

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

20.10.2010

**Geschäftszahl**

2005/13/0107

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Heinzl und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Nowakowski, Dr. Pelant und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde der S GmbH in W, vertreten durch Dr. Isabelle Dessulemoustier-Bovekercke-Ofner, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Weihburggasse 4/22, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 17. Juni 2005, Zlen. RV/1126-W/04, RV/1130-W/04, RV/1131-W/04, RV/1538-W/04, betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1998 bis 2002, diverse Verspätungszuschläge sowie Kapitalertragsteuer 1998 bis 2002, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.286,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Die Beschwerdeführerin ist eine im Jahr 1998 gegründete GmbH, deren Unternehmensgegenstand nach den Feststellungen der belangten Behörde u.a. die Entwicklung und Durchführung von Immobilienprojekten ist. Der aktenkundige Notariatsakt, aus dem dies hervorgeht, nennt als Unternehmensgegenstand u.a. auch Erwerb, Besitz, Verwaltung, Vermittlung, Handel und Verwertung von Immobilien und als alleinigen Gesellschafter den Geschäftsführer Walter S. Einer im Zusammenhang mit der steuerlichen Erfassung der Beschwerdeführerin mit Walter S. aufgenommenen Niederschrift vom 27. Februar 1998 ist zu entnehmen, es würden hauptsächlich "Eigentumswohnungen, Häuser", die sich im Eigentum des Geschäftsführers befänden, verkauft.

Im Februar 2001 wurde im Zuge einer die Umsatzsteuer Jänner bis Oktober 2000 betreffenden Prüfung der Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin eine Niederschrift mit Walter S. aufgenommen. Er gab an, vier näher bezeichnete Zinshäuser zu besitzen, die "den Grundstock für die GmbH" bilden würden, legte die Jahre 1998 bis 2000 betreffende handschriftliche Aufzeichnungen u.a. über Provisionseinkünfte der Beschwerdeführerin vor, verweigerte die Unterschrift auf dem Prüfungsauftrag und zeigte sich nach Meinung der Prüferin nicht gewillt, bei der Ermittlung der Umsätze mitzuwirken.

Am 11. Juli 2001 reichte die Beschwerdeführerin Umsatzsteuervoranmeldungen ein, aus denen hervorging, dass die Beschwerdeführerin in den Jahren 1998, 1999 und 2000 jeweils in den ersten drei Quartalen keine Umsätze erzielt habe. Für das jeweils vierte Quartal waren Beträge von S 349.000,-- (1998), S 120.000,-- (1999) und S 26.460,-- (2000) angegeben. Für das Jahr 2000 überreichte die Beschwerdeführerin am 24. August 2001 auch Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen, wobei die Umsätze nun mit S 132.300,-- (und die darauf entfallende Steuer mit S 26.460,--) angegeben waren und die Körperschaftsteuererklärung unter Verweis auf beigelegte handschriftliche Aufzeichnungen einen Verlust auswies.

Mit Bescheiden vom 12. September 2001 setzte das Finanzamt die Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 und 1999 samt Verspätungszuschlägen fest, wobei für 1998 Umsätze in der Höhe von S 500.000,-- und Einkünfte in der Höhe von S 100.000,-- sowie für 1999 Umsätze in der Höhe von S 700.000,-- und Einkünfte in der Höhe von S 140.000,-- angenommen wurden. Die fallbezogene Begründung lautete jeweils:

"Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen wurden die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt."

Mit weiteren Bescheiden vom selben Tag setzte das Finanzamt die Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2000 fest, wobei Umsätze in der Höhe von S 1 Mio. und Einkünfte in der Höhe von S 200.000,-- angenommen wurden. Die Begründung für das Abweichen von den Erklärungen lautete:

"Niederschriftlich wurde am 19.2.2001 bekanntgegeben, dass die Gesellschaft mehrere Zinshäuser besitzt. Weiters wurden der Prüferin, die Übermittlung einer ordnungsgemäßen Buchhaltung, die Offenlegung sämtlicher Bankkonten und die Vorlage sämtlicher Rechnungen zugesagt. Dies ist bis dato nicht geschehen! Den am 24.8.2001 eingereichten Abgabenerklärungen wurden ebenfalls nur der bereits anlässlich der Umsatzsteuersonderprüfung vorgelegte Bilanzbogen beigelegt. Ein Nachweis über die Verbuchung sämtlicher Geschäftsfälle wurde bisher nicht erbracht. Die Veranlagung erfolgte mangels Vorlage geeigneter vollständiger Unterlagen daher im Wege der Schätzung gemäß § 184 BAO."

Gegen sämtliche Bescheide erhob die Beschwerdeführerin Berufungen. Die meist einzeliligen Begründungen der Rechtsmittel verwiesen auf die "Buchhaltungsunterlagen", wobei in einem Fall auch darauf hingewiesen wurde, die GmbH habe "nie Zinshäuser gehabt".

