



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
SENAT 14

GZ. RV/0960-W/02,
miterledigt RV/0961-W/02

Vordere Zollamtsstraße 7
1030 Wien

Fax: 0502 503 1999

Referentin:
Manuela Fischer
Telefon: 0502 503/1214
eMail: Manuela.Fischer@bmf.gv.at
DVR: 2108837

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der K&V , gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO, betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für 1992, 1993 und 1994 sowie Gewerbesteuer 1992 – 1993 und Festsetzung der Kapitalertragsteuer 1992 – 1994 entschieden:

Den Berufungen hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren wird stattgegeben.

Den Berufungen hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1992, 1993 und 1994 sowie Gewerbesteuer 1992 und 1993 wird stattgegeben.

Die Festsetzung der Abgaben erfolgt entsprechend den Erklärungen.

Der Berufung hinsichtlich Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1992 – 1994 wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Die Höhe der Abgaben beträgt.

Abgabe/Jahr	1992	1993	1994
Umsatzsteuer	Euro -3.069,63 (ÖS -42.239,00)	Euro 1.116,55 (ÖS 15.364,00)	Euro 6.023,92 ÖS 82.891,00
Körperschaftsteuer	Euro -8,43 (ÖS -116,00)	Null	Euro 1.090,09 (ÖS 15.000,00)
Gewerbesteuer	Null	Null	

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 9. 7. 1990 gegründet. Gesellschafter waren bis 31.3.1994 mit einem Anteil von 99% Frau M.H. und mit einem Anteil von 1% Herr W.K., der auch Geschäftsführer war. Ab 1.4.1994 betrug nach einem Anteilsverkauf der Anteilsbesitz von Frau M.H. 10,5% und von Herrn W.K. 4,6%. Der Unternehmensgegenstand ist der Groß- und Einzelhandel mit bespielten und unbespielten Videokassetten.

In der Zeit von April 1996 bis Jänner 1997 führte das Finanzamt für Körperschaften bei der Bw. eine *Betriebsprüfung* (Bp) u. a. hinsichtlich der Abgaben Umsatz-, Körperschaft-, Gewerbe- und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1992 - 1994 durch.

Die Bp stellte fest, dass der Bw. in den Jahren 1993 und 1994 durch die Gesellschafter W.K. und M.H. mittels Einlagen Beträge von insgesamt ÖS 990.000,-- zugeführt wurden. Zur Verifizierung der Herkunft dieser Einlagen seien für die beiden Gesellschafter Vermögensdeckungs- und Lebenshaltungskostenrechnungen erstellt worden, die dem steuerlichen Vertreter mit dem Ersuchen um Vorlage aller dazu relevanten Unterlagen in Form eines 6-seitigen Vorhaltes zur Gegenäußerung übermittelt wurden.

Die Bp berücksichtigte in ihren Berechnungen hinsichtlich der Jahre 1983 - 1994 die *Einkünfte des Herrn W.K.* aus nichtselbständiger Arbeit (n.s.A.), aus Vermietung und Verpachtung (VuV) sowie Arbeitslosengeld abzüglich Sonderausgaben, Werbungskosten, Steuern und Vorauszahlungen lt. Veranlagungen. Die so ermittelten Beträge seien als für die Lebenshaltung verfügbar angesehen worden. Davon seien für die *Lebenshaltungskosten* der Jahre 1983 - 1991 geschätzte Beträge und der Jahre 1992 - 1994 Beträge, basierend auf den

Angaben des steuerlichen Vertreters, in Abzug gebracht worden. Weiters seien als verfügbares Vermögen Erlöse aus dem Verkauf von Eigentumswohnungen (ÖS 450.000,--) sowie der Überschuss aus der Lebenshaltungskostenrechnung der M.H. berücksichtigt worden. Die angegebenen Beträge hinsichtlich

- *Ersparnisse des Herrn W.K. aus den Jahren bis 1987* (ÖS 200.000,--),
- *Darlehen der Mutter des W.K., Frau M.K.*, (insgesamt ÖS 140.000,-- aus 1993 und 1994) sowie
- *Einzahlungen der Frau M.H.* (insgesamt ÖS 320.000,-- aus 1994)

habe die Bp mangels Nachweisen nicht zugezählt.

Nach Berücksichtigung weiterer Einwendungen der Bw. anlässlich der Schlussbesprechung habe das Ergebnis der Berechnungen eine Unterdeckung von ÖS 800.000,-- ergeben.

Die Herkunft dieses ermittelten Unterdeckungsbetrages sei nicht durch Vorlage von Unterlagen bewiesen worden, die mündlich vorgebrachten Rechtfertigungen des W.K. bzw. dessen steuerlichen Vertreters seien nicht nachvollziehbar gewesen.

Die Bp sei somit davon ausgegangen, dass es im Prüfungszeitraum in Höhe des Betrages zu Verkürzungen der Umsätze gekommen sei.

Wie dem Bp-Bericht zu entnehmen ist, hat die Bp den ermittelten Betrag gem. § 184 BAO aliquot auf die Prüfungsjahre 1992 - 1994 verteilt. Daraus resultieren Brutto-Hinzurechnungen zu den 20%igen Umsätzen von ÖS 400.000,-- (1992) sowie jeweils ÖS 200.000,-- (1993 sowie 1994). Diese Beträge seien weiters als verdeckte Ausschüttung an den Geschäftsführer W.K. beurteilt und in der Folge der Kapitalertragsteuer unterzogen worden. Der der Bw. zugeleitete Vorhalt über die Vermögensdeckungsrechnung ist als begründender Bestandteil (Anlage 2) dem Bp-Bericht beigeschlossen worden.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Bp und erließ die entsprechenden Bescheide hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren sowie der Festsetzung der Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer mit Datum 1.4.1997 sowie den Haftungs- und Abgabenbescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer mit Datum 11.4.1997.

Die *Nachforderungen* daraus betragen:

Umsatzsteuer 1992 – 1994: gesamt ÖS 133.333,--

Kapitalertragsteuer 1992 – 1994: gesamt ÖS 256.405,--

Mit Schreiben vom 1.9.1997 erhob die Bw. gegen sämtliche Bescheide das Rechtsmittel der Berufung. Sie beantragte die Aufhebung der angefochtenen Bescheide sowie die Durchführung der Veranlagungen entsprechend den Erklärungen. In der Begründung wurde insbesonders Bezug auf die Ausführungen in der Anlage 2 (Vermögensdeckungsrechnung) des Bp-Berichtes Stellung genommen.

Grundsätzlich stimme die Bw. der Ermittlung der *Einkünfte des Herrn W.K.* für die Jahre 1983

- 1994 zu. Es werde jedoch zu den in Abzug gebrachten *Lebenshaltungskosten* des W.K. festgestellt, dass diese für die Jahre 1992 - 1994 um jeweils ÖS 24.000,-- höher angesetzt worden seien als seitens der Steuerberatung angegeben. Es wären daher die jeweiligen Jahresbeträge in Höhe dieses Betrages nach unten zu korrigieren.

