

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der B-GesmbH, K., vom 18. Oktober 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 15. Oktober 2001 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2000 festgesetzt mit 38.020,03 €

Die Körperschaftsteuer wird für das Jahr 2000 festgesetzt mit 1.678,31 €

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Gesellschaft (Bw.) war im Baugewerbe tätig. Mit Beschluss vom 12. Februar 2002 des Landesgerichts Steyr wurde die Gesellschaft infolge rechtskräftiger Abweisung eines Konkursantrages mangels kostendeckenden Vermögens gemäß § 39 FBG aufgelöst.

Trotz Aufforderung ist die Bw. ihrer Verpflichtung die Steuererklärungen für das Jahr 2000 einzureichen, nicht nachgekommen.

Die Abgabenfestsetzung erfolgte daher durch das Finanzamt im Wege einer Schätzung. Für den Umsatzsteuer- und den Körperschaftsteuerbescheid des Jahres 2000, jeweils vom 15. Oktober 2001 ging das Finanzamt von folgenden Zahlen aus:

| | |
|-----------------------------|-----------------|
| Umsatz 20% Normalsteuersatz | 12.000.000,00 S |
| Vorsteuern | -2.590.000,00 S |

| | |
|----------------------------|----------------|
| Gutschrift | -190.000,00 S |
| Einkünfte aus Gewerbetrieb | 1,200.000,00 S |

Mit Schreiben vom 18. Oktober 2001 erhab der steuerliche Vertreter Berufung und führte aus, dass die Schätzung auf Grund der bisherigen Nichtabgabe der Steuererklärungen und der Bilanz für das Jahr 2000 erfolgt sei.

Es wurde beantragt, die ergangenen Bescheide aufzuheben und an Stelle der geschätzten Bemessungen die in den beigefügten Steuererklärungen übermittelten Daten der Neuberechnung zu Grunde zu legen:

| | |
|-----------------------------|-----------------|
| Gesamtumsatz | 13,228.542,41 S |
| Umsatz unecht steuerbefreit | 4,632,989,12 S |
| Umsatz 20% Normalsteuersatz | 8,595.553,29 S |
| Vorsteuern | -2,009.663,79 S |
| Gutschrift | 290.553,00 S |
| Einkünfte aus Gewerbetrieb | -1,569.006,00 S |

Nach Eingang der Berufung fand im Jahr 2002 eine die Jahre 1998 – 2000 umfassende Betriebsprüfung statt. Der Prüfer stellte unter anderem fest (*Details können der Niederschrift zur Schlussbesprechung [= Anlage 1 zum BP-Bericht] vom 19. November 2002 entnommen werden*):

Vorsteuerabzug Objekt Linzer Straße in Gmunden

Die Bw. habe im Jahr 1999 ein Gebäude in Gmunden in der Linzer Straße erworben. Dieses Gebäude sei in eine Wohnhausanlage mit Eigentumswohnungen umgebaut worden. Mit Ausnahme einer Wohnung, die im Besitz der Bw. verblieb, seien die Eigentumswohnungen Anfang des Jahres 2000 verkauft worden. Sowohl der Kauf des Gebäudes als auch der Verkauf der Wohnungen seien als unecht steuerfreie Lieferungen von Grundstücken gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 behandelt worden. Es sei somit beim Kauf des Gebäudes kein Vorsteuerabzug erfolgt und der Verkaufserlös sei nicht umsatzversteuert worden.

Da die Lieferung der einzelnen Wohnungen unecht steuerfrei behandelt worden sei, seien auch die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Umbau dieses Gebäudes vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Es erfolge somit durch die Betriebsprüfung eine Vorsteuerkürzung in Höhe der im Zusammenhang mit dem Objekt Linzer Straße bisher geltend gemachten Vorsteuerbeträgen:

| | |
|------------------------------|--------------|
| Vorsteuerkürzung Konto 42100 | 246.674,12 S |
|------------------------------|--------------|

| | |
|----------------------------------|---------------------|
| Vorsteuerkürzung Konto 48000 | 179.276,56 S |
| Vorsteuerkürzung sonstige Konten | 59.350,48 S |
| Vorsteuerkürzung Kleinbeträge | 40.000,00 S |
| Summe Vorsteuerkürzung | 525.301,16 S |

Vorsteuerabzug – Eingangsrechnungen Firma JS.

Sämtliche Eingangsrechnungen der Firma JS. seien laut Buchhaltung bar bezahlt worden.

Bemerkenswert sei in diesem Zusammenhang die Tatsache, dass am 15. September 2000 an die Firma JS. ein Betrag in Höhe von 177.600,00 S brutto und am 15. Dezember 2000 ein Betrag in Höhe von 180.000,00 S brutto als Kassaausgänge aufgezeichnet worden seien. Mit 1. Februar 2001 seien diese beiden Beträge laut Buchhaltung storniert worden, wobei laut Kassabuch diese Beträge als Bareingang aufgezeichnet worden seien. Der Vorsteuerabzug aus diesen Eingangsrechnungen sei im Jahr 2000, die korrespondierende Berichtigung im Februar 2001 erfolgt.

Weiter seien im Jahr 2000 noch drei weitere Eingangsrechnungen in Höhe von 218.800,00 S netto plus 43.760,00 S Vorsteuer von der Firma JS. vorhanden gewesen, die aufwandswirksam mit Vorsteuerabzug verbucht worden seien. Diese Eingangsrechnungen beträfen ausschließlich das Bauvorhaben BW.. Eine Berichtigung dieser Rechnungen sei nicht erfolgt.