Mit Schreiben vom 4. Dezember 2001 legte die Beschwerdeführerin ein Konvolut von 57 Rechnungskopien aus den berufungsgegenständlichen Zeiträumen vor. Am 22. Februar 2002 überreichte sie Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen für 1998 und 1999.

Im Jänner 2003 wurde der Prüfer F. mit einer die Monate Jänner bis November 2002 betreffenden Umsatzsteuersonderprüfung bei der Beschwerdeführerin beauftragt. Die Ankündigungen dieser Prüfung kamen - bis auf eine letzte, wonach die Prüfung am 10. März 2003 im Finanzamt beginne - unbehoben zurück. Am 20. Februar 2003 überreichte die Beschwerdeführerin Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen für 2001 und eine Körperschaftsteuererklärung für 2002 sowie Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen für diese beiden Jahre.

Am 19. März 2003 wurde über das Vermögen der Beschwerdeführerin der Konkurs eröffnet.

Am 16. April 2003 unterschrieb der Masseverwalter den Prüfungs- und Nachschauauftrag betreffend Umsatz- und nun auch Kapitalertragsteuer für den Zeitraum Jänner bis November 2002. Er unterschrieb ferner eine Niederschrift vom 15. Mai 2003 über das "Ergebnis der Ust-Sonderprüfung" für den Zeitraum Jänner bis November 2002. Darin waren unter der Überschrift "Schätzung der Besteuerungsgrundlagen" folgende Prüfungsfeststellungen enthalten:

"Aufgrund der Unvollständigkeit der Unterlagen und der nicht Ordnungsmäßigkeit der eingereichten Jahreserklärungen und Bilanzen werden die Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2001 und 2002 sowie die Monate Jänner und Februar 2003 gem. § 184 BAO im Schätzungswege in Anlehnung an die Schätzungen der Vorjahre wie nachfolgend dargestellt ermittelt. Diesbezüglich ergehen endgültige Bescheide. Die errechnete Steuernachforderung wurde bereits fristgerecht im Insolvenzverfahren angemeldet."

Es folgten drei Zahlenkolonnen, in denen für die Jahre 2001 und 2002 jeweils steuerbare Umsätze in der Höhe von EUR 145.345,67 (entspricht jeweils S 2 Mio) und ein Gewinn von EUR 29.069,13 (entspricht jeweils S 400.000,--) angenommen wurden. Dem war noch hinzugefügt, aus verfahrensökonomischen Gründen werde der Prüfungszeitraum nicht erweitert, sondern "eine Jahresveranlagung im Zuge des Prüfungsabschlusses durchgeführt". Auf Kapitalertragsteuer wurde nicht Bezug genommen.

Mit Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 20. Mai 2003 zog das Finanzamt die Beschwerdeführerin zur Abfuhr von Kapitalertragsteuer in der Höhe von S 146.677,-- (entspricht EUR 10.659,43) für den Zeitraum Jänner 1998 bis Dezember 2000 sowie je EUR 9.689,69 für die Zeiträume Jänner bis Dezember 2001 und Jänner bis Dezember 2002 heran.

Die Begründung lautete für den Zeitraum Jänner 1998 bis Dezember 2000:

"Im Zusammenhang mit der Abweisung der Berufungen gegen die Jahre 1998 bis 2000 ist zu unterstellen, dass die geschätzten Gewinne dieser Jahre dem Gesellschafter zugeflossen sind. Dieser Tatbestand begründet die KEST.-Pflicht in Höhe von 33,33%, da die Gesellschaft diesen Betrag übernimmt."

Für die Zeiträume 2001 und 2002 lautete die Begründung jeweils:

"Die Bemessungsgrundlagen der Abgabenbeträge sind der Niederschrift vom 15.5.2003 zu entnehmen."

Mit (ersten) Berufungsvorentscheidungen vom 21. Mai 2003 wies das Finanzamt die Berufungen gegen die Bescheide vom 12. September 2001 als unbegründet ab. Die Begründung dafür lautete:

"Die Buchhaltungsunterlagen wurden bis dato - auch auf mehrfache Anfrage durch die ho Betriebsprüfer - nicht vorgelegt. Die Schätzungsberechtigung ist daher nach wie vor aufrecht. Auf das Gespräch mit dem Masseverwalter wird verwiesen."

Mit weiteren Bescheiden vom 21. Mai 2003 setzte das Finanzamt die Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2001 und 2002 fest, wobei von den in der Niederschrift vom 15. Mai 2003 genannten Beträgen ausgegangen wurde. Die Begründung lautete jeweils:

"Die Veranlagung erfolgt unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind."

In dem die Umsatzsteuer 2002 betreffenden Bescheid wurde hinzugefügt, "wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen" seien "die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt" worden.