Hinsichtlich der nicht anerkannten *Ersparnisse bis 1987* wurde vorgebracht, dass Herr W.K. bis 1982 relativ hohe Einkünfte und daraus resultierende Ersparnisse gehabt habe. Er habe erklärt, dass er zu Beginn des Jahres 1988 über ein Vermögen von etwa ÖS 200.000,-- verfügt habe und somit - unter Berücksichtigung der Berechnungen der Bp für 1983 bis 1986 - zu Beginn des Jahres 1983 über Vermögen von etwa ÖS 450.000,-- verfügt habe. Es sei klar, dass er die Kosten der Lebensführung und die Einlagen, soweit sie in den Folgejahren nicht gedeckt gewesen seien, aus diesen Ersparnissen gedeckt und ab 1996 über keine Reserven mehr verfügt habe. Herr W.K. verfüge allerdings über keine Unterlagen für den Zeitraum vor 1983, weshalb ein Beweis für diese zur Glaubhaftmachung dienenden Aussage, nicht erbracht werden könne. Offenkundig unrichtig seien die Berechnungen über die Deckung der Lebenskosten bis 1987, da bis dahin die damalige Ehegattin des Herrn W.K. über ein gehobenes Einkommen verfügt habe. Die Gelder seien beiden Ehegatten zur Verfügung gestanden. Die für die Jahre 1983 - 1989 von der Bp angenommenen Lebenshaltungskosten halte Herr W.K. für überhöht, da er aufgrund des schlechten Geschäftsganges der Gesellschaft sehr weitgehende Einsparungsmaßnahmen im privaten Bereich getroffen hatte. Weiters wurden Depotauszüge der CA-BV vorgelegt, woraus ersichtlich sei, dass Herr W.K. noch im Jahr 1992 über ein Wertpapierdepot mit einem Kurswert von ÖS 584.638,-- verfügt habe, welches im Jahr 1993 bis auf ÖS 98.140,-- verkauft worden sei. Der 1993 entstandene Veräußerungserlös habe zur Deckung der Lebenshaltungskosten bzw. der Finanzierung der Einlagen verwendet werden können.

Zum *Darlehen der Frau M.K.* sei anlässlich der Besprechung mit der Bp im August 1996 nachgewiesen worden, dass diese 1996 über ein monatliches Netto-Einkommen von ÖS 9.200,-- verfügt habe und äußerst bescheiden lebe. Sie habe ihrem Sohn aus ihren Ersparnissen insgesamt einen Betrag von ÖS 140.000,-- zugewendet. Kopien der Bestätigungen, die Herr W.K. seiner Mutter über den Erhalt der Beträge ausgestellt hat, seien beigelegt.

Es werde weiters eine Bestätigung über die *Einzahlungen der Frau M.H.* vorgelegt, wonach sie Beträge von insgesamt ÖS 320.000,-- erbracht habe. Frau M.H. sei nicht nur die Lebensgefährtin des Herrn W.K., sondern auch im Prüfungszeitraum zu 99% bzw. 100% Gesellschafterin der Bw. gewesen. Ihr Interesse ein Insolvenzverfahren zu vermeiden, sei daher entsprechend groß gewesen. Frau M.H. habe über genügend Einkommen verfügt, sodass die Finanzierung der Einlagen möglich gewesen sei. Die durch die Bp in Frage gestellte Verbuchung der durch Herrn W.K. durchgeföhrten Einzahlungen auf das Verrechnungskonto W.K. und nicht auf ein eigenes Verrechnungskonto M.H. sei damit zu

erklären, dass dem Umstand ob das Geld der Bw. oder Herrn W.K. geborgt worden sei, keine Bedeutung beigemessen worden sei. Nach Rekonstruktion der Situation durch Frau M.H. und Herrn W.K. sei festgestellt worden, dass aufgrund einer etwas größeren Sicherheit das Geld Herrn W.K. geborgt worden sei und dieser die Zahlung an die Bw. vorgenommen habe. Den Berechnungen der Bp zur Lebenshaltungskostenrechnung der Frau M.H. und den Feststellungen zum Verbrauch der gesamten Einkünfte der Jahre 1992 - 1994 für die Lebensführung stimme die Bw. zu, da die Einzahlungen aus Ersparnissen der Jahre vor 1992 resultierten.

Die Bw. bringt vor, dass die Berechnungen der Bp von den in der Berufung vorgelegten und weitgehend bewiesenen oder glaubhaft gemachten Aufstellungen der Bw. abweichen und beantragt:

- Anerkennung der Ersparnisse des Herrn W.K. zu Beginn 1988 von ÖS 200.000,--,
- Minderung der Lebensführungskosten pro Jahr um ÖS 24.000,--,
- Anerkennung der Auflösung des Wertpapierdepots (ÖS 486.498,--) sowie
- Anerkennung des Darlehens M.K. und der Einzahlungen M.H..

Unter Berücksichtigung dieser Summen sowie dem durch die Bp anerkannten Erlös aus dem Verkauf von Eigentumswohnungen, ergebe die Berechnung des steuerlichen Vertreters eine Überdeckung von über ÖS 580.000,--.

Weiters führt die Bw. aus, dass die Buchhaltungsunterlagen durch die Bp geprüft und nicht beanstandet worden seien. Es sei daher von deren formeller Ordnungsmäßigkeit auszugehen und das Ergebnis der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht, wie in § 163 BAO angeführt, "ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen". Auch Stoll führe in seinem Großkommentar zur BAO zu § 163 BAO aus, dass "für den Fall, dass die Buchführung formell ordnungsgemäß ist,, der Abgabepflichtige einen Rechtsanspruch darauf hat, dass das Ergebnis seiner Bücher der Besteuerung zugrunde gelegt wird, es sei denn, die Behörde erbringt den Nachweis für Gründe, die Zweifel an der sachlichen Richtigkeit rechtfertigen".

Die Bw. vermeint weiters, dass die Bp von folgenden Vermutungen ausgegangen sei: Die genannten Ersparnisse seien nicht vorgelegen, Frau M.K. habe das Darlehen nicht gegeben, die Einzahlungen der Frau M.H. seien nicht erfolgt. Der Bp bisher nicht bekannt und somit nicht berücksichtigt sei der Verkauf der Wertpapiere, wodurch weitere Geldmittel zur Verfügung gestanden seien. Wenn man annehme, dass die Behauptungen der Bp anzusetzen seien, ergebe sich nach Berücksichtigung der Wertpapiererlöse eine Minderung der im Bp-Bericht ermittelten Unterdeckung.

Nehme man hingegen an, dass die Feststellungen der Bp unbegründet und daher unbeachtlich seien und ginge man von den Aussagen und Unterlagen des Herrn W.K. aus, so ergebe sich, dass genügend Mittel zur Deckung der Einlagen zur Verfügung gestanden seien

und der Zurechnung der Behörde nicht zu folgen sei.

Wie Stoll zu § 184 BAO ausführt, müsse ein "begründeter Anlass" gegeben sein, dass das Ergebnis der formell ordnungsgemäß geführten Bücher "mit der Lebenswirklichkeit nicht übereinstimmen kann und der Abgabepflichtige keine glaubwürdige Erklärung für das Zutreffen der erklärten Betriebsergebnisse, die offenkundig nicht den tatsächlichen Geschehnissen entsprechen können, zu geben und wenn er die schätzungsweisen Annahmen nicht zu entkräften vermag."