Durch die Betriebsprüfung sei beim Rechnungsaussteller eine Nachschau im Sinne des § 144 BAO durchgeführt worden. In der darüber aufgenommenen Niederschrift erklärte Herr JS. Folgendes: "*Mit den Rechnungen der Firma B-GesmbH habe ich nicht das Geringste zu tun. Ich habe nie bei dieser Firma gearbeitet und habe auch nie eine Leistung für diese Firma erbracht.*"

Aus diesem Grund erfolge durch die Betriebsprüfung eine Vorsteuerkürzung. Gleichzeitig könnten die angeblich bezahlten Beträge nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden und würden somit zu einer außerbilanziellen Gewinnerhöhung in der Form einer verdeckten Ausschüttung führen.

| | |
|---------------------------------------|--------------|
| Vorsteuerkürzung | 43.760,00 S |
| verdeckte Gewinnausschüttung (brutto) | 262.560,00 S |

Mängel der Buchführung – Schätzung gemäß § 184 BAO

Aus folgenden Gründen sei die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht gegeben: Der Ablauf der Stornierungen der Eingangsrechnungen der Firma JS. sei äußerst ungewöhnlich gewesen. Nach Ansicht der Betriebsprüfung habe das Unternehmen JS. nicht existiert, sondern es handle sich dabei um eine Scheinfirma.

Von der Bw. seien laut Buchhaltung Darlehen vergeben worden, wobei bei einem Darlehensbetrag von 300.000,00 S an einen Mitarbeiter 2,5% Zinsen pro Quartal sowie eine monatliche Rückführung von 2.000,00 S vereinbart worden sei. Wenn der Zinssatz von 2,5% auf das Jahr hochgerechnet werden würde, sei ersichtlich, dass mit einer monatlichen Rückzahlung in Höhe von 2.000,00 S nicht einmal die Zinsen eines Jahres abzudecken seien. Außerdem habe der Dienstnehmer angegeben, das Geld nie erhalten zu haben. Das Darlehen sei als Kassaausgang gebucht worden und zwar am gleichen Tag an dem das Geld (357.600,00 S) für die bereits oben erwähnten stornierten Eingangsrechnungen der Firma JS. bar rückgezahlt worden sein soll.

Bei einer Hausdurchsuchung im Jahr 1999 seien für August und September 1999 Schwarzlohnzahlungen festgestellt worden.

Obwohl die erklärten Umsätze von 6,5 Mio S im Jahr 1999 auf über 13 Mio S im Jahr 2000 anstiegen, sei der gesamte Personalaufwand von 2,3 Mio S im Jahr 1999 auf 1,1 Mio S im Jahr 2000 gesunken. Vom Unternehmen seien im Jahr 1999 noch Lohnzettel für 19 Dienstnehmer übermittelt worden, im Jahr 2000 seien nur mehr 9 Lohnzettel übermittelt worden. Es sei aus Sicht der Betriebsprüfung somit – trotz des Anstiegs der Fremdleistungen von ca. 224.000,00 S im Jahr 1999 auf 1,3 Mio S im Jahr 2000 davon auszugehen, dass Arbeitnehmer "schwarz" beschäftigt worden seien. Laut ständiger Rechtsprechung ließen "Schwarzlohnzahlungen" auf "Schwarzumsätze" schließen.

Es erfolge daher eine grifweise Zuschätzung zum Umsatz und Gewinn (als verdeckte Ausschüttung), wobei die Berechnung für das Jahr 2000 unter Zugrundelegung der in den Jahren 1998 und 1999 erfolgten Zuschätzungen auf Grund von "Schwarzlohnzahlungen" erfolge:

| | |
|--|----------------|
| Zuschätzung monatlich auf Basis 1999 | 101.900,00 S |
| Zuschätzung jährlich für 2000 netto, 20% | 1.223.297,00 S |

Verkauf Eigentumswohnungen – Gmunden

Von den sechs Eigentumswohnungen seien fünf veräußert worden. Die Wohnung Top 1 sei im Eigentum der Bw. verblieben. Die anteiligen Aufwendungen für diese Wohnung hätten nicht aufwandswirksam verbucht werden dürfen. Es erfolge daher eine Aktivierung auf Basis der Anschaffungskosten. Eine Absetzung für Abnutzung könne nicht angesetzt werden, da eine Inbetriebnahme offensichtlich nicht erfolgt sei.

| | |
|---------------------------------------|--------------|
| Aktivierung Wohnung Top 1 Zugang 2000 | 840.000,00 S |
|---------------------------------------|--------------|

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ am 28. November 2002 abweichend von der in der Berufung beigelegten Umsatz- und Körperschaftsteuererklärung eine Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2000.

Mit Schreiben vom 30. Dezember 2002 erhab die B-GesmbH Berufung gegen die Bescheide vom 28. November 2002. Begründend wurde ausgeführt, dass die Schätzungen und Zuschläge nur auf Mutmaßungen beruhen würden und durch nichts belegt werden könnten. Die mit der Umsatzsteigerung festgestellte Senkung der Lohnkosten könne damit begründet werden, dass Arbeiten an Leasingunternehmen bzw. an Subunternehmer vergeben worden seien. Dadurch habe ein Großteil der Lohnaufwendungen gesenkt werden können.

Mit Mängelbehebungsbescheid wurde die Bw. am 21. Jänner 2003 aufgefordert, die Bescheide gegen die sich die Berufung richtet, zu bezeichnen, zu erklären, welche Punkte angefochten werden, sowie die Änderungen zu beantragen und eine Begründung nachzuliefern. Die ursprüngliche Mängelbegebungsfrist vom 14. Februar 2002 wurde bis 28. Februar 2002 verlängert.