Mit Schriftsatz vom 23. Juni 2003 beantragte der Masseverwalter ohne ergänzendes Vorbringen die Vorlage der mit Berufungsvorentscheidung erledigten Berufungen betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1998 bis 2000 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Mit zwei weiteren Schriftsätzen vom selben Tag erhob er Berufung (u.a.) gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2001 und 2002 sowie gegen die drei Kapitalertragsteuerbescheide für die Zeiträume von 1998 bis 2002. Er brachte vor, die Abgabenfestsetzungen beruhten auf reinen Schätzungen, die mit den tatsächlichen Gegebenheiten nicht in Einklang stünden. Die entsprechenden Erklärungen seien vorgelegt, bei der Abgabenbemessung aber "in keinsten Weise berücksichtigt" worden. Die angenommenen Umsätze seien "nicht richtig" und das Jahreseinkommen jeweils "falsch bemessen". Soweit in den Begründungen auf die Beträge in der Niederschrift vom 15. Mai 2003 Bezug genommen werde, sei festzuhalten, dass "auch diese Niederschrift auf reinen Spekulationen beruht, ohne jedoch auf die von der Gemeinschuldnerin entrichteten Abgabenerklärungen Rücksicht zu nehmen. Die Abgabenbehörde führt in ihrer Begründung selbst aus, dass sie unterstellt, dass die geschätzten Gewinne dem Gesellschafter zugeflossen sind. Eine solche Unterstellung kann jedoch nicht hinreichend genug sein, um die genannten Bescheide zu erlassen."

Mit Schreiben vom 2. April 2004 stimmte Walter S. - nach inzwischen erfolgter Beendigung des Konkursverfahrens - als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin der Erlassung neuerlicher Berufungsvorentscheidungen hinsichtlich der von den Vorlageanträgen betroffenen Berufungen zu.

Mit (jeweils zweiten) Berufungsvorentscheidungen vom 29. April 2004 gab das Finanzamt der Berufung hinsichtlich der Umsatzsteuer 1998 dahingehend statt, dass statt S 10.000,-- wie im Bescheid vom 12. September 2001 nun S 20.000,-- an Vorsteuern in Abzug gebracht wurden, wodurch sich die festgesetzte Umsatzsteuer und der Verspätungszuschlag verringerten. Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1998 wurde erneut abgewiesen. Der Berufung betreffend Umsatzsteuer 1999 wurde dahingehend stattgegeben, dass der Umsatz nun mit S 500.000,-- (statt S 700.000,--) angenommen wurde und Vorsteuern von S 20.000,-- (statt S 15.000,--) in Abzug gebracht wurden, wodurch sich der Abgabebetrag und der Verspätungszuschlag verringerten. Der Berufung betreffend Körperschaftsteuer 1999 wurde insoweit stattgegeben, als von Einkünften in der Höhe von S 100.000,-- (statt S 140.000,--) ausgegangen und der Bescheid über die Festsetzung des Verspätungszuschlages aufgehoben wurde. Auch für das Jahr 2000 wurden nun Umsätze in der Höhe von S 500.000,-- (statt S 1 Mio) zugrunde gelegt, Vorsteuern von S 20.000,-- (statt S 50.000,--) abgezogen und Einkünfte von S 100.000,-- (statt S 200.000,--) angenommen.

In (erstmaligen) Berufungsvorentscheidungen vom selben Tag wurden auch die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 geändert. Ausgegangen wurde nun für das Jahr 2001 von Umsätzen in der Höhe von EUR 117.962,54 (entspricht S 1.623.200,--; statt EUR 145.345,67 bzw. S 2 Mio) und Vorsteuern von EUR 19.203,07 (statt EUR 14.534,57) sowie Einkünften in der Höhe von EUR 7.267,28 (entspricht S 100.000,--; statt EUR 29.069,13 bzw. S 400.000,--) und für das Jahr 2002 von Umsätzen in der Höhe von EUR 36.336,42 (entspricht S 500.000,--; statt EUR 145.345,67 bzw. S 2 Mio) und Vorsteuern von EUR 1.453,46 (statt EUR 14.534,57) sowie von Einkünften in der Höhe von EUR 7.267,28 (statt EUR 29.069,13).

Die Begründung für alle diese Bescheide lautete:

"Hinsichtlich der Abweichungen gegenüber Ihren Steuererklärungen wird auf das Ergebnis des mit Ihnen bzw. Ihrem Vertreter geführten (Telefon-)Gesprächs hingewiesen."

Mit einer weiteren Berufungsvorentscheidung vom 30. April 2004 gab das Finanzamt schließlich auch der Berufung gegen die Kapitalertragsteuerbescheide teilweise statt. Es reduzierte die abzuführenden Beträge für die Jahre 1998 bis 2000 von EUR 10.659,43 auf EUR 7.266,56 und für die Jahre 2001 und 2002 jeweils von EUR 9.689,69 auf EUR 2.422,18.