Dazu werde angemerkt, dass die Ergebnisse der Buchführung mit der Lebenswirklichkeit aufgrund der im Zuge der Bp und dieser Berufung abgegebenen Erläuterungen ohne weiteres übereinstimmen „können“. Es seien dafür glaubwürdige Erklärungen gegeben worden. Die schätzungsweisen Annahmen seien in der Berufung entkräftet worden. Die Erbringung von Beweisen sei für Herrn W.K. ausgeschlossen und nicht zumutbar, da sich der Berechnungszeitraum der Bp auf weit zurückliegende Zeiträume, die Jahre 1983 bis 1994 beziehe. Herr W.K. sei in dieser Zeit für verschiedene Firmen als Geschäftsführer tätig gewesen, wobei Umsätze von weit über ÖS 10 Mio p.a. getätigt worden seien. Große und riskante Einkäufe seien vorgenommen und Auslandsgeschäfte abgeschlossen worden. Herr W.K. habe in dieser Zeit aufgrund der Gesellschafterstellung seiner Gattin und der späteren Beteiligung seiner Lebensgefährtin, Frau M.H., keine exakte gedankliche Trennung der privaten und betrieblichen Mittel vorgenommen. Da es keine Vorschriften gebe wonach Herr W.K. Unterlagen oder Aufzeichnungen über seine privaten Geldverhältnisse hätte aufzubewahren oder führen müssen, könne ihm daher dort wo Nachweise fehlen, nur die Glaubhaftmachung zugemutet werden, während die Behörde für ihre Feststellungen die Beweislast zu tragen habe.

In der *Stellungnahme zur Berufung samt Berechnungsblatt* führte die Bp zum Vorbringen der Bw. aus. Die Berechnung der *Lebenshaltungskosten* des Herrn W.K. seien für 1992 - 1994, wie in der Schlussbesprechung festgelegt, auf Basis der Angaben des steuerlichen Vertreters sowie unter Ansatz von zusätzlichen ÖS 24.000,-- p. a. in freier Beweiswürdigung durchgeführt worden.

Unter Berücksichtigung der Einwendungen hinsichtlich des Vorliegens von *Ersparnissen bis 1987* sei die im Bp-Bericht ermittelte Unterdeckung von ÖS 241.451,-- für die Jahre 1983 - 1986 als gedeckt zu beurteilen. In Summe ergebe sich aus dem seitens der Bp für die Jahre 1987 - 1991 ermittelten Überhang von ÖS 329.000,-- (Anhang 2 des Bp-Berichtes) und den durch die Bw. genannten aus dem Zeitraum vor 1988 noch vorhandenen Ersparnissen von ÖS 200.000,-- ein geschätzter Vermögensstand zum 31.12.1991 von ÖS 529.000,--. Mit diesem Betrag könnte der Kauf der Wertpapiere (in der Berufungsschrift als Nachweis beigelegte Depotauszüge zum 31.12.1992 und 31.12.1993) erfolgt sein. Es liege jedoch weder ein Depotauszug zum 31.12.1991 noch ein Nachweis hinsichtlich des Kaufes der

Wertpapiere vor.

Die Anerkennung und Berücksichtigung des *Darlehens der Frau M.K.* in der Vermögensdeckungsrechnung sei zu versagen, da es die Bp nicht für möglich halte, dass die in Frage stehenden Beträge von insgesamt ÖS 140.000,-- (1993 - ÖS 100.000,-- und 1994 ÖS 40.000,--) aus den der Frau M.K. zur Verfügung stehenden Mitteln gegeben worden seien. Der aus den beigebrachten Pensionsabschnitten für 1996 ersichtliche, monatlich verfügbare Nettobetrag von ÖS 9.200,-- liege etwas über dem Existenzminimum und es sei erfahrungsgemäß von geringeren Einkünften in den Vorjahren auszugehen. Auf Ersuchen des Herrn W.K., unter Hinweis auf den Gesundheitszustand der Frau M.K., unterblieb seitens der Bp. deren diesbezügliche Befragung.

Zum Punkt *Einzahlungen der Frau M.H.* stellte die Bp fest, dass der Anteil an der Bw. ab 1. 4. 1994 10,5% betragen habe und nicht mehr wie in der Berufung vorgebracht 99%. Die Bp merkte dazu an, Frau M.H. wisse zwar am 8.1.1997 (Datum der beigebrachten Bestätigung über die Geldhingabe) noch, dass sie Herrn W.K. am 13.4.1994 und am 13.6.1994 Beträge von insgesamt ÖS 320.000,-- aus Ersparnissen übergeben habe, es sei ihr jedoch der Anteilsverkauf im Jahr 1994 scheinbar nicht erinnerlich geblieben. Die Vermögensdeckungsrechnung für Frau M.H. habe keinen Nachweis darüber erbracht, dass vor 1992 Ersparnisse vorhanden gewesen seien. Im Jahr 1990 habe sie die Stammkapitaleinzahlung von ÖS 490.000,-- geleistet, sodass nicht mehr von Ersparnissen vor 1992 auszugehen sei. Sie leistete weiters 1993 eine Gesellschaftereinlage von ÖS 60.000,-- an eine weitere GmbH. Der durch die Bp für 1992 - 1994 ermittelte Überschuss aus der Vermögensdeckungsrechnung von rund ÖS 135.000,-- sei in der neuen Gesamtberechnung berücksichtigt worden.

Ausgehend vom Ergebnis der Bp, unter Berücksichtigung des Berufungsvorbringens und Anerkennung des Betrages von ÖS 200.000,-- aus Ersparnissen sowie der Erträge aus dem Wertpapierverkauf, ergebe die Neuberechnung einen geminderten Unterdeckungsbetrag für 1992 – 1994 von ÖS 590.000,--. Aufgeteilt auf die geprüften Jahre seien daraus Zuschätzungen von ÖS 295.000,-- für 1992 sowie jeweils ÖS 147.500,-- für 1993 bzw. 1994 abzuleiten.

In den *Berufungsvorentscheidungen* (BVE) vom 12.5.1999 zu den gegenständlichen Berufungen gab die Abgabenbehörde somit dem Berufungsbegehren der Bw. teilweise statt. Das ausfertigende Finanzamt verwies in der Begründung auf die der Bw. nachweislich zugestellte, jedoch ohne Gegenäußerung verbliebene, Stellungnahme der Bp zur Berufung. Die Bemessungsgrundlagen für die berufungsgegenständlichen Abgaben wurden entsprechend der Neuberechnung der Bp vermindert.

Die Anträge der Bw. auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz

wurden mit Schreiben vom 21.6.1999 bzw. 8.7.1999 sowie eine *Ergänzung dieser Vorlageanträge* mit Schreiben vom 3.9.1999 eingebracht. Unter Bezug auf die Begründung der BVE (= Stellungnahme der Bp zur Berufung) brachte die Bw. darin folgende Erweiterung der Berufungsbegründung vor.

Zur Berechnung der *Lebenshaltungskosten des Herrn W.K.* werde angemerkt, dass der zusätzliche jährliche Betrag von ÖS 24.000,-- für "diverse Auslagen" unbegründet angesetzt worden sei. Die Zurechnung basiere auf der Annahme der Bp, dass durch die im Bp-Verfahren angegebenen Beträge die Ausgaben nicht gedeckt würden. Die Bw. habe jedoch mit den Betragsangaben auch für sonstige Ausgaben vorgesorgt. Es sei weiters zu berücksichtigen, dass für die private Lebensführung, der ab 1992 in einer Lebensgemeinschaft lebenden Partner W.K. und M.H., laut den Angaben im Bp-Verfahren pro Jahr des Prüfungszeitraumes ÖS 414.000,-- zur Verfügung standen. Monatliche Lebenshaltungskosten von ÖS 34.500,-- für 2 Personen lägen lt. Angaben des Österreichischen Statistischen Zentralamts weit über dem Durchschnittsbedarf. Eine weitere Hinzurechnung von ÖS 24.000,-- pro Jahr werde daher als unrichtig angesehen, weil unbegründet und unwahrscheinlich.