Mit Schreiben vom 27. Februar 2003 kam die Bw. der Aufforderung des Finanzamtes nach und führte zusammengefasst aus:

Die vorgenommene Zuschätzung für 2000 in Höhe von 1.223.297,00 S sei ohne konkrete Beweise erfolgt. Es seien keine Schwarzlöhne gezahlt worden. Auf Grund einer vorigen Betriebsprüfung habe sich die gesamte Einstellung und das Verhalten der B-GesmbH komplett geändert.

Sämtliche Rechnungen, bis auf Ausnahme der Stornierten, seien tatsächlich von der Firma JS. bzw. von anderen Subunternehmen ausgeführt worden. Diese Subunternehmen standen unter der Bauaufsicht von Herrn Ko., welcher mit Herrn JS. auch auf den Baustellen anwesend gewesen sei. Die Behauptung des Herrn JS. sei unrichtig. Die Frage, ob diese Firma tatsächlich existiert habe oder nicht, habe sich nie gestellt. Denn in sämtlichen Rechnungen sei der Briefkopf, eine Unterschrift sowie die genaue Tätigkeit und der Leistungsumfang angeführt worden.

Die Rechnungen der Firma JS. seien deshalb storniert worden, weil die darin ausgeführte Leistung nicht erbracht worden sei. Im Vorfeld hätte dies stattfinden sollen. Tatsächlich seien diese Leistungen nie ausgeführt worden. Die Rechnungen mit dem Aufdruck "bar bezahlt" seien daher storniert worden.

Das Darlehen an den Dienstnehmer weise einen Formulierungsfehler auf. Die 2,5% Zinsen beträfen das ganze Jahr, es sei auch nie anders berechnet worden.

Die Berufung enthielt auch eine Darstellung der vorgenommenen Vorsteuerkürzung sowie eine Aufstellung von eingegangenen Beträgen der Wohnungen Top 2 – Top 6 mit gesondertem Umsatzsteuerausweis.

In seiner Stellungnahme zur Berufung führte der Prüfer am 17. April 2003 aus, dass es möglich sei, dass auf Grund der ausgewiesenen Umsatzsteuer bei den Teilrechnungen der Wohnungsverkäufe, ein Vorsteuerabzug zustehen könnte. Eine Erhöhung der abziehbaren Vorsteuer im Jahr 2000 in Höhe von 525.301,16 S würde dann gleichzeitig zu einer Erhöhung der 20%-igen Umsätze in Höhe von 3.975.635,39 S führen.

Betreffend der Firma JS. und den Darlehen wurde vom Prüfer auf das Besprechungsprogramm verwiesen.

Hinsichtlich der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen verwies der Prüfer auf die Hausdurchsuchung bei der Firma K&P. Dies treffe die Bw. nicht nur, weil sie die "unfertigen" Aufträge von der K&P übernommen habe, sondern auch, weil auch bei diesem Unternehmen - zumindest vorübergehend - Herr HM. als persönlich haftender Gesellschafter verantwortlich gewesen sei. Für den Zeitraum August und September 1999 habe bei der B-GesmbH die Beschäftigung von Schwarzarbeitern festgestellt werden können.

Am 30. Mai 2003 wurde die Stellungnahme des Prüfers der Bw. zur Gegenäußerung übermittelt. Auszugsweise hielt darin das Finanzamt fest:

"Die in der Berufungsergänzung vom 7. Februar 2003 angeführten Beträge, die für den Verkauf der Wohnungen Top 2 – Top 6 des Bauvorhabens in Gmunden eingegangen sein sollen, stimmen nicht mit der Buchhaltung überein. Vom Rechtsanwalt als Treuhänder der Käufer wurde ein Gesamtbetrag von 4,386.742,00 S überwiesen. Es wird daher um Aufschlüsselung der in der Berufungsergänzung genannten Beträge, nach Datum und Höhe der einzelnen Zahlungen ersucht.

Die Bw. wird eingeladen, im Einzelnen darzulegen, wieso die vorgenommenen Schätzungen nicht den Tatsachen entsprechen und für dieses Vorbringen entsprechende Beweismittel anzubieten.

Schließlich wird um Bekanntgabe ersucht, ob trotz der in der Äußerung des Prüfers aufgezeigten Konsequenzen eine Option zur Umsatzsteuerpflicht gemäß § 6 Abs. 2 UStG für die veräußerten Wohnungen in Gmunden erfolgt."

Am 19. August 2003 langte beim Finanzamt folgende Stellungnahme ein, die zusammengefasst wiedergegeben wird:

Es seien keine Schwarzlöhne ausbezahlt worden. Jede Zuschätzung sei unberechtigt.

Es liege keine sachlich unrichtige Buchführung vor. Die in der Buchhaltung aufscheinenden Leistungen seien von der Firma JS. tatsächlich erbracht und bezahlt worden. Die scheinbar unterschiedlichen Rechnungen seien nicht aufgefallen. Dass Herr JS. nichts der Bw. zu tun hatte, sei eine Lüge. Dieser sei mit Herrn Ko. auf den Baustellen anwesend gewesen. Die Erledigung der Arbeiten sei über Herrn Ko. erfolgt. Es lägen keine Scheinrechnungen vor.

Zum Darlehensnehmer (Herrn A.) werde festgehalten, dass dieser gekündigt worden sei.

Seine Aussage, er hätte nie ein Darlehen erhalten, werde zur Gänze bestritten. Das Darlehen sei an Herrn A. ausbezahlt worden. Die Vereinbarung sei im Juni geschrieben und das Geld erst im Juli ausbezahlt worden. Die Änderung des Datums habe den Grund darin gehabt, dass die damit verbundene Vergebühr zu Lasten des Darlehensnehmers erst später erfolge. Eine weitere Auszahlung von 300.000,00 S habe nicht stattgefunden.