Die Begründung dieser Berufungsvorentscheidung lautete:

"Aufgrund der schwerwiegenden Buchhaltungsmängel hatte eine Pauschalschätzung für die Jahre 1998-2002 zu erfolgen. Die laut Schätzung festgestellten Gewinne der Jahre 1998-2002 von jeweils S 100.000,-- (bzw. EUR 7.267,28) waren als verdeckte Ausschüttung der Kapitalertragsteuer iHv 25% (vom Bruttobetrag) zu unterziehen. Im Übrigen wird auf die beiden Telefonate mit Herrn S. vom März 2004 verwiesen."

Die Beschwerdeführerin beantragte die Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz über alle Berufungen und führte ergänzend aus, sie habe von 1998 bis 2002 Verluste erlitten. Der 2003 eröffnete Konkurs habe aufgehoben werden können, weil Schuldner der Beschwerdeführerin Zahlungen geleistet hätten. Einen Kapitalertrag habe es nicht gegeben, was aus den Buchhaltungsunterlagen ersichtlich sei. Die Unterlagen (Rechnungen, Buchhaltungsunterlagen) seien der Behörde in Kopie zur Verfügung gestellt worden. Von Mängeln habe das Finanzamt nichts mitgeteilt, obwohl Gespräche stattgefunden hätten und der Geschäftsführer jederzeit bereit gewesen sei, etwaige Unklarheiten zu klären. Dies sei vom Finanzamt striktest abgelehnt worden. Schwerwiegende Buchhaltungsmängel seien erst schriftlich bei der Berufungsvorentscheidung (betreffend die Kapitalertragsteuer) bekannt gegeben worden. Es sei aber aus den Buchhaltungsunterlagen klar ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin in den Zeiträumen von 1998 bis 2002 keine Gewinne, sondern schwere Verluste gemacht habe. Dies habe zur Konkurseröffnung geführt. Die Buchhaltungsunterlagen seien beim Handelsgericht

Wien "dabei genau nachvollzogen und die Richtigkeit bestätigt" worden. Die Schuldner der Beschwerdeführerin hätten jedoch während des Konkursverfahrens ihre Schulden getilgt und die offenen Rechnungen an den Masseverwalter bezahlt, und so habe der Konkurs aufgehoben werden können. Die Gehaltsforderungen des Geschäftsführers und einer Angestellten seien jedoch noch immer offen und zurückgestellt worden, bis die Beschwerdeführerin "in schwarzen Zahlen bilanziert". Die Buchhaltungsunterlagen seien dem Prüfer F. am 20. Jänner 2003 übergeben worden. Sie seien vorhanden und könnten jederzeit wieder vorgelegt werden. Die Umsatzsteuern seien falsch berechnet und die Körperschaftsteuerbeträge falsch erfasst worden, weil "die Buchhaltungsunterlagen vom FA 8 ignoriert" worden seien. Es sei "zu unterstellen, dass der Referent Herr F. aus unbekannten Gründen Summen erdichtet" habe.

Die belangte Behörde nahm mit dem Prüfer F. am 9. April 2005 eine Niederschrift auf, in der er angab, weder am 20. Jänner 2003 noch an einem anderen Tag Buchhaltungsunterlagen betreffend die Beschwerdeführerin übernommen zu haben. Während der zweiten Prüfung, bei der er Prüfer gewesen sei, sei die Beschwerdeführerin "mehrfach aufgefordert" worden, "steuerliche Aufzeichnungen bereit zu halten". Auch der Masseverwalter habe in der Folge "keine steuerlichen Aufzeichnungen vorlegen" können, sodass "eine Gesamtschätzung durchgeführt" worden sei.

In seiner Stellungnahme dazu führte Walter S. aus, er sei "in das FA 8 zu Herrn F. vorgeladen" worden, habe nach dem Gespräch mit diesem eine Mitarbeiterin "abgestellt, einen Tag lang Belege zu kopieren", und diese am Folgetag Herrn F. übergeben. Dies müsse am 21. Jänner 2003 gewesen sein. Selbstverständlich sei es die Pflicht der Beschwerdeführerin, die Belege nochmals kopiert vorzulegen. Sie ersuche um Mitteilung, wann sie zugesandt werden sollten.

Am 26. April 2005 teilte die belangte Behörde Walter S. telefonisch mit, eine "eigene Mitteilung seitens des UFS, wann die Unterlagen zugesandt werden können," erfolge nicht. Die Beschwerdeführerin sei "im Zuge des BP-Verfahrens mehrfach aufgefordert" worden, "die steuerlichen Aufzeichnungen bereit zu halten".