Hinsichtlich der Frage der *Ersparnisse bis 1987* sei die Feststellung der Bp nicht richtig, dass zu Beginn des Jahres 1987 keine Ersparnisse vorhanden gewesen sein sollen. Die Bp gehe von Einkünften aus n.s.A., VuV sowie davon aus, dass die Tätigkeit und somit Ersparnisschaffung des Herrn W.K. erst mit dem Jahr 1983 begonnen habe.

Nach Aussagen des Herrn W.K. habe er von 1968 bis 1971 in Südafrika relativ hohe Einkünfte und daraus Ersparnisse von einigen hunderttausend Schilling lukriert. Unterlagen gebe es dazu keine mehr. Es sei nicht gelungen über die Beschäftigung bei den verschiedenen Firmen Bestätigungen zu erhalten. Zur Glaubhaftmachung der Angaben werden zwei Schreiben vorgelegt (Stellenzusage einer Firma in Johannesburg - Jänner 1968 in englischer Sprache, Schreiben der Südafrikanischen Botschaft in Wien über die Mitteilung der Ausstellung einer Daueraufenthaltsgenehmigung - Mai 1968). In den Jahren 1977 bis 1979 habe Herr W.K. Einkünfte als Geschäftsführer einer GmbH in Höhe von insgesamt ÖS 604.800,-- bezogen. Seine Gattin sei über seine Veranlassung an dieser GmbH beteiligt gewesen und es seien ihm Gewinnausschüttungen in heute nicht mehr bekannter Höhe zugeflossen. Die Gesellschaft habe p. a. Umsätze von über ÖS 50 Mio gemacht und Herr W.K. nehme an, dass er in dieser Zeit mehr als ÖS 600.000,-- erspart habe. Dazu käme, dass seine Gattin gut verdient habe und deren Einkünfte zur Deckung der privaten Aufwendungen bestens ausreichten. Eine Beweisführung sei für die über 20 Jahre zurückliegenden Vorgänge nicht möglich, es genüge die Glaubhaftmachung.

Die Berechnungen in der Stellungnahme der Bp seien unrichtig, da sie im Jahr 1983 mit einem Nullstand an Ersparnissen begonnen werden. Weiters sei der Unterstellung der Bp, dass mit dem in der Vermögensdeckungsrechnung ermittelten Überhang von ÖS 329.000,--

jene durch einen Depotauszug zum 31.12.1992 nachgewiesenen Wertpapiere gekauft worden seien, zu widersprechen. Die Bw. gehe davon aus, dass zu Beginn des Jahres 1992 neben den Wertpapieren genügend Ersparnisse aus den Einkünften der Vorjahre vorhanden gewesen sein können um alle weiteren von der Bp errechneten Ausgaben zu decken.

Es seien weiters die in der Stellungnahme der Bp bei Berechnung der Vermögensdeckung für das Jahr 1993 für Frau M.H. bzw. Herrn W.K. in Abzug gebrachten, geleisteten Einlagen in die Qu.GmbH von ÖS 60.000,-- bzw. ÖS 62.500,-- nicht in dieser Höhe anzusetzen. Diese GmbH habe keine behördliche Genehmigung für die Geschäftstätigkeit erhalten. Daher seien die eingezahlten Mittel nicht erforderlich gewesen und es seien die Beträge bis auf ÖS 5.000,-- (anteilige Gründungskosten) an die Gesellschafter im Wege eines Darlehens sofort nach Einzahlung zurückgegeben worden. Es sei daher nur ein Betrag von ÖS 5.000,-- anzusetzen. Weiters sei zu berücksichtigen, dass auf die vorhandenen Aktienpakete Gewinnausschüttungen vorgenommen worden seien und man dafür, bei Annahme von 8% vom Kurswert, für die Jahre 1983 - 1993 zusätzliche Einkünfte von rund ÖS 450.000,-- ansetzen könne. Aus dem mit der Berufung vorgelegten Fax der depotführenden Bank zu den Depotauszügen und den darin angeführten weiteren Depotnummern sei zu schließen, dass Herr W.K. über mehrere Wertpapierdepots verfügt habe. Es sei weiters davon auszugehen, dass die zum 31.12.1993 vorhandenen Allianz-Aktien (Kurswert ÖS 157.567,50) im Jahr 1994 veräußert wurden und diese Mittel zur Verfügung standen. Ein Depotauszug sei darüber nicht aufzufinden gewesen. Dieser Betrag sei daher bei den neuen Berechnungen der Bw. für das Jahr 1994 nicht berücksichtigt worden.

Im Bezug auf das *Darlehen von Frau M.K.* sei der Schluss der Bp, dass mit monatlich ÖS 9.200,-- eine Ersparnis von ÖS 140.000,-- nicht möglich sei, zweifelhaft. Im Blickwinkel der folgenden Ausführungen sei dies jedoch von geringer Bedeutung. Herr W.K. weise darauf hin, dass seine Mutter bis ca. 1978 bei einer Bank gearbeitet und gut verdient habe. Alleine mit diesen Einkünften hätten die gegenständlichen Ersparnisse ohne weiteres angeschafft werden können. Als weitere Nachweise werden Unterlagen beigebracht, aus denen hervorgehe, dass die Großeltern des Herrn W.K. zwei Kaffeehäuser in Wien betrieben hatten. Aus dem Verkauf derselben im Zeitraum zwischen 1955 und 1965 sei ein relativ großes Vermögen entstanden, das zum Teil auf die Tochter, Frau M.K., übergegangen sei. Es sei daher die Annahme der Bp unrichtig, dass Frau M.K. nicht über ÖS 140.000,-- habe verfügen können.

Zu den *Einzahlungen der Frau M.H.* werde angemerkt, dass die Feststellung der Bp hinsichtlich der Reduzierung ihrer Beteiligung an der Bw. im Jahr 1994 von 99% auf 10,5% richtig sei. Daraus ergebe sich jedoch nichts Wesentliches hinsichtlich der Motivation der Frau M.H. Einzahlungen in die Bw. zu leisten. Frau M.H. sei bis zum Jahr 1991 bereits seit 10 Jahren berufstätig gewesen. Ausgehend von den Berechnungen der Bp habe sie 1992 und 1994 einen durchschnittlichen Überschuss an Geldmitteln von jährlich ÖS 80.000,-- zur

Verfügung gehabt. In den 10 Jahren bis 1991 sei ihr durchschnittlich ein Geldüberschuss von ÖS 65.000,-- zur Verfügung gestanden. (Es seien zwar in den ersten Jahren die Einkünfte niedriger gewesen, jedoch habe sie kostenfrei bei den Eltern gelebt, wodurch ihr im Ergebnis mehr übrig geblieben sei, als ab dem Jahr 1992.) Weiters gebe sie an zu Weihnachten, Geburtstagen etc. von Eltern und Verwandten Geschenke erhalten zu haben, die man pro Jahr mit einem Wert von ÖS 20.000,-- - 30.000,-- ansetzen könne. Dies ergebe für den Zeitraum 1982 bis 1994 also über ÖS 300.000,--. Es seien ihr daher zuzüglich der Ersparnisse von ÖS 650.000,-- insgesamt ÖS 950.000,-- zur Verfügung gestanden. Damit seien sowohl die Stammeinlage als auch die Einlagen in die Bw. ohne weiteres aufzubringen gewesen.