Angebliche Schwarzarbeiter, die während der Hausdurchsuchung bei der K&P beschäftigt gewesen seien, hätten nichts mit der B-GesmbH zu tun gehabt. Die Bw. sei lediglich

Aussteller der erforderlichen Bautafel gewesen. Für die Abwicklung seien E. zuständig gewesen. Es werde bestritten, dass die Bw. Aufträge von der K&P übernommen habe. Zur Umsatzsteigerung und dem sinkenden Personalaufwand werde noch einmal angeführt, dass ein Großteil der Arbeiten an Fremdfirmen und Leasingfirmen vergeben worden sei.

Dadurch seien die Lohnkosten und der Personalaufwand stark gesunken. Die Schätzung sei daher willkürlich gewesen.

Die Kaufverträge der Wohnungen in Gmunden seien vom künftigen Eigentümer getätigten worden. Zur Fertigstellung der einzelnen Wohnungen seien Werkverträge abgeschlossen worden, wobei für den Innenausbau Rechnungen mit ausgewiesener Umsatzsteuer ausgestellt worden seien. Eine Aufstellung der getätigten Zahlung sei diesem Schreiben als Beilage hinzugefügt worden.

Zusammenfassend werde festgehalten, dass die Finanzkenntnisse des Herrn HM. nicht die Besten seien. Im Bezug auf die Vorwürfe könne aber entgegen gehalten werden, dass die Behauptungen und Feststellungen des Finanzamtes auf Vermutungen sowie zweifelhaften Aussagen dubioser Personen beruhen würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zur Schätzungsberichtigung

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO besteht eine Schätzungsberichtigung der Abgabenbehörde, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Im Rahmen der durchgeföhrten Betriebsprüfung wurden folgende Mängel der Buchführung festgestellt, von deren Bestehen auch der unabhängige Finanzsenat ausgeht:

I.) Herr JS. hat unter der Firma „SJSO.“ an die Bw. 2000 und 2001 diverse Rechnungen über Materiallieferungen und Regiearbeiten gelegt. Beispielsweise seien folgende Rechnungen angeführt:

Rechnung vom 7. Oktober 2000 für geliefertes Material (Dachstuhl) betreffend das Bauvorhaben Weißkirchen/Traun über 50.800,00 S netto. Auf der Rechnung ist vermerkt, dass der fällige Betrag „am heutigen Tage“ in bar erhalten wurde. Auf der linken oberen Seite dieser Rechnung ist als Rechnungsaussteller die Firma „S&KO Bauservice - Handel Poolbau - Ofenbau“ angegeben. Rechts unten auf der Rechnung scheint als Rechnungsaussteller hingegen die Firma „SJSO.“ auf (S 11 des Arbeitsbogens; im Folgenden: AB). In der Buchhaltung der Bw. ist unter dem Konto Nr. 421000 „Zukauf Material 20%“ mit Buchungstag 7. Oktober 2000 ein Kassaausgang an die „S&KO“ mit 50.800,00 S (netto) ausgewiesen (S 10 des AB). Im Kassabuch ist mit Datum 7. Oktober 2000 unter Belegnummer 799 die Zahlung eines Betrages von 60.960,00 S (brutto) an „S&KO“ eingetragen.

Mit Rechnung vom 15. September 2000 hat die Firma „JSSO.“ der Bw. für Regiearbeiten „laut Vereinbarung“ für das Bauvorhaben Linzer Straße in Gmunden, einen Betrag von 148.000,00 S (netto) verrechnet. Auf dieser Rechnung ist rechts unten vermerkt: „Betrag dankend BAR erhalten. Linz, 15. September 2000“ (S 21 des AB).

Diese Rechnung wurde in der Buchhaltung der Bw. mit Datum 15. September 2000 auf dem Konto „480000 Fremdleistungen allgemein“ als Kassaausgang verbucht (S 17 des AB). Im Kassabuch für September 2000 ist unter der Belegnummer 642 am 15. September 2000 ein Kassaausgang über 177.600,00 S (brutto) mit dem Vermerk „S. Regiearbeiten“ vermerkt (S 22 des AB). Mit 31. Dezember 2000 ist die eben angeführte Rechnung vom 15. September 2000 laut Buchhaltung der Bw. storniert worden (S 18 des AB). Am 1. Februar 2001 ist im Kassabuch für Februar 2001 unter Belegnummer 108 (= die Rechnung vom 15. September 2000 der Firma „JSSO.“) mit dem handschriftlichen Vermerk „STORNO S.“ ein Kassaeingang von 177.600,00 S eingetragen worden.

Mit 15. Dezember 2000 wurde eine weitere Rechnung der Firma „SJSO.“ an die Bw. betreffend Wasser- und Heizungsinstallationen hinsichtlich des Bauvorhabens BW. (98013) über 180.000,00 S brutto ausgestellt. Auf dieser Rechnung ist im unteren Teil Folgendes vermerkt: „Betrag am heutigen Tage in Bar erhalten, wie danken für den Auftrag.“ (S 23 des AB). Diese Rechnung wurde in der Buchhaltung der Bw. auf dem Konto „421000 Zukauf Material 20%“ mit Datum 15. Dezember 2000 unter Belegnummer 986 verbucht (S 16 des AB). Im Kassabuch für Dezember 2000 ist unter der Belegnummer 987 ein Kassaausgang von 180.000,00 S mit dem Text „S., Linz“ vermerkt (S 25 des AB). Mit 31. Dezember 2000 ist die eben angeführte Rechnung vom 15. Dezember 2000 laut Buchhaltung der Bw. storniert worden (S 16 des AB). Am 1. Februar 2001 ist im Kassabuch für Februar 2001 unter Belegnummer 107 (= die Rechnung vom 15. Dezember 2000 der Firma „SJSO.“) mit dem handschriftlichen Vermerk „STORNO S.“ ein Kassaeingang von 180.000,00 S eingetragen worden.