Mit dem angefochtenen Bescheid entschied die belangte Behörde gleichlautend mit den Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes vom April 2004.

Sie begründete dies - nach einer Darstellung des Verfahrensganges und allgemein gehaltenen Rechtsausführungen - wie folgt:

"Wenn die Bw. in ihren Berufungen betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1998-2000 vorbringt, aus den Unterlagen über die Buchhaltung gehe hervor, dass ein Guthaben aufscheine und dass die Körperschaftsteuer falsch berechnet worden sei, wird darauf hingewiesen, dass die Bw. - wie das Finanzamt schon in der Bescheidsbegründung zum Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2000 festgestellt hat - keine ordnungsgemäße Buchhaltung vorgelegt hat. Wird nämlich die Schätzungsberechtigung der Behörde in Zweifel gezogen, ist darauf hinzuweisen, dass die Befugnis zur Schätzung auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen, beruht. Eine genaue Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ist jedoch auf Grund der Nichtvorlage bzw. Unvollständigkeit der steuerlichen Aufzeichnungen unmöglich gewesen. Gibt nun der Steuerpflichtige zur Schätzung Anlass und wirkt er bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mit, muss die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hingenommen werden.

Soweit die Bw. die Auffassung vertritt, dass die Buchhaltungsunterlagen nachweislich beim Finanzamt aufliegen, wird ihr entgegengehalten, dass selbst im zweiten abgabenbehördlichen Prüfungsverfahren keinerlei steuerlich geeignete Unterlagen vorgelegt worden sind. Allein die Abgabe von Steuererklärungen und Bilanzen reicht nicht aus, die darin seitens der Bw. gemachten Angaben der Abgabenerhebung zu Grunde zu legen, zumal die Abgabenerklärungen jedenfalls vor Beendigung des zweiten Prüfungsverfahrens dem Finanzamt vorgelegen sind und somit im Prüfungsverfahren eingebunden waren.

Die Bw. bringt ferner in ihrer Berufung betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2001 und 2002 vor, dass die dem Finanzamt vorgelegten Erklärungen in keinsten Weise berücksichtigt worden seien und die Abgaben auf reinen Schätzungen beruhten, die mit den tatsächlichen Gegebenheiten nicht im Einklang stünden. Diesem Vorbringen wird erwidert, dass nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, geeignet sind, der Abgabenerhebung zu Grunde zu legen. Dass die Bw. zur Führung von Büchern im Sinne der Abgabenvorschriften gem. § 124 BAO verpflichtet ist, und dass während der zwei Prüfungsverfahren keine steuerlich geeigneten Bücher oder Aufzeichnungen vorgelegt wurden bzw. unvollständige Unterlagen vorhanden waren, ist bereits von der Abgabenbehörde I. Instanz festgestellt worden.

Wenn die Bw. in der Berufung betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2001 und 2002 lediglich vorbringt, der Gesamtbetrag der Umsatzsteuer und das Jahreseinkommen seien unrichtig bemessen worden, so wäre es an ihr gelegen, mittels konkretem Vorbringen darzulegen, in welcher Weise die Umsatz- und Körperschaftsteuer falsch bemessen worden sei. Insofern geht dieses Vorbringen ins Leere.

Mit Vorlageantrag betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1998-2002 wendet die Bw. abermals ein, keinerlei Gewinne erwirtschaftet zu haben. Dass die Bw. jedoch lediglich Behauptungen aufstellt, obwohl es an ihr gelegen ist, konkrete Umstände und Überlegungen vorzubringen, aus denen sich ergibt, dass die der Schätzung zu Grunde gelegten Daten unrichtig sind, ist aus dem Sachverhalt klar erkennbar. In zwei

abgabenbehördlichen Prüfungsverfahren wurde nämlich die Bw. jeweils aufgefordert Bücher bzw. Aufzeichnungen vorzulegen. Für die Jahre 1998-2000 stellte das Finanzamt schließlich fest (siehe Berufungsvorentscheidung vom 21. Mai 2003), dass keine Buchhaltungsunterlagen vorliegen und für die Jahre 2001 und 2002, dass die Unterlagen unvollständig und die eingereichten Jahreserklärungen und Bilanzen nicht ordnungsgemäß sind. Es wäre nun an der Bw. gelegen, ua. durch Vorlage einer ordnungsgemäßen Buchhaltung die vom Finanzamt durchgeführte Schätzung zu widerlegen. Da dies nicht geschehen ist, hat das Finanzamt zu Recht eine Schätzung gem. § 184 BAO vorgenommen.

Soweit die Bw. weiters vorbringt, sie habe in den Jahren 1998- 2002 nur Verluste erwirtschaftet und es sei daher nur die Mindestkörperschaftsteuer anzusetzen, übersieht sie, dass die Bestimmung der Mindestkörperschaftsteuer, geregelt im § 24 Abs. 4 KStG 1988, gar nicht zur Anwendung gelangt. Der Körperschaftsteuer ist nämlich das Einkommen zu Grunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Das Finanzamt hat - wie schon mehrfach ausgeführt - das Einkommen der Bw. im Schätzungswege ermittelt und ist demnach für eine Festsetzung einer Mindestkörperschaftsteuer kein Raum mehr.

Wenn die Bw. im Vorlageantrag betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998-2002 vorbringt, ihr Geschäftsführer hätte die Buchhaltungsunterlagen persönlich einem Betriebsprüfer übergeben, wird dieses Vorbringen durch die Aussage des betreffenden Betriebsprüfers widerlegt. Es wäre nun an der Bw. gelegen gewesen, konkrete Unterlagen beizubringen, die ihr diesbezügliches Vorbringen stützen.

Aus welchen Gründen der Aussage des Betriebsprüfers keinen Glauben zu schenken ist, zumal die Bw. in ihrem Vorbringen in der Stellungnahme vom 25. April 2005 bemerkt, dass eine schriftliche Bestätigung der Übergabe der Unterlagen nicht vorhanden ist, obwohl sie noch in der Berufung vom 13. Oktober 2001 vorgebracht hat, dass die Buchhaltungsunterlagen nachweislich beim Finanzamt aufliegen, hat die Bw. nicht dargelegt. Der unabhängige Finanzsenat gelangt somit in freier Beweiswürdigung zur Ansicht, dass keine steuerlich beachtlichen Unterlagen dem Finanzamt vorgelegt worden sind.

Im Rechtsmittelverfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat hat die Bw. schließlich vorgebracht, dass Belege in Fotokopie vorgelegt werden. Festzuhalten ist, dass keine diesbezüglichen Belege übermittelt wurden, wobei abermals anzumerken ist, dass dem Berufungsbegehren betreffend Höhe der Umsatz- Körperschaft- und Kapitalertragsteuer nur dann hätte gefolgt werden können, wenn die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen der Abgaben auf Grund einer ordnungsgemäßen Buchhaltung hätte durchgeführt werden können. Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand oder Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen, sodass die Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen erhält (VwGH 20.9.1989, Zl. 88/13/0072). Dort, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann, findet die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes ihre Grenzen (VwGH 25.10.1995, Zlen. 94/15/0131, 94/15/0181). Insofern besteht einer erhöhte Mitwirkungs-, Beweismittelbeschaffungs- und Vorsorgepflicht, deren Einhaltung die Bw. nicht bzw. nicht ausreichend nachgekommen ist, sodass das Finanzamt zu Recht eine Schätzung vorgenommen hat.

Hinsichtlich der Berufung betreffend Körperschaftsteuer und Verspätungszuschlag hinsichtlich Körperschaftsteuer, beide für das Jahr 1998, hat die Finanzbehörde schon im Erstbescheid die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in einer Höhe schätzungsweise festgestellt, welche keine Änderung erfahren hat. Weder an der Schätzungsberechtigung des Finanzamtes, noch an der Höhe der geschätzten Bemessungsgrundlage ist eine rechtswidrige Vorgehensweise zu erkennen, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Hinsichtlich der Höhe der geschätzten Bemessungsgrundlagen betreffend Umsatzsteuer, Verspätungszuschlag hinsichtlich Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, jeweils für die Jahre 1998 und 1999, sowie Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2000- 2002 hat das Finanzamt in der zweiten Berufungsvorentscheidung deren Höhe insoweit vermindert, als es mit dem Masseverwalter und dem Geschäftsführer der Gemeinschuldnerin Gespräche über deren Höhe geführt hat, welche schließlich mit der Zustimmungserklärung der Bw. betreffend Erlassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung ein vorläufiges Ende fand. Insoweit ist dem Finanzamt, was die Höhe der geschätzten Bemessungsgrundlagen angeht, zuzustimmen, sodass den Berufungen, mit Ausnahme jener, die die Körperschaftsteuer und den Verspätungszuschlag hinsichtlich Körperschaftsteuer jeweils für das Jahr 1998 betraf, teilweise statt zu geben war.

#### Verspätungszuschlag

Konkrete Einwendungen gegen die Bescheide betreffend Verspätungszuschlag hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer enthalten die Berufungen nicht.

Nach Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann die Abgabenbehörde eine Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) den Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist. Dass die Fristen jeweils zur Einreichung der Abgabenerklärungen hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1998 und

1999, sowie hinsichtlich Körperschaftsteuer für das Jahr 1998 abgelaufen waren, ist ebenso evident, wie die nicht entschuld bare Verspätung der Bw.

Das Ausmaß der Fristüberschreitung, sowie das steuerliche Verhalten der Bw. lassen die Festsetzung eines Zuschlages in Höhe von 10 % gerechtfertigt erscheinen.