Für die Bw. sei die der BVE zugrunde liegende Berechnung der Unterdeckung mit dem Ergebnis von ÖS 590.000,-- durch nichts bewiesen und sie lege eine neuerliche Berechnung entsprechend ihren ergänzenden Ausführungen bei. Daraus sei eine Überdeckung von rund ÖS 1.000.000,-- ersichtlich, die wesentlich besser bewiesen bzw. glaubhaft gemacht sei, als die Feststellungen der Abgabenbehörde.

Zur *Vorschreibung der Kapitalertragsteuer* führt die Bw. weiter aus, dass diese den Erfahrungen des täglichen Lebens sowie den Denkgesetzen widerspreche. Die Bp habe festgestellt, dass ein Teil der in den Jahren 1993 und 1994 getätigten Einlangen (nämlich ÖS 800.000,--) nicht gedeckt sei und aus Umsatzverkürzungen stammen müsste. Die Beträge stellten zuzüglich der Kapitalertragsteuer verdeckte Gewinnausschüttungen an den Gesellschafter W.K. dar.

Wie schon in der Berufung ausgeführt, werde die Zulässigkeit der Zuschätzung bestritten. Da die Bw. in den Jahren 1992 bis 1994 erhebliche Verluste erwirtschaftete, seien Ausgaben, zu deren Deckung die Einnahmen nicht ausreichten, aus Einlagen der Gesellschafter abgedeckt worden. Die Bp gehe aber davon aus, dass die Ausgaben zum Teil durch „schwarze Einnahmen“ gedeckt worden seien. Damit seien die Einnahmen jedoch verbraucht und es stelle sich die Frage wo das Geld zur Finanzierung der verdeckten Ausschüttung, also der Zuwendungen an den Gesellschafter, verblieben sei. Weiters werde festgestellt, dass auch unter der Annahme der Zuschätzungen kein zu versteuernder Gewinn verblieben sei, somit aber Beträge der Einkommensteuer unterzogen würden, die gar kein Einkommen darstellten, da sie den Gesellschaftern nicht zugeflossen, sondern in der Gesellschaft zur Abdeckung der Kosten verblieben seien.

Die Bw. wiederholte ihren Antrag die Veranlagung der berufungsgegenständlichen Abgaben erklärungsgemäß sowie die Festsetzung der Kapitalertragsteuer mit Null durchzuführen.

Im Ergänzungsschreiben zum Vorlageantrag wurde weiters der Antrag auf Erledigung der Berufung durch mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat:

Gem. **§ 284 (1) BAO idF vor dem BG BGBI. I Nr. 97/2002** setzt der Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung das Vorliegen eines rechtzeitigen Antrages voraus. Rechtzeitig ist ein Antrag dann, wenn er in der Berufung oder im Vorlageantrag gestellt wird.

Der seitens der Bw. erst im Ergänzungsschreiben zum Vorlageantrag gestellte Antrag ist jedoch, nach der zu diesem Zeitpunkt geltenden Rechtslage, nicht als rechtzeitig zu beurteilen und begründet daher *keinen Anspruch auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung*.

Infolge der umfassenden Reform des Berufungsverfahrens obliegt gem. **§ 282 (1) BAO idF BG BGBI. I Nr. 97/2002** ab 1. Jänner 2003 die Entscheidung über Berufungen dem Referenten namens des Berufungssenates. Dies gilt auch für zu diesem Zeitpunkt unerledigte Berufungen. Ein in den Übergangsbestimmungen im § 323 (12) BAO normierter, möglicher Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wurde nicht gestellt.

Die Entscheidung über die Berufung obliegt somit dem Referenten.

Wiederaufnahme der Verfahren:

Gem. **§ 307 (1) BAO** ist, aufgrund der Verbindung der Bescheide über die Wiederaufnahme der Jahre 1992 – 1994 mit den berufungsgegenständlichen Sachbescheiden der Jahre 1992 – 1994, zunächst über die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens zu entscheiden. Gem. **§ 303 (4) BAO** ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs 1 lit a und c in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der in der genannten Bestimmung enthaltene Neuerungstatbestand liegt im Fall der Bw. nicht vor. Die, seitens der Abgabenbehörde aufgrund der Ergebnisse der Vermögensdeckungsrechnungen, festgestellte Unterdeckung ist, wie in weiter Folge noch dargelegt wird, nicht gegeben.

Die Wiederaufnahme der Verfahren war somit nicht zulässig; es war spruchgemäß zu entscheiden.

Sachbescheide hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 1992, 1993, 1994, Gewerbesteuer 1992, 1993 sowie Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1992 - 1994:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob für die festgestellten, der Bw. durch die damaligen beiden Gesellschafter im Bp-Zeitraum zugeführten, Einlagen in Höhe von

insgesamt ÖS 990.000,-- eine Deckung aus dem Vermögen der Gesellschafter gegeben ist oder nicht. Die Bw. bestreitet in der Berufung sowie dem Vorlageantrag samt Ergänzungsschreiben, neben konkreten Details zur Berechnung der festgestellten Unterdeckung, grundsätzlich die Schätzungsberichtigung der Behörde, indem sie ins Treffen führt, dass die Beweiskraft der Aufzeichnungen im Bp-Verfahren nicht in Frage gestellt worden sei und somit § 163 BAO anzuwenden sei.

Gem. **§ 163 BAO** haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Ist die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen, so ist die Abgabenbehörde berechtigt die Grundlagen zur Bemessung der Abgaben gem. § 184 BAO im Schätzungswege zu ermitteln. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist die im § 163 BAO normierte Vermutung der inhaltlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen, auch wenn sie den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, nicht unwiderlegbar.

Die Bw. beruft sich weiters, in den im Rechtsmittelverfahren übermittelten Schriftsätze, auf die Möglichkeit der Glaubhaftmachung eines Sachverhaltes und begründet dies damit, dass Herrn W.K. für den Zeitraum vor 1983 keine Unterlagen mehr zur Verfügung stünden und es sich teilweise um mehr als 30 Jahre zurückliegende Vorgänge handle.

Kann ein seitens der Behörde verlangter Beweis zur Beseitigung von Zweifeln hinsichtlich der Richtigkeit von Anbringen nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt im Sinne des **§ 138 BAO** die Glaubhaftmachung. Die Glaubhaftmachung setzt die schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Abgabepflichtigen voraus. Sie hat weiters den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt der freien Beweiswürdigung im Sinne des **§ 167 BAO**. Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel gleichwertig sind und es keine gesetzliche Rangordnung gibt. Nach der Rechtsprechung des VwGH müssen die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sein, d. h. sie müssen den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut bzw. den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen.