Festzuhalten ist weiters, dass für die Firma „SJSO.“ in der Buchhaltung kein Lieferantenkonto angelegt wurde. Weiters ist darauf hinzuweisen, dass alle drei eben angeführten Rechnungen ein anderes Schriftbild aufweisen: Die Rechnung vom 7. Oktober 2000 wurde offenbar mit einer elektrischen Schreibmaschine mit Kugelkopf erstellt, wohingegen die Rechnung vom 15. September 2000 auf einer mechanischen Schreibmaschine geschrieben wurde (erkennbar an den teilweise ausgefüllten Kleinbuchstaben „e“). Die Rechnung vom 15. Dezember 2000 stimmt zwar vom Schriftbild mit jener vom 7. Oktober 2000 überein. Allerdings ist ein anderer Absender (S&K) angeführt.

Im Rahmen der durchgeführten Betriebsprüfung hat das Prüforgan bei Herrn JS. eine Nachschau gemäß § 144 BAO vorgenommen. Niederschriftlich einvernommen wurde von Herrn JS. angegeben, dass er mit der Bw. nicht das Geringste zu tun habe. Er habe nie für die Bw. gearbeitet und habe auch nie eine Leistung an die Bw. erbracht. Auch die

Unterschriften auf den Rechnungen würden mit Sicherheit nicht von ihm stammen, sondern seien offensichtlich gefälscht (Niederschrift vom 27. Februar 2002, S 222 des AB).

Der ehemalige Beschäftigte Herr A. gab am 14. Jänner 2002 beim Finanzamt Gmunden niederschriftlich an (S 282 des AB), dass die Leistungen aus den Eingangsrechnungen von JS. und S&K zum Großteil von anderen Firmen erbracht worden seien.

Der unabhängige Finanzsenat geht auf Grund dieser Aussagen betreffend die von JS. gelegten Rechnungen in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die in diesen Rechnungen angeführten Leistungen nicht an die Bw. erbracht wurden. Ohnehin wurde in der Berufung zu diesem Punkt lediglich vorgebracht, dass die „Stornierung“ der Rechnungen vom 15. September 2000 und 15. Dezember 2000, die angeblich von JS. ausgestellt wurden, deshalb erfolgt sei, weil die darin angeführte Leistung (gemeint wohl: angeführten Leistungen) nicht ausgeführt wurde. Mit diesem Vorbringen gesteht die Bw. indirekt ein, dass es sich um Scheinrechnungen gehandelt hat. Denn es erscheint völlig unglaublich, wenn Leistungen zuerst bar abgerechnet werden, und später behauptet wird, dass die in den Rechnungen angeführten Leistungen nicht erbracht wurden. Überdies wird kein Vorbringen in der Berufung erstattet, dass die Feststellung der Betriebsprüfung, sämtliche auf „SJSO.“ lautenden Rechnungen die in der Buchhaltung der Bw. aufscheinen, keine Leistung an die Bw. zugrunde liege, unrichtig wäre.

Die Einbuchung von Scheinrechnungen stellt einen schwerwiegenden Buchführungsmangel dar, der bereits für sich alleine gesehen eine Schätzungsberichtigung auslöst. Daneben hat Herr A. beim Finanzamt Gmunden angegeben, dass der Geschäftsführer der Bw. vor einer Prüfung die Eingangsrechnungen von S. bzw. S&KO verschwinden lassen habe, weil sie ihm „zu heiß“ erschienen seien. Es ist daher nicht auszuschließen, dass neben den in der Buchhaltung erfassten Rechnungen der Firma "SJSO." weitere Rechnungen existiert haben, um Schwarzumsätze zu verschleiern. Die Bw. hat trotz bestehender Mitwirkungspflicht keine geeigneten Beweismittel dargelegt, welche von Dritten in Anspruch genommene Leistungen, die in der Buchhaltung keinen Niederschlag gefunden haben, mit den auf die Firma „SJSO.“ lautenden Rechnungen tatsächlich bezahlt worden sind. Es ist daher davon auszugehen, dass durch die auf die Firma „SJSO.“ lautenden Rechnungen in Wahrheit Ausschüttungen an den Gesellschafter verdeckt werden sollten (vgl. auch die Angaben von Herrn A. beim Finanzamt Gmunden, wonach oft nur die in den Rechnungen der Firma „SJSO.“ ausgewiesene Umsatzsteuer als Handgeld fürs Rechnungsschreiben bezahlt wurde). Daraus lässt sich der Schluss ziehen, dass die fakturierten Leistungen an die Bw. nicht erbracht wurden. Das bezahlte „Handgeld“ stellt bei der Bw. jedenfalls keine Betriebsausgabe im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG iVm § 7 Abs. 2 KStG dar, weil es sich um eine teilweise (Einkommens)verwendung des verdeckt ausgeschütteten Betrages handelt.

Unter diesem Blickpunkt wurde vom Finanzamt durch die Nichtanerkennung von drei

Eingangsrechnungen zu Recht eine Vorsteuerkürzung in Höhe von 43.760,00 S sowie eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von 262.560,00 S vorgenommen.

II.) Von der Bw. wurden laut Buchhaltung Darlehen an Herrn A. ausgezahlt. Laut Konto „211000 Darlehen A. Reinhard“ sollen im Jahr 2000 Auszahlungen von 300.000,00 S erfolgt sein. Rückzahlungen auf das gegebene Darlehen sollen in Höhe von 8.000,00 S vorgenommen worden sein (laut Buchhaltung Rückzahlungen von je 2.000,00 S am 12. August, 10. September, 5. Oktober und 10. November 2000). Diese Rückzahlungen wurden jeweils als Kassaeingang gebucht. Betreffend das im Jahr 2000 angeblich gewährte Darlehen an Herrn A. liegt an Belegen lediglich ein Kassaausgang über 100.000,00 S datiert mit 17. Juli 2000 vor. Auf diesem Kassaausgangsbeleg, der vollkommen unsystematisch und daher entgegen der Bestimmung des § 131 Abs. 1 Z 5 BAO bei den Belegen für das Giro-Konto Nr. 802-02.054.302 der Raiffeisenbank Sg. abgelegt ist, findet sich folgender Vermerk: „Restzahlung Firmendarlehen laut Vertrag vom 2. Juni 2000, Gesamtsumme 300.000,00 S“ Im Ordner betreffend das Monat Februar 2001 findet sich als Beleg Nummer 109 bei den Kassabelegen eingeordnet eine Kopie des Firmendarlehens (S 316 des AB): Bei dieser Kopie fällt auf, dass beim Ausfertigungsdatum und Beginn der Rückführung der Monat "6" händisch auf "9" korrigiert wurde.

Der unabhängige Finanzsenat geht auf Grund des im Ordner für Juli 2000 enthaltenen Kassaausgangsbeleges sowie der von Herrn A. überreichten Ausfertigung des oben zitierten „Firmendarlehens“, welches mit 2. Juni 2000 datiert ist (S 279 des AB) davon aus, dass auch das oben angeführte Schriftstück ursprünglich mit 2. Juni 2000 datiert worden ist.

Festzuhalten ist weiters, dass in der Buchhaltung 2000 lediglich eine Auszahlung von 100.000,00 S ersichtlich ist (auf Grund des eben angeführten Kassabeleges). Betreffend den Differenzbetrag finden sich in der Buchhaltung (S 314 des AB) mit 1. Juli 2000 datierte Buchungen über 15.000,00 S (Text Darlehen 27. Mai A.), 33.000,00 S (Text Darlehen 20. April A.) und 152.000,00 S (Text Darlehen 4. Februar A.), wobei als Gegenkonto für diese Buchungen jeweils das Konto Nr. 219000 „Interner Geldverkehr“ angeführt ist. Entgegen der Vereinbarung sind die Rückzahlungen durch Herrn A. nicht im Wege des Lohnabzuges, sondern laut Buchhaltung durch Bareinzahlungen erfolgt.

Laut Buchhaltung ist ein weiteres Darlehen über 300.000,00 S an Herrn A. am 1. Februar 2001 in bar ausgezahlt worden. Im Kassabuch für Februar 2001 ist diese Auszahlung wie folgt vermerkt „Abrechnung Darlehen A.“. Die Beleg-Nummer wird mit 109 angegeben. Bei dem mit „109“ im Ordner Februar 2001 abgelegten Schriftstück handelt es sich um das mit 2. September (Juni) 2000 datierte Schriftstück. Dies bedeutet, dass auf Grund ein und desselben Schriftstückes eine Darlehensauszahlung bzw. –gewährung an Herrn A. in Gesamthöhe von 600.000,00 S in die Buchhaltung aufgenommen wurde. Selbst wenn man annimmt, dass tatsächlich im Jahr 2000 eine Darlehensvereinbarung mit Herrn A. abgeschlossen worden ist, erscheint eine weitere Auszahlung im Februar 2001 völlig

unglaublich. In einer Stellungnahme hat die Bw. am 19. August 2003 selbst eingestanden, dass (abweichend von der Buchhaltung) eine weitere Auszahlung von 300.000,00 S nicht erfolgt sei. Ferner hat Herr A. im Rahmen seiner Vorsprache am 14. Jänner 2002 angegeben, dass er vom Geschäftsführer aufgefordert worden sei, eine Darlehensvereinbarung über 300.000,00 S datiert mit 2. Juni 2000 zu unterzeichnen, obwohl er dieses Geld nie erhalten hat (S 283 des AB).

Der unabhängige Finanzsenat geht von der diesbezüglichen Richtigkeit der Aussage von Herrn A. aus, weil sich die Darstellung von Herrn A. gut in das Bild der oben angeführten Unstimmigkeiten im Zusammenhang mit der buchmäßigen Erfassung der „Darlehen“ an Herrn A. einfügt. Es widerspricht zudem vollkommen der Lebenserfahrung, dass einem geringfügig Beschäftigten (im Zeitraum Jänner 2000 bis Ende April 2001 hat Herr A. durchschnittlich 3.800,00 S pro Monat erhalten; vgl. zB. die am 25. Februar 2000 gebuchte Barauszahlung von 7.900,00 S als Lohn für die Monate Jänner und Februar 2000; gebucht auf Konto 362000 Verbindlichkeiten Löhne und Gehälter mit dem Text „LO A.“ mit der Belegnummer 66 [= Kassausgangsbeleg]) ein unbesichertes Darlehen von 600.000,00 S ausgezahlt wird, wobei eine monatliche Rückzahlung von lediglich 2.000,00 S vereinbart wird.

Es wird daher in freier Beweiswürdigung davon ausgegangen, dass es sich bei den „Darlehen“ an Herrn A. um Scheingeschäfte im Sinne des § 23 Abs. 1 BAO handelt, die lediglich zur Verschleierung von verdeckten Ausschüttungen an den Alleingesellschafter gedient haben bzw. um andere Ausgaben der Bw. nicht offen legen zu müssen.

Des weiteren wurden Barausgänge keineswegs zeitgerecht im Sinne des § 131 Abs. 1 Z 2 BAO vorgenommen. Im Monat Oktober 2000 wurden 81 Barausgaben mit Datum 1. Oktober 2000 im Kassabuch nachgetragen, wobei die Barausgaben teilweise bis Mai 2000 zurückreichen (vgl. S 488 sowie S 122 ff des AB).

2. Zur Schätzungshöhe

Entgegen der in der Berufung vertretenen Auffassung hat die von der Prüfungsabteilung Strafsachen am 21. September 1999 durchgeführte Hausdurchsuchung bei der Firma K&P ergeben, dass für den Zeitraum August und September 1999, eine Beschäftigung von Schwarzarbeitern durch die Bw. erfolgt ist (vgl. den Aktenvermerk des Finanzamt Gmunden vom 20. April 2000, S 436 des AB). Die bei der Firma K&P durchgeführte Hausdurchsuchung betrifft deswegen die Bw., weil über das Vermögen der Firma K&P mit Beschluss des Landesgerichts Wels vom 10.11.1998 der Konkurs eröffnet wurde und der Geschäftsführer der Bw. auch Komplementär dieser Firma gewesen ist. Herr HM. hat auch die Geschäfte geführt. Anlässlich der Konkurseröffnung über die Firma K&P hat die Bw. diverse Bauvorhaben übernommen.

Der unabhängige Finanzsenat geht auf Grund der von der Bw. erklärten Umsätze für die Jahre 1999 und 2000, aus denen sich ein Anstieg der Umsätze 2000 gegenüber 1999 auf fast das Doppelte ergibt, davon aus, dass auch im Jahr 2000 Personen „schwarz“ beschäftigt

worden sind, weil der Personalaufwand von 2,3 Mio S für 1999 auf 1,1 Mio S für 2000 gesunken ist. Nach der Rechtsprechung des VwGH deuten Schwarzlohnzahlungen auf Schwarzumsätze hin (vgl. VwGH 22.4.1999, 97/15/0171).

Die Bw. begründet die gesunkenen Personalaufwendungen bzw. die Verringerung der Beschäftigten damit, dass Arbeiten bzw. Aufträge an Leasingfirmen und Subunternehmen vergeben worden seien. Dadurch seien die Lohnkosten und der Personalaufwand stark reduziert worden. Aus den Buchhaltungsunterlagen ist dazu zu entnehmen, dass die Fremdleistungen von 0,22 Mio S für 1999 auf 1,3 Mio S für 2000 angestiegen sind. In der nachfolgender Tabelle wird zur besseren Übersicht (gerundet) die Entwicklung von Umsatz, Lohnaufwand, Fremdleistungen und Beschäftigten dargestellt:

| Jahr | Umsatz S | Löhne S | Fremdaufwand S | Beschäftigte Anz. |
|-------------|----------------------|---------------------|---------------------|-------------------|
| 1999 | 6,500.000,00 | 2,300.000,00 | 220.000,00 | 19 |
| 2000 | 13,200.000,00 | 1,100.000,00 | 1,300.000,00 | 9 |

In Summe bewegt sich der Lohnaufwand und Fremdaufwand des Jahres 2000 auf dem Gesamtniveau des Jahres 1999, obwohl sich der Umsatz von 1999 auf 2000 verdoppelt hat. Es mag sein, dass sich die Bw. einen Kostenvorteil versprochen hat, wenn sie Arbeiten an Fremdfirmen vergeben hat. Es widerspricht aber gerade im Baugewerbe den Erfahrungen im Wirtschaftsleben, wenn bei einer Steigerung des Umsatzes um 100% der Aufwand für Löhne und Fremdvergaben in Summe beinahe unverändert bleibt.

Auf Grund des bekannten Sachverhaltes, dem die Bw. im laufenden Verfahren nicht substantiiert entgegengetreten ist, geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass eine grundsätzliche Schätzungsberichtigung gemäß § 184 BAO für das berufungsgegenständliche Jahr gegeben ist. Im Schätzungsverfahren besteht eine Mitwirkungspflicht der Partei (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 184, Rz 19). Dieser Mitwirkungspflicht ist die Bw. nicht nachgekommen. Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt, die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis, welches in der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen besteht, muss mit der Lebenserfahrung in Einklang stehen (vgl. bspw. VwGH 18.7.2001, 98/13/0061).

Im gegenständlichen Fall nahm die Betriebsprüfung eine grifffweise Schätzung unter Zugrundelegung der Zuschätzungen auf Grund der festgestellten Schwarzlöhne 1-7/1999 vor, um ein möglichst den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Ergebnis zu erhalten. Der unabhängige Finanzsenat erachtet diese Methode für nicht unrechtmäßig, zumal im Vorjahr Schwarzlohnzahlungen festgestellt wurden und die Bw. nicht dargetan hat, dass sich ihre Kalkulationsgrundlagen für den berufungsgegenständlichen Zeitraum gegenüber dem Jahr

1999 geändert hätten. Ergänzend wird dazu bemerkt, dass die Steuerbescheide des Jahres 1999 bereits rechtskräftig sind.

| | |
|--|---------------------|
| Zuschätzung 1999 netto 20% pro Monat | 101.900,00 |
| Zuschätzung 2000 netto 20% (gesamt) | 1.223.297,00 |
| Zuschätzung 2000 brutto 20% | 1.467.956,40 |
| abzügl. geschätzter Schwarzlohn | -350.000,00 |
| verdeckte Ausschüttung | 1.117.956,40 |

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungenauigkeit hinnehmen (vgl. Ritz, aaO, § 184, Tz 3).

