im Baugewerbe sei erdrückend und man sei gezwungen, Kunden in jeder erdenklichen Art entgegenzukommen, weshalb Storno- und Gutschriftrechnungen erteilt werden müssten, ist allgemein gehalten. Die Bw hat nicht einmal den Versuch unternommen, konkrete Ursachen für die erstellten Gutschriften aufzuzeigen. Die der Berufung beigelegten Unterlagen (auf einem vom Auftraggeber erstellten Rechnungsdeckblatt vorgenommene Reduktionen des von der Bw in Rechnung gestellten Betrages um bestimmte Abzüge wie Rücklässe und Skonto) betreffen zum einen, worauf die Prüferin in ihrer Stellungnahme hingewiesen hat, nicht die von der Außenprüfung beanstandeten Fälle, zum anderen hat die Bw bezüglich der von der Außenprüfung beanstandeten Fälle solche nachvollziehbaren Dokumentationen gerade nicht vorgelegt. Es wäre Sache der Bw gewesen, die, nicht zuletzt auf Grund des Ausmaßes der Gutschriftsbeträge (2003: rd. 7 T€; 2004: rd. 100 T€; 2005: rd. 25 T€) berechtigten Zweifel der Außenprüfung an der Richtigkeit der Gutschriften durch aussagekräftige Unterlagen zu zerstreuen. Da die Bw dies unterlassen und damit im Sinne des § 184 Abs. 2 BAO keine ausreichenden Aufklärungen über ihre Angaben zu geben vermochte, liegt ein weiterer Grund vor, der zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen verpflichtet.

Unaufgeklärt geblieben ist schließlich der von der Außenprüfung festgestellte Umstand, dass zu für bestimmte Baustellen getätigten Wareneinkäufen keine Umsätze zu finden waren,

weshalb eine, ebenfalls zur Schätzung Anlass gebende, unvollständige Erfassung des von der Außenprüfung für diese Aufträge geschätzten Umsatzvolumens von 6 T€ (2003) und zweimal 90 T€ (2004 und 2005) zu besorgen ist.

Die Abgabenbehörde hat die Grundlagen der Abgabenerhebung auch dann zu schätzen, wenn sich aus den Umständen des Einzelfalles ergibt, dass ein beim Abgabepflichtigen eingetretener Vermögenszuwachs weder aus seinem erklärten Einkommen noch aus sonstigen Einnahmen, die der (inländischen) Einkommensteuer nicht unterliegen, herrühren kann. 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 (vgl. VwGH 25. März 1992, [90/13/0295](#)).

Die Außenprüfung hat die weitere Feststellung getroffen, dass AD in den Jahren 2003 bis 2005 Bareinlagen in Höhe von insgesamt 217.000,00 € in sein Einzelunternehmen getätigt hat. Diese Einlagen haben zu einem Vermögenszuwachs bei AD geführt. Das Vorbringen der Bw ist nicht geeignet, die Feststellung der Außenprüfung, die Herkunft der eingelegten Gelder sei weitgehend ungeklärt geblieben, zu widerlegen.