Wie aus dem angeführten Sachverhalt zu schließen ist, würdigte die Abgabenbehörde die ihr vorliegenden Unterlagen und Angaben der Bw. und legte der BVE das Ergebnis ihrer Erwägungen zugrunde.

Die Vermögensdeckungsrechnungen wurden auf Basis des zur Lebenshaltung verfügbaren Einkommens des W.K. (Zeitraum 1983 – 1994) und der M.H. (Zeitraum 1992 – 1994) unter Abzug geschätzter Lebenshaltungskosten erstellt. Die Einkommensdaten dieser Zeiträume waren sämtlich den Steuerakten der beiden Gesellschafter entnommen und wurden seitens der Bw. nicht bestritten.

Die Bw. gab in Vorhaltsbeantwortungen im Zuge des Bp-Verfahrens (Durchführung im Zeitraum 1996/1997) sowie in der Berufungsschrift vom 1.9.1997 an, dass Herr W.K. zu Beginn des Jahres 1983 über Ersparnisse von insgesamt rund ÖS 450.000,-- und zu Beginn des Jahres 1988 noch über ÖS 200.000,-- habe verfügen können.

Die Abgabenbehörde trug diesen, glaubhaft dargelegten Angaben der Bw., im Zuge der Erlassung der BVE Rechnung. Sie anerkannte das Vorliegen von Ersparnissen in Höhe von ÖS 450.000,-- zu Beginn des Jahres 1983. Sie schloss, dass mit einem Teil dieses Betrages die Bedeckung des Fehlbetrages von ÖS 241.451,-- aus der für W.K. für den Zeitraum 1983 – 1986 erstellten Vermögensdeckungsrechnung hatte erfolgen können und sah es weiters als wahrscheinlich an, dass vor 1992 mit den verbliebenen Ersparnissen von ÖS 200.000,-- und dem als verfügbar zu beurteilenden Überschuss von ÖS 329.000,-- aus der Vermögensdeckungsrechnung der Jahre 1987 bis 1991 jene ausländischen Wertpapiere angeschafft worden waren, über die im Zuge der Berufung Depotauszüge vorgelegt wurden. Folglich betrachtete die Abgabenbehörde die Ersparnisse von ÖS 450.000,-- als bis Ende 1991 verbraucht.

Aus den mit der Berufung beigebrachten Depotauszügen konnte die Abgabenbehörde auf ein Depot über ausländische Wertpapiere zum 31.12.1992 im Wert von ÖS 584.638,-- sowie zum 31.12.1993 im Wert von ÖS 157.567,50 schließen. Es wurden keine Unterlagen über den Zeitpunkt des Ankaufs, den Anschaffungswert oder eventuelle Kursgewinne vorgelegt. Eine eindeutige Zuordnung der Wertpapiere zum Vermögen des W.K. war der Abgabenbehörde aufgrund dieser Depotverzeichnisse nicht möglich. Es wurde jedoch aufgrund der in diesem Zusammenhang ebenfalls vorgelegten Schriftstücke (Faxdeckblatt, Kurzmitteilung) der depotführenden Bank als glaubhaft beurteilt, dass W.K. der Depoteigner war. Weiters wurde als glaubhaft anerkannt, dass ihm daraus im Jahr 1993 ein Verkaufserlös zumindest in Höhe des Kurswertes von ÖS 486.498,-- zugeflossen und ihm der Betrag für eine mögliche Einlage in die Bw. zur Verfügung gestanden war.

Wie oben ausgeführt, ging die Abgabenbehörde davon aus, dass W.K. für den Prüfungszeitraum infolge Verbrauches keine Ersparnisse aus der Zeit vor 1992 mehr zur Verfügung hatte.

Die Berechnungen in der **Berufungsvorentscheidung (BVE)** basieren auf jenen Einkünften, die W.K. 1992 – 1994 aus nicht selbständiger Arbeit zur Verfügung standen. Mangels Nachweisen wurden behauptete Darlehen über ÖS 140.000,-- und ÖS 320.000,-- in der BVE nicht anerkannt und der beantragten Minderung der Lebenshaltenskosten wurde nicht Rechnung getragen. Dadurch hat sich folgende Vermögensunterdeckung (siehe Tabelle) ergeben.

(alle Beträge in ÖS)	1992	1993	1994
verfügbare Einkünfte W.K.	+269.500	+238.500	+120.400

(unstrittig)			
Lebenshaltungskosten lt. Bp	-252.000	-252.000	-252.000
Gesellschaftereinlage W.GmbH		-12.500	
Gesellschaftereinlage Qu.GmbH		-62.500	
Einlagen in die Bw.		-590.000	-400.000
Erlös Wertpapierverkauf		+486.498	
<i>Summe</i>		-192.002	-531.600
1) Fehlbetrag gesamt			-723.602
verfügbares Einkommen M.H. (unstrittig)	+76.380	+33.436	+85.100
Gesellschaftereinlage Qu.GmbH		-60.000	
<i>Summe</i>	+76.380	-26.564	+85.100
2) Überschuss gesamt			+134.916
Unterdeckung lt. BVE – Summe aus 1) und 2)			590.000

Entgegen sämtlichen bisherigen Vorbringen wurde seitens der Bw. erstmals im September 1999 in der **Ergänzung zum Vorlageantrag samt neuen Berechnungen** vorgebracht, dass Herr W.K. bis 1992 über Ersparnisse in Höhe von insgesamt ÖS 850.000,-- verfügt hat.

Dieser Betrag berechnet sich aus Ersparnissen aus Zeiträumen vor 1992, nämlich aus

- a) einer Tätigkeit in Südafrika im Zeitraum 1968 - 1971 (ÖS 500.000,--),
- b) Gehältern des Zeitraumes 1977 – 1979 (ÖS 150.000,--) und
- c) Gewinnausschüttungen aus diesem Zeitraum (ÖS 500.000,--) - somit insgesamt ÖS 1.150.000,-- abzüglich ÖS 300.000,-- zur Anschaffung der Wertpapiere.

zu a) Aus dem in Kopie, zum Nachweis einer Tätigkeit von 1968 – 1971 in Südafrika, beigebrachten, in englischer Sprache abgefassten Schriftstück, geht lediglich hervor, dass sich Herr W.K. um eine Arbeit beworben hatte und ihm im Jänner 1968 vom südafrikanischen Unternehmen ein Zweijahresvertrag angeboten worden war. Dem in Kopie vorliegenden Schreiben der Botschaft für Südafrika in Wien vom Mai 1968 ist zu entnehmen, dass die Ausstellung eines Visums nach Vorlage eines Arbeitszeugnisses zugesagt wurde.