3. Zur Vorsteuerkürzung im Zusammenhang mit dem Bauvorhaben Linzer Straße

In der Berufung wird erkennbar eine Berücksichtigung der Vorsteuern begehrts.

Die Bw. hat im Jahr 1999 ein Grundstück in Gmunden erworben, wobei die Bw. nicht im Grundbuch eingetragen wurde, sondern lediglich ein außerbücherlicher Erwerb im umsatzsteuerlichen Sinn durch tatsächliche Übergabe stattfand. Insgesamt wurde auf dieses bebaute Grundstück ein Betrag von 3.152.360,60 S aktiviert (Konto 101200 Wohnungen Linzer Straße, Gmunden). Das Gebäude wurde von der Bw. in der Folge in eine Wohnhausanlage mit Eigentumswohnungen umgebaut. Diese Eigentumswohnungen wurden bis auf die Wohnung Top 1 verkauft (vgl. S 161 ff des AB).

Als Veräußerungserlös wurde auf dem Konto Nr. 801000 ein Betrag von 4.633.000,00 S ausgewiesen, der als (umsatz)steuerfreier Umsatz behandelt wurde (S 57 f des AB). In der Umsatzsteuervoranmeldung für April 2000 wurde dieser Erlös aus den Wohnungsverkäufen als steuerfreier Umsatz gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG behandelt. Diese steuerfreie Behandlung sowohl des Erlösteiles der auf den verkauften Grund und Boden als auch auf das Gebäude entfällt, ist rechtlich zulässig, weil die Bw. als Bauherrin anzusehen ist und bei einer solchen Konstellation eine einheitliche Lieferung eines bebauten Grundstückes vorliegt, die zur Gänze von der Umsatzsteuer befreit ist (vgl. zB. Kolacny/Mayer, Umsatzsteuergesetz, Anm. 22 zu § 6; vgl. bspw. VwGH 27.6.1991, 90/16/0169).

Da es sich bei der Steuerfreiheit gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG um eine unechte Steuerbefreiung handelt, ist gemäß § 12 Abs. 3 Z 1 UStG ein Vorsteuerabzug aus Aufwendungen für den Umbau des Gebäudes in der Linzer Straße ausgeschlossen. Ein solcher Vorsteuerabzug, der erkennbar auf den Seiten 2 und 3 der Berufungsergänzung vom 27. Februar 2003 begehrt wurde (die Bw. führt eine Reihe von Rechnungen im Zusammenhang mit dem Bauvorhaben Linzer Straße an und weist hierbei in einer eigenen Spalte die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer aus), kommt nur dann in

Betracht, wenn die Bw. für eine Steuerpflicht des Gebäudeverkaufes samt Grund und Boden gemäß § 6 Abs. 2 UStG optiert. Die Ausübung der Option, die bis zur Rechtskraft des betreffenden Umsatzsteuerbescheides möglich ist, erfordert zwar keine besondere Form und daher insbesondere keine eigene schriftliche Erklärung an das Finanzamt. Ausreichend und erforderlich ist aber die Behandlung des Grundstücksumsatzes als steuerpflichtig in der Umsatzsteuervoranmeldung bzw. in der Steuererklärung (vgl. Ruppe, UStG, Tz 249/10 zu § 6 UStG). Die Option ist jedenfalls für den gesamten auf einen Wohnungsverkauf entfallenden Umsatz auszuüben und nicht bloß teilweise (vgl. Ruppe, aaO, Tz 249/8). Die Abfuhr von Umsatzsteuer aus Teilrechnungen bezüglich der einzelnen verkauften Wohneinheiten würde daher – auch wenn dies tatsächlich den Tatsachen entsprechen sollte – nicht zu einer gesetzmäßigen Optionsausübung im Sinne des § 6 Abs. 2 UStG führen. Vielmehr kommt es zu einer Steuerschuld kraft Rechnungslegung gemäß § 11 Abs. 12 UStG. Zwecks Klarstellung ist festzuhalten, dass betreffend für die von der Bw. weiter benutzte Wohnung Top 1 ein Vorsteuerabzug hinsichtlich der auf diese Wohnung entfallenden Aufwendungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 iVm § 6 Abs. 2 UStG ausgeschlossen ist, weil bei einem Verwendungseigenverbrauch eine Option auf die Steuerpflicht nicht möglich ist (vgl. Ruppe, aaO, Tz 355 ff zu § 6 UStG).

Da trotz Aufforderung des Finanzamtes vom 30. Mai 2003 seitens der Bw. keine Option zur Steuerpflicht für den in Frage stehenden Grundstücksumsatz erfolgt ist, wurde vom Finanzamt die Vorsteuerkürzung in Höhe von 525.301,16 S zu Recht vorgenommen.

4. Zur Aktivierung der nicht verkauften Wohnung Top 1

Gegen die Aktivierung der im Besitz der Bw. verbliebenen Wohnung Top 1 wurden keine Einwendungen erhoben.

Abschließend wird noch festgehalten, dass Bemerkungen, wie "dass aus Fehlern, die vielleicht im Vorfeld gemacht wurden, gelernt wurde".... "jeder Mensch kann sich ins Positive ändern und aus Fehlern lernen"..... "dass die Finanzkenntnisse des Geschäftsführers nicht die Besten sind"nicht geeignet sind, der Berufung zu einem Erfolg zu verhelfen.

Der Berufung war daher insgesamt teilweise statzugeben, wobei die detaillierte Abgabenberechnung der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes entnommen werden kann.

Linz, am 22. April 2005