Die Behauptung des AD, er habe im Prüfungszeitraum von seinem Bruder Darlehen in Höhe von 70.000,00 € (laut Bestätigung vom 31. Jänner 2003) und zweimal 35.000,00 € (laut Bestätigungen vom 2. Mai und 6. September 2005) erhalten, ist nicht glaubwürdig. Die Bestätigungen, in denen jeweils festgehalten ist, dass AD von seinem in Australien wohnhaften Bruder ein zinsenloses Darlehen in der jeweiligen Höhe erhalte, reichen unter den gegebenen Umständen nicht aus, den Beweis dafür zu erbringen, dass die in den Betrieb des AD eingelegten Beträge mit solchen Darlehen finanziert wurden. Bereits der von der Prüferin aufgezeigte Umstand, dass im Verlaufe der Prüfung die Bestätigungen nicht sofort auf Verlangen, sondern erst bei folgenden Besprechungen vorgelegt worden seien, lässt Zweifel an den behaupteten Darlehengewährungen aufkommen. Die Vermutung der Prüferin, die - zumal dem Wortlaut und dem Schriftbild nach identen - Bestätigungen seien nachgeschrieben worden, ist damit nicht von der Hand zu weisen. Angesichts der Höhe der jeweils behaupteten Darlehensbeträge und des ausländischen Wohnsitzes des Bruders des AD verweist die Prüferin zu Recht darauf, dass die Geldübergabe entsprechend dokumentiert sein müsse. Es gibt aber keine Unterlagen, die einen tatsächlichen Geldfluss nachvollziehbar machen würden. Belege, aus denen die Abhebung der vermeintlichen Darlehensbeträge oder deren Transferierung von Australien nach Österreich oder deren Umwechselung in Euro ersichtlich wäre, wurden nicht vorgelegt. Die ohne Verwendungszweck am 5. Mai 2005 vom Bruder vorgenommene Überweisung von 50.000,00 AUD von seiner australischen Bank auf sein Konto bei einer österreichischen Bank beweist auch nicht, dass dieser Betrag für eine Darlehengewährung an

AD verwendet worden wäre. Die von den behaupteten Darlehen betroffenen Jahre 2003 und 2005 liegen auch nicht so weit zurück, dass dafür, wie im Schreiben vom 27. Jänner 2011 vorgebracht, keine Bankauszüge mehr zu erhalten wären. AD war ja auch in der Lage, einen aus dem Jahr 2005 stammenden Kontoauszug der australischen Bank zu beschaffen. Zudem war dem AD bereits bei Durchführung der Prüfung im Jahr 2007 bekannt, dass die vorgelegten Darlehensbestätigungen als Nachweis für erfolgte Geldflüsse nicht ausreichen und es wäre ihm obliegen, bereits damals, als die von ihm behaupteten Abhebungen des Bruders noch zeitnäher waren, in Form von solche Vorgänge belegenden Bankauszügen beweiskräftige Unterlagen zu beschaffen.

Es kann davon ausgegangen werden, dass eine Person, die einer anderen Person Darlehen in der gegenständlichen Größenordnung gewährt, in der Lage ist, Zweckdienliches zum Beweis für diese Handlungsweise vorzubringen. Dass in der Berufung statt dessen bloß eine jederzeitige Bereitschaft des Bruders zur eidestattlichen Bekräftigung ins Treffen geführt wurde, sich kein einziger Zahlungsfluss belegen lässt und Abhebungen der in Rede stehenden Beträge von der österreichischen Bank des Bruders erstmals und ebenfalls völlig unbelegt nach dem Vorhalt des unabhängigen Finanzsenats im Schreiben vom 27. Jänner 2011 behauptet werden, spricht dagegen, dass die festgestellten Bareinlagen aus Darlehen des Bruders herrühren.

Auch die Tatsache, dass die Bareinlagen, wie die nachfolgende Tabelle zeigt, über den Prüfungszeitraum verteilt laufend getätigt wurden, lässt eine Finanzierung der Einzahlungen durch die behaupteten dreimaligen Darlehensgewährungen wenig plausibel erscheinen:

Bareinlagen

02.01.2003	10.000,00	17.03.2004	8.000,00	31.05.2005	30.000,00
05.02.2003	28.000,00	07.04.2004	8.000,00	13.06.2005	28.000,00
17.03.2003	20.000,00	01.10.2004	12.000,00	02.07.2005	6.000,00
07.04.2003	10.000,00			07.09.2005	20.000,00
30.07.2003	10.000,00			01.10.2005	14.000,00
				01.11.2005	13.000,00

Das laufende Tätigen von Bareinlagen ist in Verbindung mit den im Betrieb der Bw und des AD festgestellten Aufzeichnungsmängeln vielmehr ein Indiz dafür, dass diese Beträge aus nicht erklärten Einnahmen resultieren. Von Bedeutung ist in diesem Zusammenhang auch, dass AD der Prüferin die Auszüge seiner Privatkonten nicht vorgelegt hat.

Die mangelnde Glaubwürdigkeit der behaupteten Darlehensgewährungen wird schließlich durch das nicht stimmige und widersprüchliche Vorbringen untermauert, das im Zusammenhang mit den angeblichen Darlehensrückzahlungen erstattet wurde. Während AD nämlich mit Schreiben vom 27. Jänner 2011 drei mit 12. April 2010, 5. August 2010 und 24. November 2010 datierte Bestätigungen über 70.000,00 € und zweimal 35.000,00 € übermittelte, legte er nach dem weiteren Vorhalt des unabhängigen Finanzsenats, die in

diesem Schreiben behauptete Fremdfinanzierung der Rückzahlungen nachzuweisen, mit Schreiben vom 16. Feber 2011 Rückzahlungsbestätigungen mit einer - handschriftlich korrigierten - Jahreszahl 2009 vor. Zudem datiert die mit Schreiben vom 27. Jänner 2011 übermittelte Bestätigung über eine Rückzahlung von 70.000,00 € mit 12. April, während auf der mit Schreiben vom 16. Feber 2011 vorgelegten Bestätigung über den gleichen Betrag das Datum mit 24. November angegeben ist. Widersprüchlich ist das Vorbringen auch insofern, als im Schreiben vom 27. Jänner 2011 eine Fremdfinanzierung der Darlehensrückzahlungen behauptet wurde, während im Schreiben vom 16. Feber 2011 vorgebracht wird, dass die Geldzuflüsse auf den Konten, von denen AD die rückgezahlten Beträge abgehoben habe, u.a. aus ausbezahlten Lebensversicherungen stammten. Dass die vorgelegten Kontoauszüge vor den daraus ersichtlichen Barabhebungen und auch danach weitgehend positive Kontostände ausweisen, ist mit der zunächst behaupteten Fremdfinanzierung ebenfalls nicht in Einklang zu bringen. Zudem vermag der bloße Umstand, dass AD von seinen Konten Geld abgehoben hat, keinen Nachweis für die Leistung der behaupteten Darlehensrückzahlungen zu erbringen, zumal, wie die nachfolgende Gegenüberstellung zeigt, die Abhebungen über einen Zeitraum von zwei Jahren laufend, ohne erkennbaren Verwendungszweck, ohne betragliche Übereinstimmung mit den bestätigten Rückzahlungsbeträgen und in zeitlicher Ferne zu den behaupteten dreimaligen Rückzahlungen vorgenommen worden sind:

<u>Abhebungen</u>	<u>Rückzahlungen</u>
01.04.2008	24.000,00
14.05.2008	4.000,00
27.05.2008	4.000,00
11.06.2008	6.000,00
19.06.2008	8.000,00
31.07.2008	45.000,00
28.11.2008	4.000,00
12.04.2009	35.000,00
15.04.2009	4.400,00
13.05.2009	7.000,00
02.06.2009	5.000,00
05.08.2009	35.000,00
14.09.2009	16.000,00
24.11.2009	70.000,00
02.02.2010	5.600,00
20.04.2010	4.000,00
04.05.2010	12.000,00

Damit ist aber auch hinsichtlich der vermeintlichen Darlehensrückzahlungen ein Zahlungsfluss nicht nachvollziehbar.

Aus den dargelegten Gründen vermochten die Bw bzw. AD die Herkunft der Einzahlungen, abgesehen von den im Prüfungsverfahren festgestellten und als Mittelnachweis anerkannten Bauspardarlehen in Höhe von 13.908,00 € (2003), 6.614,00 € (2004) und 8.151,00 € (2005), insgesamt 28.673,00 €, nicht glaubhaft darzutun. Der durch die Bareinzahlungen bewirkte

Vermögenszuwachs ist daher in einer Höhe von rd. 188.000,00 € (217.000,00 – 28.673,00) unaufgeklärt geblieben, weshalb die Annahme gerechtfertigt ist, dass dieser unaufgeklärt gebliebene Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften des AD stammt (vgl. VwGH 25.3.1992, 90/13(0295)).

Der Feststellung der Außenprüfung, dass die ungeklärten Bareinlagen sowohl aus nicht erklärten Einnahmen des Einzelunternehmens des AD, als auch aus solchen der Bw resultieren, ist die Bw ebenfalls nicht entgegengetreten. Da sowohl bei AD - dazu wird auf die mit gleichem Datum zu GZ. RV/2346, 2347/W/08 ergangene Berufungsentscheidung verwiesen - als auch, wie oben dargelegt, bei der Bw Aufzeichnungsmängel, die eine unvollständige Erfassung der Einnahmen besorgen lassen, vorgelegen haben, und auf Grund seiner Stellung als Geschäftsführer der Bw sowie Gatte und Schwager der beiden Gesellschafterinnen vom Bestehen eines entsprechenden Einflusses des AD auf die Gestaltung der Bw ausgegangen werden kann, ist auch keine Unschlüssigkeit in der mit dieser Feststellung der Prüferin verbundenen Annahme, bei der Bw nicht verbuchte Einnahmen seien dem AD als einem den Gesellschafterinnen Nahestehenden zugeflossen, zu erkennen. Auch zu der, in der unterschiedlichen Ausmessung der Sicherheitszuschläge – 24.000,00 brutto pro Jahr bei AD, 32.000,00 € brutto pro Jahr bei der Bw – zum Ausdruck kommenden beträchtlichen Zuordnung des ungeklärten Vermögenszuwachses zu diesen beiden Einkunftsquellen des AD verschweigt sich die Bw.

Damit kann die Feststellung getroffen werden, dass auch der unaufgeklärt gebliebene Vermögenszuwachs bei AD gemäß § 184 die Schätzungsbefugnis begründet.

Die Außenprüfung hat in Ausführung der festgestellten Schätzungsberechtigung Sicherheitszuschläge verhängt. Ziel einer Schätzung im Sinne des § 184 BAO ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Um dieses Ziel zu erreichen, steht die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Die Anwendung eines Sicherheitszuschlags gehört dabei zu den Elementen der Schätzung (VwGH 20.9.2007, [2003/13/0084](#)).

Die Bw hat auch in Bezug auf die Höhe der verhängten Sicherheitszuschläge nichts vorgebracht. Die Anzahl der festgestellten Mängel – Vernichten von Grundaufzeichnungen, Erstellung nicht nachvollziehbarer Gutschriften, Wareneinkäufe ohne zuordenbare Umsätze – sowie das Ausmaß der als zweifelhaft festgestellten Geschäftsfälle von insgesamt rd. 318 T€ (13T + 190 T + 115 T) rechtfertigen jedenfalls die Höhe der verhängten Sicherheitszuschläge von dreimal 30 T€. Zudem findet die Summe der bei der Bw und AD verhängten Sicherheitszuschläge – AD: 24.000,00 € brutto pro Jahr, Bw: 32.000,00 € brutto pro Jahr, insgesamt somit 168.000,00 € für die Jahre 2003 bis 2005 – Deckung im gesamten im

Berufungszeitraum als ungeklärt festgestellten Vermögenszuwachs von rd. 188.000,00 €, ein Umstand, der ebenfalls dafür spricht, dass die Außenprüfung mit ihrer Schätzung den Rahmen dessen, was nach den Verhältnissen in den Betrieben der Bw und des AD möglich war, nicht verlassen hat.

In Bezug auf die angefochtenen Kapitalertragsteuerbescheide enthält die Berufung kein eigenständiges Vorbringen. Bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft zugerechnete Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, stellen in der Regel eine den Gesellschaftern nach dem Beteiligungsverhältnis zugeflossene verdeckte Gewinnausschüttung dar und unterliegen auch der Kapitalertragsteuer (z.B. VwGH 14.12.2005, [2002/13/0022](#)). Dabei sind verdeckte Gewinnausschüttungen, die nahen Angehörigen eines Gesellschafters zufließen, grundsätzlich dem Gesellschafter zuzurechnen, die Überlassung von Vorteilen, die sich aus der Gesellschafterstellung ergeben, an den nahen Angehörigen ist beim Gesellschafter Einkommensverwendung (VwGH 16.9.1986, [85/14/0163](#)). Nach dem oben Gesagten ist davon auszugehen, dass die ungeklärten Bareinlagen in das Einzelunternehmen des AD zum Teil aus den bei der Bw festgestellten Mehrgewinnen resultieren und diese daher dem AD als einer den Gesellschafterinnen nahe stehenden Person zugeflossen sind.

Die Berufungen erweisen sich daher, soweit sie sich gegen die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen richten, als unbegründet.

2. Forderungsabwertung

Strittig ist weiters die im Jahr 2005 von der Bw vorgenommene Forderungsabwertung in Höhe von 18.432,00 €. Nach den Feststellungen der Außenprüfung bzw. den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung hat die Bw diese Abwertung pauschal vorgenommen; ein nachvollziehbares Mahnsystem habe nicht existiert.

Eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert ist grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige das Absinken des Teilwertes darun kann. Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen; dieser Nachweis bzw. diese Glaubhaftmachung muss sich auch auf die Umstände beziehen, auf Grund derer gerade in einem bestimmten Wirtschaftsjahr die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung zu berücksichtigen ist (VwGH 31.5.2005, [2000/15/0059](#)).

Die steuerliche Anerkennung der geltend gemachten Wertberichtigung setzt daher zumindest die Glaubhaftmachung einer im Jahr 2005 eingetretenen Entwertung durch die Bw voraus. Die Bw hat lediglich vorgebracht, dass es im Baugewerbe zwischen Auftraggeber und

Auftragnehmer immer wieder zu Unstimmigkeiten bezüglich der Abrechnungen komme; es könne nicht der Lebenserfahrung entsprechen, dass aussichtslose, kostenintensive Prozesse geführt werden.

Mit diesem vagen und allgemein gehaltenen Vorbringen gelingt es der Bw nicht, in schlüssiger Weise darzustellen, dass und warum gerade im Jahr 2005 in Bezug auf bestimmte Forderungen wertbeeinflussende Umstände eingetreten wären, die die geltend gemachte Wertminderung rechtfertigen könnten. Das Berufungsbegehren ist daher auch in diesem Punkt nicht begründet.

3. Die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide waren jedoch aus einem anderen Grund zu Gunsten der Bw abzuändern. Bei der von der Bw vorgenommenen Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich sind die aus der Außenprüfung resultierenden Nachforderungen an Umsatzsteuer als Betriebsschulden zu passivieren (vgl. VwGH 9.12.2004, [2000/14/0166](#)). Eine solche Passivierung ist in den angefochtenen Bescheiden unterblieben. Das betrifft sowohl die auf die Zuschätzung der Sicherheitszuschläge entfallende Umsatzsteuer lt. Tz 5 des Berichts, als auch die in Tz 1 bis 3 enthaltenen Vorsteuerkürzungen. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind daher wie folgt zu ermitteln:

	2003	2004	2005
Einkünfte lt. Bescheid:	34.065,34	42.600,54	59.645,65
-USt-Passivierung:			
Tz 1		-448,50	-260,00
Tz 2	-80,00	-80,00	-80,00
Tz 3	-126,45	-1.218,24	-508,40
Tz 5	-2.000,00	-2.000,00	-2.000,00
Einkünfte lt. BE:	31.858,89	38.853,80	56.797,25

Beilagen: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 3. März 2011