Dass ein Arbeitsvertrag tatsächlich zustande gekommen ist, wann und über welchen Zeitraum hinweg Tätigkeiten in Südafrika ausgeübt wurden und wie hoch die Einkünfte aus diesen Tätigkeiten gewesen sind, geht aus den vorgelegten Unterlagen nicht hervor. Selbst wenn es Einkünfte gegeben hat, ist aufgrund dieser Unterlagen mangels weiterer Angaben kein Rückschluss auf eventuelle Ersparnisse möglich.

zu b) und c) Die schriftliche Darstellung über die Tätigkeit als Geschäftsführer bei einer GmbH in Wien von 1977 - 1979 beinhaltet Angaben über Jahreseinkünfte von jeweils rund ÖS 200.000,--. Die Bw. bringt vor, dass W.K. weiters Gewinnausschüttungen in nicht mehr bekannter Höhe zugeflossen sind und auch seine Gattin gut verdient hat, sodass die Lebenshaltungskosten gedeckt werden konnten und die o. a. Ersparnisse möglich waren. Wie auch immer geartete Unterlagen zum Nachweis dieses Vorbringens wurden nicht vorgelegt. Es wird festgehalten, dass es den in a-c) angeführten Vorbringen hinsichtlich Ersparnissen von rund ÖS 1,15 Mio zu ihrer Glaubhaftigkeit an schlüssigen Angaben über die Einkünfte in diesen Zeiträumen und über deren Höhe sowie weiters an Angaben zu den damaligen Lebensumständen, der Mittelverwendung, den Kosten der Lebenshaltung etc. fehlt. Das bedeutet, dass auch mit den ergänzenden Unterlagen zum Vorlageantrag die, im Sinne des § 138 BAO, für eine Glaubhaftmachung nötige schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch die Bw. nicht erbracht wurde.

Die Argumente über das Vorliegen dieser Ersparnisse wurden zudem erst im Vorlageantrag vorgebracht, d. h. Jahre nach den ursprünglichen Angaben der Bw. zu dieser Problematik. Im Hinblick auf die Rechtsprechung des VwGH ist jedoch davon auszugehen, dass zeitnah vorgebrachte Angaben erfahrungsgemäß der Wahrheit am nächsten kommen. Den nunmehrigen widersprüchlichen Angaben wird daher nur verminderte Glaubwürdigkeit beigemessen. Die großteils auf Annahmen und Erinnerungen beruhenden Darstellungen lassen nur bedingt auf die Erwirtschaftung von Ersparnissen in dieser Höhe schließen. Folglich wurden jene ursprünglich im Zuge des Bp-Verfahrens (Durchführung 1996/1997) sowie in der Berufungsschrift (September 1997) angegebenen Ersparnisse in Höhe von ÖS 450.000,-- als aus dem Zeitraum vor 1983 stammend anerkannt.

Es kann davon ausgegangen werden, dass W.K. schon vor 1983 einer beruflichen Tätigkeit nachgegangen ist und es ihm mit hoher Wahrscheinlichkeit möglich war sich in mehrjähriger Berufstätigkeit Ersparnisse zu erwirtschaften. Es ist auch mit hoher Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass mit einem Teil dieses Betrages die Bedeckung des Minderbetrages aus der Vermögensdeckungsrechnung der Jahre 1983 bis 1986 (rund ÖS 250.000,--) erfolgt ist. Die weiteren Überlegungen der Abgabenbehörde hinsichtlich der Finanzierung der zum 31.12.1992 vorhandenen Wertpapiere aus den verbliebenen Ersparnissen sowie dem ermittelten Überschuss aus der Vermögensdeckungsrechnung der Jahre 1987 bis 1991 stellen sich ebenfalls als schlüssig dar.

Ungeachtet dessen, dass nunmehr den Feststellungen der Abgabenbehörde hinsichtlich der in freier Beweiswürdigung anerkannten Ersparnisse von ÖS 450.000,-- aus dem Zeitraum vor 1983 und deren Verbrauch gefolgt wird, ist jedoch festzustellen, dass die Bw. aus den *Verkäufen von Eigentumswohnungen im Jahr 1988* weitere ÖS 450.000,-- als Reingewinn lukrieren konnte. Dieser Betrag ist auch in den Berechnungen im Bp-Bericht enthalten. Im weiteren Verfahren berücksichtigte die Abgabenbehörde diese verfügbare Summe nicht mehr.

Da die Verkäufe nachweislich im Jahr 1988 stattgefunden haben (Abgabenerklärungen gem. § 10 GrEStG liegen vor) und der seitens der Bw. angegebene Betrag nach Überprüfung durch die Bp als richtig anerkannt worden ist, ist er in die weiteren Berechnungen des UFS einzubeziehen.

Die Bw. beantragte im Vorlageantrag zusätzlich:

- die Anerkennung der Darlehensbeträge der M.K. in Höhe von insgesamt ÖS 140.000,-- und jene der M.H. in Höhe von insgesamt ÖS 320.000,--,
- die Minderung der durch W.K. und M.H. 1993 getätigten Gesellschaftereinlagen in die Qu.GmbH aufgrund Rückzahlung der Einlagen um ÖS 57.500,-- bzw. ÖS 60.000,-- auf ÖS 5.000,
- die Anerkennung eines Ertrages aus Dividenden aus dem Wertpapierbesitz in Höhe von insgesamt ÖS 66.000,-- und
- die Minderung der Ansätze für die Lebenshaltungskosten des W.K. für die Jahre 1992 – 1994 um jeweils ÖS 24.000,--, da diese Beträge seitens der Bp - unbegründet und zusätzlich zu den Angaben der steuerlichen Vertretung - für „diverse Auslagen“ in Ansatz gebracht worden sind.

Über diese Anträge wird seitens des UFS wie folgt entschieden.

- Minderung der Lebenshaltungskosten des W.K.:

Diesem Antrag wird Rechnung getragen. Die seitens der Bw. angegeben Daten hinsichtlich der Lebenshaltungskosten sind unter Berücksichtigung der Durchschnittsdaten des Österreichischen Statistischen Zentralamtes als angemessen zu beurteilen. Für eine weitere Hinzurechnung verbleibt ohne nähere Begründung kein Raum. Die Lebenshaltungskosten werden somit für den Zeitraum 1992 – 1994 jeweils in Höhe von ÖS 228.000,-- in Anrechnung gebracht.

- Anerkennung der Darlehen der M.K. und der M.H.:

Aus den Pensionsabschnitten der M.K. für 1996 geht ein, nur wenig über dem Existenzminimum liegendes, Nettoeinkommen von monatlich ÖS 9.200,-- hervor. Die Hingabe der Darlehensbeträge von insgesamt ÖS 140.000,-- wurde für die Jahre 1993 und 1994 behauptet. Es ist nicht davon auszugehen, dass die Pensionseinkünfte dieser Jahre höher als im Jahr 1996 waren, sodass die Möglichkeit der Erwirtschaftung von Ersparnissen in dieser Höhe aus diesem Titel als unwahrscheinlich beurteilt wird. Das Vorbringen, dass M.K. bis 1978 beruflich tätig war, lässt mangels Angaben über Einkunftshöhe, Lebensumstände und Mittelverwendung keinen Schluss auf eventuelle Ersparnisse und deren Höhe zu. Die Unterlagen darüber, dass M.K. von ihren Eltern ein Vermögen aus dem Verkauf von Kaffeehäusern geerbt habe und somit über Ersparnisse hätte verfügen können, sind weder als Beweis noch zur Glaubhaftmachung geeignet. Aus der vorgelegten Kopie des Trauscheins gehen die Namen der Eltern der M.K. mit "R" hervor. Der weiteren Kopie ist zu entnehmen, dass im Jahr 1927 und 1928 ein Cafe "R" im 15. Bezirk bestanden hat. Der Verkauf dieses

und eines weiteren Kaffeehauses wird erinnerlich für die Zeit 1955 bis 1965 angegeben. Wann der vorgeblieche Verkauf tatsächlich stattgefunden hat, dass und wie viel Vermögen daraus zugeflossen ist und wie viel von diesem Vermögen im Jahr 1993 noch zur Verfügung gewesen sein konnte, ist mangels Unterlagen nicht nachvollziehbar.