Hinsichtlich des Verspätungszuschlages betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1999 hat das Finanzamt der Berufung insoweit voll Rechnung getragen, als der Bescheid aufgehoben wurde. Der unabhängige Finanzsenat sieht keine Veranlassung sich der Auffassung des Finanzamtes nicht anzuschließen, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

#### Kapitalertragsteuer

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob dieses im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind alle nicht ohne weiteres als Ausschüttungen erkennbare Zuwendungen an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und die dritten der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden (vgl. z.B. VwGH 20.9.1983, Zl. 82/14/0273).

Soweit die Bw. in der diesbezüglichen Berufung ausführt, dass Finanzamt unterstelle, die geschätzten Gewinne seien dem Gesellschafter zugeflossen, eine solche Unterstellung sei jedoch nicht ausreichend, um Kapitalertragsteuerbescheide zu erlassen, wird erwidert, dass Grundvoraussetzung für die Rechtmäßigkeit der Erfassung von Einkünften aus Kapitalvermögen im Zusammenhang mit dem Zufluss von verdeckten Gewinnausschüttungen ist, dass ein Sachverhalt als erwiesen angenommen wird, welcher einer Beurteilung als verdeckte Gewinnausschüttung zugänglich ist (VwGH 30.5.2001, Zl. 95/13/0013). Das Finanzamt hat festgestellt, dass die geschätzten Gewinne dem Gesellschafter zugeflossen sind und allein die Behauptung der Bw., die Gewinne seien dem Gesellschafter nicht zugeflossen, führt die Berufung nicht zum Erfolg. Denn der Umfang der Offenlegungspflicht und Wahrheitspflicht beschränkt sich nicht nur auf das Vorbringen unbewiesener Tatsachen. Die Bw. hätte den Beweis zu erbringen, dass die Vorteile aus der Körperschaft nicht gemäß dem Gewinnverteilungsschlüssel dem Gesellschafter zukommen. Da jedoch dieses Vorbringen nicht unter Beweis gestellt wurde, ist eine Rechtswidrigkeit in der Vorgangsweise des Finanzamtes nicht zu erkennen.

Wenn die Bw. im Vorlageantrag betreffend Kapitalertragsteuer vorbringt, aus den Buchungsunterlagen sei ersichtlich, dass es in den streitgegenständlichen Jahren keinen Kapitalertrag gegeben habe, ist darauf - wie mehrmals schon ausgeführt - hinzuweisen, dass der amtswegigen Ermittlungspflicht dann Grenzen gesetzt sind, wenn nach der Lage des Falles nur der Abgabepflichtige Angaben zum Sachverhalt machen und diese unter Beweis stellt.

Hinsichtlich des Vorbringens im Vorlageantrag, die Unterlagen (Rechnungen, Buchhaltungsunterlagen) seien der Behörde in Kopie zur Verfügung gestellt worden, wird darauf hingewiesen, dass zwar ein Konvolut von Rechnungen dem Finanzamt zur Verfügung gestanden ist, die Buchhaltungsunterlagen - im Sinne von steuerlichen Aufzeichnungen - diesem jedoch nie vollständig vorgelegen sind. Da die Führung der Bücher in der im Gesetz vorgesehenen Form Sache der Bw. und nicht der Behörde ist, war auch eine Pflicht der Prüfer zur Konstruktion von Aufzeichnungen, welche die Bw. zu führen und vorzulegen verpflichtet war, nicht zu erkennen und demnach auslösender Moment betreffend das Recht und die Pflicht des Finanzamtes zur Schätzung nach § 184 Abs. 3 BAO.

Betreffend die Bereitschaft des Geschäftsführers der Bw., etwaige Unklarheiten zu klären und dies hätte das Finanzamt strikte abgelehnt, wird bemerkt, dass eine solche Vorgehensweise des Finanzamtes nicht aktenkundig ist.

Soweit die Bw. vorbringt, die Buchhaltungsunterlagen seien beim Handelsgericht Wien genau vollzogen und deren Richtigkeit bestätigt worden, wird darauf hingewiesen, dass die Bw. ua. verpflichtet ist für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres in den ersten neun Monaten des Geschäftsjahres für das vorangegangene Geschäftsjahr einen Jahresabschluss, welcher aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung besteht, aufzustellen (siehe § 193 HGB). In den §§ 277-281 HGB sind weiter die Offenlegung, Veröffentlichung und Vervielfältigung und Prüfung durch das Registergericht normiert. Demnach hat das Firmenbuchgericht ua. zu prüfen, ob der vorgelegte Jahresabschluss von den Geschäftsführern erstellt und von den Gesellschaftern festgestellt worden ist. Eine Bestätigung des Registergerichtes über die Richtigkeit der Buchhaltungsunterlagen betreffend die Bw. findet in den gesetzlichen Bestimmungen keine Deckung, zumal der Zweck des Firmenbuches die Verzeichnung und Offenlegung von Tatsachen ist, die nach dem Firmenbuchgesetz oder nach sonstigen gesetzlichen Vorschriften einzutragen sind. Hingegen zählen abgabenbehördliche Prüfungen im Sinne der Bestimmungen des §§ 147-153 BAO zu den Befugnissen der Abgabenbehörden, die nicht nur die Prüfung der formellen und sachlichen Richtigkeit der Bücher zum Inhalt haben, sondern für das Feststellen aller Umstände, die für die Erhebung von Abgaben von Bedeutung sind. Entsprechen Bücher und Aufzeichnungen den Bestimmungen des § 131 BAO, sind sie der Erhebung der Abgaben zu Grunde zu legen. Dass dies im vorliegenden Fall nicht gegeben war, wurde schon mehrmals aufgezeigt. Wenn die Bw. ausführt, der Konkurs sei im April 2004 aufgehoben worden, entspricht dieses Vorbringen nicht den Tatsachen, denn der Konkurs wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 20. Jänner 2004 aufgehoben.

Die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer hat das Finanzamt in Anlehnung an die geschätzten Gewinne der Jahre 1998-2002 festgestellt und sieht der unabhängige Finanzsenat keinen Grund, in diesem Punkt der Berufung somit teilweise Statt zu geben."

Dem folgen in der Bescheidbegründung noch fünf Zahlenkolonnen, aus denen hervorgeht, dass - bei unterschiedlichen Umsätzen - für jedes der fünf Streitjahre ein gleichbleibender Gewinn von EUR 7.266,54 und dessen vollständige verdeckte Ausschüttung angenommen wurden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen hat:

Die Begründung des angefochtenen Bescheides ist, wie dargestellt, wortreich, aber unkonkret. Sie betrifft zum Teil gar nicht aufgeworfene Fragen, wie etwa, wenn das Vorbringen, die "Buchhaltungsunterlagen" der Beschwerdeführerin hätten sich im Konkursverfahren als richtig erwiesen, mit Belehrungen über die Veröffentlichung von Jahresabschlüssen beantwortet wird. Wenn abschließend ausgeführt wird, die belangte Behörde sehe hinsichtlich der Kapitalertragsteuer "keinen Grund, in diesem Punkt der Berufung somit teilweise Statt zu geben", so steht dies auch in einem unklaren Verhältnis zum Spruch, der - wie die entsprechende Berufungsvorentscheidung - in Bezug auf die Kapitalertragsteuer eine teilweise Berufungsstattgebung enthält.

Die Ausführungen der belangten Behörde münden letztlich in Verweise auf die Entscheidungen des Finanzamtes, was bei entsprechend begründeten erstinstanzlichen Bescheiden genügen kann, wenn ihnen im Berufungsverfahren nicht ausreichend konkret entgegen getreten wird. Im vorliegenden Fall fehlte aber nicht nur die Grundlage etwa einer umfassenden, mit einem nachvollziehbaren Bericht abgeschlossenen Betriebsprüfung, sondern es gingen sowohl die Bescheide vom Mai 2003, die auf Unterredungen mit dem Masseverwalter beruhten, als auch diejenigen vom April 2004, in denen jeweils auf Gespräche mit Walter S. verwiesen wurde, in der Wahl der Begründung erkennbar von der Erwartung aus, dass die Beschwerdeführerin dagegen nichts mehr unternehmen werde. Erfüllt sich eine solche Erwartung nicht, so bedarf es einer konkreten Auseinandersetzung mit dem Sachverhalt in der Begründung der gleichlautenden Entscheidung der Berufungsbehörde. Im vorliegenden Fall wäre es dazu erforderlich gewesen, auf die von der Beschwerdeführerin vorgelegten Rechnungskopien und handschriftlichen Aufzeichnungen, deren Nichtbeachtung die Beschwerdeführerin gerügt hatte, einzugehen und nachvollziehbar darzulegen, in welchen Punkten und weshalb sie als Grundlage für die Festsetzung der Abgaben nicht geeignet seien und in welchem Verhältnis die vorgenommene, im Lauf des Verfahrens zum Teil radikal revidierte Schätzung zu ihnen stehe. Dass dies in der Begründung des angefochtenen Bescheides nicht geschehen ist, rügt die Beschwerde mit Recht. Dem angefochtenen Bescheid ist nicht einmal entnehmbar, ob die Schätzung noch auf der ausdrücklichen, aber aktenwidrigen Annahme des Finanzamtes beruht, dass die Beschwerdeführerin "mehrere Zinshäuser besitzt".

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. b und c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Der Ausspruch über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsersatzverordnung 2008.

Wien, am 20. Oktober 2010