Zu den Einlagen im Jahr 1994 in Höhe von insgesamt ÖS 320.000,-- gab die Bw. im Zuge des Bp-Verfahrens an, dass die Beträge nicht, wie den Buchhaltungsunterlagen zu entnehmen war, von W.K. sondern von M.H. stammten. Unterlagen wurden dazu erst mit der Berufungsschrift vorgelegt. Es handelt sich um eine Kopie einer handschriftlichen Bestätigung der M.H., datiert mit 8.1.1997, über die Hingabe der Beträge im Jahr 1994 und dem Hinweis auf Ersparnisse aus ihrer unselbständigen Erwerbstätigkeit. Nachweise über Zahlungsflüsse oder die Vorlage eines Sparbuches oder Kontoauszuges erfolgten auch zu diesem Zeitpunkt nicht. Es wurde angegeben, dass die Beträge an W.K. übergeben worden waren und dieser die Einzahlung auf das Verrechnungskonto der Bw. durchführte. Im Vorlageverfahren brachte die Bw. dazu erstmals vor, dass die Geldmittel aus Ersparnissen der M.H. vor 1991 von insgesamt ÖS 950.000,-- (ÖS 650.000,-- aus den Einkünften aus der Berufstätigkeit sowie ÖS 300.000,-- aus Zuwendungen der Eltern und Verwandten) stammten. Mit diesem Betrag sei es möglich gewesen sowohl die Einzahlung der Stammeinlage von ÖS 490.000,-- im Jahr 1990 sowie die Einzahlungen im Jahr 1994 zu finanzieren.

Es wird als glaubhaft und wahrscheinlich beurteilt, dass es M.H. in 10 Jahren Berufstätigkeit und aufgrund bis 1991 niedriger Lebenshaltungskosten durch die kostenfreie Unterkunft bei den Eltern möglich war, Ersparnisse zu schaffen und damit die 1990 geleistete Stammeinlage von ÖS 490.000,-- zu finanzieren. Die Angaben der Bw. zu den Zuwendungen aus dem Familienkreis sind jedoch mangels Nachweisen über Einkünfte, Mittelverwendung und Vermögensverhältnisse der Eltern und Verwandten nicht nachvollziehbar. Es war daher nicht davon auszugehen, dass 1994 noch Ersparnisse zur Verfügung standen.

Die Bw. erbrachte mit den Angaben zu den Darlehen der M.K. und der M.H. die für eine Glaubhaftmachung notwendige schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände nicht. Die Anerkennung der Darlehenshingabe von insgesamt ÖS 140.000,-- in den Jahren 1993 bzw. 1994 sowie von ÖS 320.000,-- im Jahr 1994 wird daher versagt.

- *Antrag auf Minderung der Einzahlungen der Gesellschaftseinlagen des W.K. und der M.H. 1993 in die Qu.GmbH:*

Die Bw. begründet, dass mangels Erteilung einer behördlichen Genehmigung für die Geschäftstätigkeit die Einlagen in Form eines Darlehens zurückgezahlt wurden. Es liegen jedoch weder Unterlagen zum Nachweis der Darlehen noch über einen Geldrückfluss an die Gesellschafter vor, sodass dem Antrag nicht gefolgt werden kann.

- *Anerkennung von Dividenden:*

Die Bw. gibt an, dass 1992 bzw. 1993 auf die Aktienpakete Gewinnausschüttungen vorgenommen worden sind. In ihren Berechnungen nimmt die Bw. diese mit ÖS 46.000,-- für

1992 sowie ÖS 20.000,-- für 1993 an. Unterlagen zum Nachweis der Betragshöhe sowie des Zuflusses der Dividenden wurden nicht vorgelegt. Aus den vorliegenden Kopien der Depotunterlagen ist kein Rückschluss auf einen Dividendenanspruch bzw. die Höhe einer möglichen Dividende zu ziehen. Einkünfte aus Kapitalvermögen wurden gegenüber der Abgabenbehörde nicht erklärt.

Die Anerkennung der Dividenden wird mangels Nachweisen versagt.

Berechnungen des UFS:

(alle Beträge in ÖS)	bis 1992	1992	1993	1994
Anerkennung Ersparnisse W.K. vor 1983	+450.000			
Verbrauch (Bedeckung des Fehlbetrages aus der Vermögensdeckungsrechnung bis 1986)	-250.000			
Verkaufserlös Eigentumswohnungen 1988	+450.000			
Überhang Vermögensdeckungsrechnung bis 1991	+329.000			
Verbrauch Anschaffung Wertpapiere geschätzt	-529.000			
verfügbares Vermögen zu Beginn 1992	+450.000	+450.000		
verfügbares Einkommen W.K. (unstrittig)		+269.500	+238.500	+120.400
Lebenshaltungskosten		-228.000	-228.000	-228.000
Gesellschafteinlage W.GmbH			-12.500	
Gesellschafteinlage Qu.GmbH			-62.500	
Einlagen in Bw.			-590.000	-400.000
Wertpapierverkauf			+486.498	
Summe 1 W.K.		+491.500	-168.002	-507.600
verfügbares Einkommen M.H. - abzüglich Lebenshaltungskosten (unstrittig)		+76.380	+33.436	+85.100
Gesellschafteinlage Qu.GmbH			-60.000	
Summe 2 M.H.		+76.380	-26.564	+85.100
Ergebnis aus Summe 1) und 2)		+567.880	-194.566	-422.500

Fehlbetrag gesamt				-49.186
--------------------------	--	--	--	----------------

Der unter Berücksichtigung und Würdigung sämtlicher Vorbringen der Bw. ermittelte Fehlbetrag stellt sich, im Bezug auf das Gesamtvolumen der getätigten Einlagen und der verfügbar zu beurteilenden Beträge, als geringfügig dar. Aufgrund der Tatsache, dass die Berechnung des Betrages teilweise auf geschätzten bzw. auf in freier Beweiswürdigung als erwiesen angenommenen Daten beruht, kann eine gewisse Ungenauigkeit nicht von der Hand gewiesen werden. Es wird daher geschlossen, dass aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes die Bedeckung der Einlagen durch das im Zeitraum 1992 – 1994 zur Verfügung stehende Vermögen der Gesellschafter möglich gewesen war.

Folglich liegt eine Unterdeckung, wie sie seitens der Bp festgestellt worden ist, nicht vor. Die Schätzungsberichtigung kann somit nicht auf das Vorliegen einer Unterdeckung gestützt werden. Andere zur Schätzung berechtigende Feststellungen wurden nicht getroffen. Folglich sind aus diesem Titel weder die Durchführung einer Umsatzzuschätzung noch die Feststellung einer verdeckten Ausschüttung gerechtfertigt. Änderungen im Bezug auf das Betriebsergebnis der Bw. sind nicht durchzuführen.

Dem Antrag der Bw. die berufungsgegenständlichen Abgaben - Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer - gemäß Erklärung festzusetzen war daher statzugeben.

Der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung wurde nicht verwirklicht, sodass von der Festsetzung einer Kapitalertragsteuer abzusehen war.

Die Entscheidung wird somit spruchgemäß getroffen.

Wien, am 2. Juni 2004

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: