



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., inW. (vormals: W), vom 24. August 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien für den 1. Bezirk vom 25. Juli 2000 betreffend die Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1996 und 1997 sowie gegen den Bescheid betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1996 und 1997 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtene Bescheid bleiben unverändert.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, ihre Tätigkeitsfelder waren im Prüfungszeitraum die Planung und Errichtung von Gebäuden. Die G.AG. war bis zum 9. Februar 2000 Gesellschafterin der Bw.. Die Betriebsprüfung gab an, dass die Bw. über die Eigentümerstellung der G.AG keine Informationen geben hätte können.

Die Geschäftsführer der Bw. waren bis zum 5. April 1997 D.B.G., ab dem 4. Februar 1997 bis zum 15. November 1999 dessen Sohn D.N.G., danach Herr R. Ct. , der nach der Aktenlage über keine Inlandsadresse verfügt und nicht erreichbar ist.

Bei einer Betriebsprüfung der Jahre 1994 bis 1997 hielt der Prüfer fest, dass D.B.G. an der G.AG. deutlich eine Eigentümerstellung zugekommen wäre. Die Betriebsprüfung beruft sich dabei auf die im Körperschaftsteuerakt auf den Aktenseiten 42 bis 130 für 1997 sowie auf den Seiten 367 bis 382 ihres Arbeitsbogens dargelegten Unterlagen, nämlich eine zwischen D.S.G.

und D.B.G. abgeschlossene Vereinbarung vom 5. April 1993, ein Schreiben von Rechtsanwalt D.A.H. vom 15. Juni 1993, einen Beschluss des BG M. vom 9. Juni 1994, eine Niederschrift der Bundespolizeidirektion Wien mit D.A.H. vom 21. Februar 1995, eine Niederschrift der Bundespolizeidirektion vom 27. Februar 1995 mit D.S.G. sowie ein undatiertes "Agreement of indemnity".

1. Verrechnungskonto D.B.G.

Überprüft wurde überdies eine Wertberichtigung einer Darlehensforderung im Ausmaß von 5,301.134,00 S des zum 31. Dezember 1997 im Wert von 7,068.179,31 S bestehenden "Verrechnungskontos D.B.G.". Die Bw. habe diese Berichtigung mit einem seit dem 11. August 1995 gegen D.B.G. laufenden und im März 1998 in der Schweiz abgeschlossenen Konkursverfahren begründet. Feststehe jedoch, dass die Bw. jegliche Einbringungsmaßnahmen gegen D.B.G. unterlassen habe, weshalb überdies in Anbetracht seiner Eigentümerposition bei der G.AG., seiner Geschäftsführerstellung und der seines Sohnes bei der Bw. sowie fehlender vereinbarter Rückzahlungsmodalitäten betreffend das genannte Verrechnungskonto, die zu beurteilende Wertberichtigung in Höhe von 5,301.134,00 S für das Jahr 1997 als verdeckte Gewinnausschüttung steuerrechtlich zu berücksichtigen gewesen sei.

2. Verrechnungskonto F.H.KEG

Die Bw. habe weiters eine gegen die F.H.KEG bestehende Forderung zum 31. Dezember 1996 im Wert von 7,461.804,66 S in Höhe von 3,730.902,33 S wertberichtigt. Den restlichen Betrag einschließlich der im Jahre 1997 angefallenen Zinsen zum 31. Dezember 1997 in Höhe von 4,378.722,33 S habe sie 1997 abgeschrieben. Diese Forderung bestünde seit dem 26. Mai 1993 in Höhe von 6,100.000,00 S und sei in den Folgejahren infolge Zinsverrechnungen und Finanzamtsüberrechnungen bis zur oben dargelegten Höhe angewachsen.

Die F.H.KEG war im Bereich der Planungsarbeiten, der statistischen Berechnungen, des Baumanagement und der Vermittlungsgeschäfte tätig. Gesellschafter der KEG waren Frau D.S.G. (ehemalige Ehegattin von D.B.G.) im Ausmaß von 55.411,00 S (70%), D.N.G. in Höhe von 15.831,00 S (20%) und D.B.G. als persönlich haftender Gesellschafter und Geschäftsführer in Höhe von 7.916,00 S (10%).

Einem Schreiben der F.H.KEG vom 11. Jänner 1999 an das Finanzamt Graz Stadt war zu entnehmen, dass diese Gesellschaft seit Jahren keine Einkünfte erzielt und seit 1997 keine Tätigkeit ausgeübt habe.

Die Betriebsprüfung hielt auch in diesem Punkt eine Forderungsabschreibung für unzulässig, zumal keinerlei Einbringungsmaßnahmen gesetzt worden seien und D.B.G. als nicht "vermögenslos" zu bezeichnen sei. Die Betriebsprüfung sah eine verdeckte Ausschüttung an

D.B.G. in Höhe von 3,730.902,33 S für 1996 und 4,378.722,33 S für 1997 auch darin begründet, da weder über die Entstehung der Forderung noch über ihre Rückzahlungsmodalitäten schriftliche Vereinbarungen vorlagen und die Bw. gegenüber einem fremden Dritten diese Forderungen nicht erlassen hätte.

Die Betriebsprüfung berechnete auf Basis obiger Feststellungen eine Kapitalertragsteuer in Höhe von 1,242.390,00 S für 1996 und 3,223.392,00 S für 1997 und rechnete die verdeckte Gewinnausschüttung D.B.G. zu.

Das Finanzamt erließ auf Basis dieser Feststellungen die Bescheide betreffend die Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1996 und 1997. Mit dem Bescheid betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer für Dezember 1999 behandelte die Abgabenbehörde erster Instanz eine in einer Rechnung vom 3. Dezember 1999 an die Q.GmbH fakturierte Generalunternehmerleistung für das Projekt W.G. in F. im Ausmaß von 82,800.000,00 S inklusive der Umsatzsteuer als steuerpflichtigen Umsatz.

Dagegen erhob die Bw. Berufung und führte in der Begründung wie folgt aus:

1. Nahebeziehung D.B.G.

Es stünde nicht fest, wer tatsächlich Gesellschafter der G.AG. gewesen sei. Die Feststellungen der Betriebsprüfung würden nur auf Vermutungen bzw. einseitigen Aussagen im Rahmen eines Scheidungskrieges beruhen. Unter einem verwies die Bw. auf ein Schreiben der I. (Wirtschaftsprüfungsgesellschaft der G.AG.) vom 29. September 2000, wonach bestätigt werde, dass D.B.G. nie Aktionär der bezeichneten Gesellschaft gewesen sei.

2. Verrechnungskonto D.B.G.

Unabhängig von vermuteten Nahebeziehungen zeige die Praxis, dass bei Konkursverfahren etwaige Rückerstattungen oft nicht einmal die dadurch entstandenen Spesen abdecken. Da die Bw. nach eingehender Prüfung die Vermögenslosigkeit von Herrn D.B.G. akzeptiert habe und die Aussichtslosigkeit kostspieliger Eintreibungsmaßnahmen festgestanden wäre, hätte sie auf jegliche Einbringung verzichtet. Weiters führte die Bw. aus, dass die ursprüngliche Darlehensgewährung auf Grund einer anfänglich guten Bonitätssituation des D.B.G. erfolgt wäre. Die Bw. habe die rasche Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage nicht erkannt, was nach ihrer Ansicht im allgemeinen Wirtschaftsleben öfters vorkomme und somit eine Nichtanerkennung der Wertberichtigung nicht rechtfertigen würde.

3. Verrechnungskonto F.H.KEG

Ein Großteil der Anteile an der genannten Gesellschaft habe Frau D.S.G. gehalten, D.B.G. wäre lediglich zu 10% beteiligt gewesen.

Aus der Scheidungsvereinbarung vom 5. April 1993 könne angesichts des "Scheidungskrieges" zwischen D.B.G. und D.S.G. ebenfalls nicht die bereits erwähnte Nahebeziehung zur F.H.KEG abgeleitet, sondern müsse diese angesichts der oben erwähnten Beteiligungsverhältnisse und des nicht friedlichen Verlaufes der Scheidung verneint werden. Da die Forderung erst am 26. Mai 1993, also nach Beginn des Scheidungsverfahrens, begründet worden sei, könne davon ausgegangen werden, dass zwischen der Bw. und der F.H.KEG kein Naheverhältnis bestanden hätte.

Auch in diesem Fall sei infolge der Vermögenslosigkeit der F.H.KEG von kostspieligen Eintreibungsmaßnahmen verzichtet worden. Die Bw. sieht die erfolgte Wertberichtigung als Ausdruck unternehmerischen Risikos an, die deshalb gerechtfertigt gewesen sei, da die Bw. im Zeitpunkt der Darlehensgewährung auf Grund vorliegender Prognosen an die wirtschaftliche Zukunft der genannten Gesellschaft geglaubt habe.

Im Schriftsatz vom 17. November 2000 führte die Bw. zur Berufung gegen den Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2000 aus, dass sie für dieses Jahr maximal ein ausgeglichenes Ergebnis erwarten würde. Die Abgabenbehörde erster Instanz erwiderte dem schriftlich am 24. August 2000, dass diese Angaben für die Bewilligung einer Herabsetzung keinesfalls ausreichend seien und ersuchte um Abgabe einer Zwischenbilanz. Diesem Ersuchen hat die Bw. bis dato nicht entsprochen.

4. Umsatzsteuer 12/1999

Aus der vorgelegten Schlussrechnung vom 10. August 2000 sei zu ersehen, dass nicht der gesamte, ursprünglich vereinbarte Betrag anerkannt worden sei, weshalb die Umsatzsteuer nur von der tatsächlichen Leistung in Höhe von 56,860.587,29 S netto festzusetzen gewesen sei. Die Leistungen wären von der Bw. im Zeitraum 1. März 1998 bis 30. November 1999 erbracht worden. Es handle sich bei dieser Rechnung um eine Rechnungsberichtigung infolge einer damals falschen Adressenbezeichnung, weshalb die damalige Rechnung gegenstandslos geworden sei.

In der Stellungnahme zur Berufung führte die Bw. aus:

"Strittig ist die Feststellung, dass D.B.G. im Prüfungszeitraum Gesellschafter des geprüften Unternehmens war. Die BP stützt sich bei ihrer diesbezüglichen Beweiswürdigung auf folgende Unterlagen, die hiermit nochmals dem Vertreter des geprüften Unternehmens als Beilagen A, B, C, D, E und F zur Kenntnisnahme übermittelt werden

Beilage A)

Vereinbarung vom 5.4.1993, abgeschlossen in U. zwischen D.B.G. und seiner damaligen Gattin D.S.G.

Gem. Punkt 6 der o.a. Vereinbarung verpflichtete sich D.S.G. , die Aktien der

"G.AG " (Muttergesellschaft des geprüften Unternehmens) an D.A.H. (damaliger Rechtsanwalt von D.B.G.) zu übergeben.

Beilage B)

Beschluss des Bezirksgerichtes M. S.) vom 9.Juni 1994 betreffend Ehescheidung der Parteien D.B.G. und D.S.G.

Es wird insbesondere auf die Seiten 5, 19, 21, 22, 23 und 28 verwiesen. Aus der Gesamtsicht der im o.a. Beschluss angeführten Aussagen und Stellungnahmen lässt sich vor allem auch im Bezug zur Beilage A eine Zurechnung der "G.AG ." zu D.B.G. vornehmen.

Beilage C)

Protokoll der Bundespolizeidirektion Wien vom 28.2.1995, aufgenommen mit D.S.G.

Laut Seite 2 des o.a. Protokolls hat D.S.G. am 5.4.1993 in U. die sich damals noch in ihrem Besitz befindlichen Aktien an RA D.A.H. übergeben.

Beilage D)

Protokoll der Bundespolizeidirektion Wien vom 21.02 1995 aufgenommen mit RA D.A.H.

Es wird auf die Seiten 7, 9, 10, 11 und 12 des o.a Protokolls verwiesen. Es lässt sich allein aus dieser Niederschrift die Zurechnung der " G.AG ." an D.B.G. klar ersehen.

Beilage E)

Orientierungskopie D.A.H. vom 15.6.1993

Im o.a. Schriftstück wird auf die Aktienübergabe (laut Vereinbarung A) hingewiesen

Beilage F)

Undatiertes "Agreement of Indemnity "

Aus dieser Beilage ist die Shareholder - Stellung " von D.B.G. ersichtlich.

Aus der Gesamtsicht der Beilagen A -F kann eine zweifelsfreie, eigentümerähnliche Zuordnung der Gesellschaftsrechte der G.AG zu D.B.G. erkannt werden, welche auch von der BP bezüglich der verdeckten Ausschüttung zu Grunde gelegt wurde.

Die Feststellungen der BP (siehe Punkt 1 der Berufung) beruhen daher durchaus nicht nur auf den "einseitigen Aussagen im Rahmen eines Scheidungskrieges", sondern auch auf den Aussagen von RA D.A.H. und D.S.G. (Beilagen C und D) vor der Bundespolizeidirektion Wien im Mordfall C. Z..

Das Schreiben der "I.", welches vom Berufungswerber im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegt wurde und welches bestätigt, daß D.B.G. auf der Anwesenheitsliste der Aktionäre der G.AG nie als Aktionär aufschien kann die o.a. Ausführungen nicht erschüttern, da die Anwesenheitslisten der Aktionäre der G.AG. nicht vorgelegt wurden.

Die der Berufung angeschlossene Bestätigung der I. bezieht sich auf Hauptversammlungen ab dem Jahre 1996, wogegen die Entstehung der fraglichen Forderungen in den Vorjahren erfolgt sein muss.

Weiters ist zu berücksichtigen, dass die Aktionäre der G.AG nur juristische Personen waren, sodass naturgemäß eine indirekte Gesellschafterstellung schon aus diesem Grunde nicht ausgeschlossen ist.

Weiters darf nicht vernachlässigt werden, dass der Beurteilung der Bp das Gesamtbild der vorliegenden Vorgänge zu Grunde gelegt wurde.

Der guten Ordnung halber wird bezgl. der "angeforderten Unterlagen" festgehalten, dass die nunmehrigen Beilagen A) - F) dem Berufungswerber am 20.Oktober 2000 gefälligerweise

übermittelt wurden und dass die Möglichkeit der Akteneinsicht immer bestand und weiters besteht.

Die in der Berufung gerügte "Mangelhaftigkeit des Verfahrens" erweist sich somit als völlig haltlos.

In Punkt zwei der Berufung verweist der Berufungswerber auf die angebliche Vermögenslosigkeit von D.B.G..

Ob die behauptete eingehende Prüfung der Aussichtslosigkeit je stattgefunden hat, kann aufgrund der der BP nicht vorliegenden Unterlagen nicht nachvollzogen werden. Fest steht nur, dass - wie die Berufungswerberin selbst zugesteht - keinerlei Eintreibungsmaßnahmen gesetzt wurden.

Der Angabe, dass rasche Verschlechterungen der Bonitätslagen im Wirtschaftsleben öfters vorkommen, ist durchaus zuzustimmen. Allerdings ist nicht nachvollziehbar, ob überhaupt Bonitätsprüfungen durchgeführt wurden. Irgendwelche Aktenvermerke, Besprechungsprotokolle oder ähnliche schriftliche Unterlagen lagen jedenfalls nicht vor.

Im Licht der obigen Ausführungen und der daraus für die Bp schlüssigen Gesellschafterstellung von D.B.G. erscheinen die in der Folge geschilderten Sachverhalte von bemerkenswerter Relevanz.

Mit **Stiftungsurkunde vom 21.4.1994** wurde die "G.-Privatstiftung" durch den Stifter D.B.G. mittels Bareinzahlung von S 1,000,000,- errichtet. Zweck der Stiftung ist die Vermehrung des Stiftungsvermögens sowie Ausschüttungen an die Begünstigten. Zu Stiftungsvorständen wurden D.B.G. sowie RA D.A.H. bestellt.

Mit **Stiftungszusatzurkunde vom 18.1.1995** wurden die Begünstigten bestimmt Erstbegünstigter ist D.B.G., im Falle seines Ablebens dessen Kinder.

Weiters wurden mit **Nachstiftungsurkunde vom 18.1.1995** folgende Grundstücke in die G. -Privatstiftung eingebracht:

EZX

EZY,

EZV,

EZW,

alle Bezirksgericht F.,

weiters die beiden streitverfangenen Grundstücke B.D..

Laut Jahresabschluß zum 31.12.1996 der G. -Privatstiftung wurden am 27.3.1996 sowie am 4.4.1996 jeweils S 2,500.000,- nachgestiftet.

Laut Bilanz zum 31.12. 1997 der G. Privatstiftung beträgt das Stiftungskapital S 13,075.153,42 .

Von einer Vermögenslosigkeit D.B.G.s kann daher trotz des in der Schweiz am 11.8.1995 eingeleiteten und im März 1998 abgeschlossenen Konkursverfahrens nicht **gesprochen werden**.

Was die wirtschaftlichen Kenntnisse betrifft, sei nochmals darauf verwiesen, daß D.B.G. Geschäftsführer des geprüften Unternehmens bis 5.4.1997 war.

Verrechnungskonto F.H.KEG - Punkt drei der Berufung

D.B.G. war nicht nur mit 10% an o.a.KEG beteiligt, sondern auch Geschäftsführer und persönlich haftender Gesellschafter. In Anbetracht der o.a. angeführten Vermögensverschiebungen (G. -Privatstiftung) kann der persönlich haftende Gesellschafter der KEG (D.B.G.) keinesfalls als vermögenslos bezeichnet werden. Eine Abdeckung der offenen Forderung des

geprüften Unternehmens gegen die KEG wäre daher ohne weiteres im Haftungswege über den persönlich haftenden Gesellschafter D.B.G. möglich gewesen.

D.B.G. war im maßgeblichen Zeitraum (1993-1997) Geschäftsführer beider Unternehmen mit 10 % und als persönlich haftender Gesellschafter an der KEG beteiligt sowie mittelbar über die G.AG. am geprüften Unternehmen.

Die Nichtabdeckung des Verrechnungskontos "G." sowie des Verrechnungskontos F.H.KEG ist nur aus den o.a. Naheverhältnis von D.B.G. zur G.AG sowie zur F.H.KEG zu erklären. Fremden Dritten gegenüber erscheint eine solche Vorgangsweise (Fehlen jeglicher Rückzahlungsmodalitäten) geradezu denkbar.

Berufung gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer 12/1999

Die Festsetzung der UVA 12/1999 begründet sich auf die Rechnung der Bw vom 3.12.1999 an die ZGmbH über S 82,800.000,- incl. USt. Inhaltlich kommt die Generalunternehmerleistung für das Projekt r F., W.G. zur Verrechnung.

Laut handschriftlichem Vermerk vom 2.2.2000 auf dieser Rechnung wurden folgende Beträge abgerechnet:

- a) Abzüge: S 5.000.000,0
- b) 5 % Haftrücklaß: S 4.140.000,00
- c) Rückhalt f. diverse Aufwendungen: S 5.427.295,25

tatsächlich zu zahlen: S 68.232.704,75

Über diesen Betrag wurde nochmals eine Faktura (siehe Beilage des Berufungswerbers) datiert vom 10.8.2000 gelegt.

Eine nähere Überprüfung (tatsächlich geleistete Zahlung, Verbuchung der Abzüge a-c) konnte nicht durchgeführt werden, da nach Erhebungen des abgabenrechtlichen Erhebungsdienstes vom Jänner 2001 die Firmenanschriften der Rechnung vom 10.8.2000 (X) wiederum Scheinadressen sind.

Der nunmehrige Geschäftsführer des geprüften Unternehmens, R. Ct. verfügt über keine Inlandsadresse und ist daher nicht erreichbar.

Die unter a-c) angeführten handschriftlich vermerkten Abzüge der Rechnung vom 3.12.2000 wurden vom Empfänger der Rechnung (ZGmbH) am 2.2.2000 gesetzt und können daher nicht in der UVA 12/99 des geprüften Unternehmens berücksichtigt werden.

Die berichtigte Rechnung des geprüften Unternehmens vom 10.8.2000 ermöglicht keine berichtigte UVA, da es sich bei beiden Firmenanschriften auf dieser Rechnung (C) augenscheinlich um Scheinadressen handelt.

Resumee:

Nach Ansicht der Betriebsprüfung sind in Anbetracht der o.a. Gründe sowohl die Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide (Haftungs- und Abgabenbescheide) 1996 und 1997 als auch die Berufung gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 12 /1999 als unbegründet abzuweisen."

In einem weiteren Schreiben brachte die Bw. zur Stellungnahme der Betriebsprüfung vor:

Zu Beilage A:

Aus der Vereinbarung ergebe sich nur die Übergabe der Aktien von Frau D.S.G. an D.A.H., jedoch nicht, dass diese D.B.G. eigentümlich wären. Es sei durchaus möglich gewesen, dass dieser die Aktien lediglich hinsichtlich eines Dritten in Empfang nahm.

Zu Beilage B:

Es würden sich dabei um Anträge und Ausführungen im Rahmen eines Scheidungsverfahrens handeln, ohne dass dadurch auf Grund dieser speziellen Situation davon ausgegangen werden könne, dass die Aktien tatsächlich D.B.G. gehören würden.

Zu Beilage C:

Aus der alleinigen Übergabe der Aktien an D.A.H. ergebe sich nicht, dass diese Herrn D.B.G. eigentümlich gewesen wären.

Zu Beilage D:

Auch diesbezüglich ergebe sich nach Ansicht der Bw. aus der gesamten Niederschrift keinerlei Eigentumsnachweis hinsichtlich der G.AG., es werde nur davon gesprochen, dass eine Holding aufgebaut und verschiedene Firmen gegründet worden seien. Daraus lasse sich jedoch nicht ableiten, dass D.A.H. behauptet hätte, dass D.B.G. Eigentümer der Aktien gewesen sein sollte.

Zu Beilage E:

Die bloße Übergabe der Aktien – sofern dies tatsächlich stattgefunden habe – würde keinen Nachweis beinhalten, dass der, der sie erhalten hätte, auch tatsächlich der Eigentümer gewesen sei. Es wäre daher eher davon auszugehen, dass D.A.H. Eigentümer der erwähnten Aktien gewesen sei, da er sie von D.S.G. erhalten habe. Die Finanzbehörde ging diesfalls auf Grund der bloßen Übergabe nicht davon aus, dass sie D.A.H. eigentümlich gewesen wären. Es sei unverständlich, dass umgekehrt die bloße Übergabe der Aktien an D.B.G. seine Eigentümerstellung begründet habe.

Zu Beilage F:

Hier handle es sich dabei nach Ansicht des steuerlichen Vertreters um ein Schreiben, dass im Rahmen des Scheidungskrieges der Ehegatten G. vorgelegt wurde, es lasse sich daraus nicht einmal die tatsächliche Rechtsverbindlichkeit dieses Schriftstückes überprüfen, noch klären, ob die unterfertigten Personen wirklich die in dem Schreiben behauptete Rechtsstellung innegehabt haben. Diesbezüglich habe die Behörde keinerlei Erhebungen gepflegt.

Die Behauptung der Betriebsprüfung, dass die Feststellungen nicht auf den einseitigen Aussagen im Rahmen des Scheidungskrieges, sondern auch auf den Aussagen des D.A.H. sowie der Frau D.S.G. im Mordfall Z. resultieren würden, sei nicht richtig, sondern müsse der bedauerliche Mordfall als Folge des Scheidungskrieges betrachtet und berücksichtigt werden, dass D.S.G. naturgemäß ein wesentliches Interesse daran gehabt habe, ihre eigene Situation besser darzustellen. Somit seien ihre Aussagen anlässlich des Mordfalles völlig irrelevant.

D.A.H. habe – wie in der Beilage C ausgeführt – nie davon gesprochen, dass die Aktien tatsächlich im Eigentum des D.B.G. gestanden wären, sondern nur erklärt, hier verschiedene Firmen gegründet zu haben, welche Unternehmen habe er jedoch nicht angeführt.

Abschließend brachte die Bw. vor, dass das Verfahren mangelhaft gewesen sei. Dies ergebe sich daraus, dass keine Einvernahme des D.B.G. gesucht worden wäre, sondern der Bw. die Vorlage von Urkunden aufgetragen wurde, die naturgemäß nicht in ihrem Besitz gestanden wären.

Welche Stiftungen in den Jahren 1994 bzw. 1995 bestanden hätten, sei hinsichtlich der nunmehrigen Vermögenslosigkeit irrelevant gewesen, da die Konkurseinleitung mit August 1995 jedenfalls weit nach diesem Zeitpunkt gelegen wäre.

Hinsichtlich der ins Treffen geführten "Denkummöglichkeit" sei darauf verwiesen, dass der Bw. die vermögensrechtliche Situation des D.B.G. sehr wohl bekannt gewesen sei und sie auf Basis vorhandener Informationen sinnlose Einforderungen unterlassen habe. Eine Prozessführung hätte sich in diesem Fall angesichts der Vermögenslosigkeit des D.B.G. als sinnlos erwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Verdeckte Gewinnausschüttung "Verrechnungskonto D.B.G."

Strittig ist die Frage, ob die von der Bw. am erwähnten Verrechnungskonto vorgenommene Wertberichtigung der Forderung auf Grund einer Darlehensgewährung an D.B.G. zum 31. Dezember 1997 im Ausmaß von 5,301.134,00 S den Gewinn des Jahres 1997 hätte mindern können.

Gemäß § 8 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt wird. Unter verdeckten Ausschüttungen sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes alle nicht ohne weiteres als Ausschüttungen erkennbare Zuwendungen an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen zu verstehen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen, nicht gewährt werden. Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlagevorgänge vor, auch wenn diese in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet sind (z.B. VwGH 14.12.2000, 95/15/0127). Weiters liegt nach der Judikatur eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht nur dann vor, wenn dem Gesellschafter ein Vermögensvorteil zugewendet wird, sondern auch dann, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten. Als nahe stehende Personen sind primär solche anzusehen, die mit dem Anteilsinhaber persönlich verbunden sind (Verwandte,

Ehegatten, Lebensgefährten), aber auch geschäftliche (geschäftsfreundliche, arbeitsrechtliche) Verbindungen begründen ein "Nahestehen" (vgl. VwGH 26.9.2000, 98/13/0107, Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, § 8 Tz. 42).

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist somit die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird anhand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (VwGH 3.8.2000, 9615/0159).

Die Vereinbarung muss demnach

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Die Betriebsprüfung ging von einer verdeckten Gewinnausschüttung aus, zumal die Bw. jegliche Einbringungsmaßnahmen gegen D.B.G., der bis zum 4. Februar 1997 ihr Geschäftsführer war unterlassen habe. Überdies habe die Bw. bezüglich der Darlehensgewährung keine Rückzahlungsmodalitäten festgelegt und sei D.B.G. Eigentümer der an der Bw. beteiligten Gesellschaft der G.AG. gewesen.

Feststeht, dass D.B.G. einerseits im streitgegenständlichen Zeitraum Geschäftsführer der Bw. war, andererseits war das Vorliegen einer Nahebeziehung zwischen ihm und der oben erwähnten G.AG. in L. zu überprüfen:

Zieht man in Betracht, dass die Vereinbarung vom 5. April 1993 (*Beilage A*) zwischen D.B.G. und D.S.G. abgeschlossen wurde und sie darin ihre wechselseitigen Ansprüche vor dem Hintergrund der bevorstehenden Scheidung festlegten, ist aus der darin festgelegten Verpflichtung der D.S.G., sofort Aktien und sonstige Urkunden u.a. hinsichtlich der G.AG. dem D.A.H. zu übergeben, eine vereinbarte Übergabe der streitgegenständlichen Aktien und Urkunden der G.AG. an D.B.G. abzuleiten. Dies deshalb, da auch D.A.H. in seinem Schriftsatz vom 15. Juni 1993 an D.J.L.S. zum Ausdruck brachte, dass er D.B.G. die Aktien als dazu Berechtigten übergeben hatte und er sie keineswegs von D.S.G. treuhändig erhalten hatte. Demnach war die Schlussfolgerung der Betriebsprüfung mangels gegenteiliger Anhaltspunkte, dass D.B.G. Gesellschaftsrechte an der genannten Gesellschaft erworben hat, zutreffend. Die Behauptung der Bw., dass es auch anders gewesen sein könnte, blieb dabei ohne Beweis.

Gleichermaßen ist aus dem genannten Beschluss des BG M. (*Beilage B*) im Scheidungsverfahren der damaligen Ehegatten G. eine Nahebeziehung des D.B.G. zur G.AG. abzuleiten. Dies deshalb, da das Gericht unter anderem in einer vorsorglichen Maßnahme anführte, es sei dem D.B.G. zu verbieten, über die zum ehelichen Vermögen gehörenden Aktien der G.AG. in irgendeiner Weise zu verfügen. Obgleich D.B.G. aussagte, über die bezeichneten Aktien nicht Verfügungsberechtigt gewesen zu sein, ist den Ausführungen des Gerichtes zu folgen, wonach es sich einerseits bei der "Gruppe G." um eine Vielzahl miteinander verbundener Unternehmen in Österreich, Luxemburg und auf den Bahamas gehandelt hat und aus diesem Grund die Ermittlung der Einkünfte und den Vermögensertrag von D.S.G. und D.B.G. nicht einmal annäherungsweise möglich gewesen wäre. Andererseits sei die Aussage des D.B.G., nicht Eigentümer der strittigen Aktien geworden zu sein, angesichts des gegenüber den Steuerbehörden praktizierten Versteckspiels und der mangelnden Bereitschaft dem Gericht Einblick in die finanziellen Verhältnisse zu gewähren, als unglaubwürdig zu beurteilen. Das Gericht ging dabei davon aus, dass D.B.G. weiterhin allenfalls durch D.A.H. über diese Aktien verfügen konnte. Diesen gerichtlichen Feststellungen, hielt die Bw. lediglich allgemeine Einwände entgegen, die eine Eigentümerposition des D.B.G. an der G.AG. nicht auszuschließen vermochten.

Auch den Beilagen C und E sind Hinweise auf eine Übergabe der Aktien an D.B.G. zu entnehmen. Dass in diesem Zusammenhang angesichts einer laut Beilage C formulierten treuhändischen Übergabe der Aktien an D.A.H. (Beilage C) eher davon auszugehen sei, dass dieser Eigentümer der besagten Aktien gewesen wäre, ist schon deshalb nicht zu folgen, da das Wesen einer Treuhandschaft für den Treuhänder keine Eigentümerstellung mit sich bringt. Vielmehr übernimmt dieser lediglich die Rechte und Pflichten des Treugebers, was für den konkreten Fall nicht bedeutet, dass D.B.G. nicht Eigentümer der gegenständlichen Aktien geworden ist.

Aus den Seiten 9, 11 und 12 der Beilage D und Beilage E geht eindeutig die Übergabe der strittigen Aktien an D.B.G. hervor, zumal D.S.G. durch die Übertragung der Holdingpapiere zumindest das Firmenkonglomerat völlig verloren hat und in teilweiser Erfüllung der Vereinbarung vom April 1993 D.A.H. nicht nur die Papiere zu den Unternehmen übergeben, sondern auch D.B.G. den Zugriff ermöglicht hat.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist somit D.B.G. als Eigentümer der G.AG. zu betrachten und vermag auch der durch die Bw. vorgelegte Schriftsatz der I. nichts Gegenteiliges zu beweisen, wenn darin lediglich darauf verwiesen wird, dass D.B.G. ab dem Jahre 1996 nie als Aktionär aufgeschienen sei, ohne dabei jedoch die Anwesenheitslisten der G.AG. vorzulegen. Darüber hinaus muss die Entstehung der fraglichen Forderungen in den

Vorjahren erfolgt sein, weshalb auch dieser Einwand vor dem Hintergrund der oben angeführten Unterlagen keinen Erfolg hat.

Angesichts der Tatsache, dass der Bw. nach § 115 BAO diesbezüglich auf Grund des bestehenden Auslandsbezuges nicht nur eine erhöhte Mitwirkungspflicht, sondern auch eine erhöhte Beweismittelbeschaffungspflichtspflicht trifft (vgl. Ritz, BAO³, § 115 Tz10, VwGH 25.5.1993, 93/14/0019), sie jedoch im gesamten Verfahren ohne Beweise lediglich vorbrachte, dass auf Grundlage der bezeichneten Unterlagen nicht ausgegangen werden könne, dass die Aktien der G.AG D.B.G. gehört hätten, war nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Berufungsfall davon auszugehen, dass D.B.G. zur G.AG. eine nahe stehende Person war.

Die Betriebsprüfung sah die Gewinn mindernde Abschreibung der in Rede stehenden Forderung als unzulässig, da D.B.G. nicht ohne Vermögen gewesen sei und führte dazu in ihrer Stellungnahme zur Berufung aus, dass er am 21. April 1994 die G. Stiftung mit den Stiftungsvorständen D.B.G. und D.A.H. gegründet hätte. Am 18. Jänner 1995 wurden mit Nachstiftungsurkunde die von der Betriebsprüfung angeführten neun Liegenschaften in die Stiftung eingebracht. Angesichts dieser unwidersprochen gebliebenen Feststellungen und des Umstandes, dass laut Bilanz zum 31.12.1997 die G. Stiftung einen Wert in Höhe von 13,075.153,42 S betragen hat, geht der Einwand der Bw. D.B.G. wäre angesichts des in der Schweiz am 11. August 1995 eingeleiteten und im März 1998 abgeschlossenen Konkursverfahrens vermögenslos gewesen, völlig ins Leere. Dies vor allem deshalb, da D.B.G. als Geschäftsführer der Bw. unterlassen hat, zu dokumentieren, ob die von ihr nunmehr eingewendete Aussichtslosigkeit der Einbringung der in Streit stehenden Forderungen auch geprüft worden ist. Feststeht, dass keinerlei Einbringungsmaßnahmen gesetzt worden sind und darüber hinaus mangels Aktenvermerke bzw. andere Unterlagen über Anfragen betreffend die wirtschaftlichen Verhältnisse nicht festzustellen war, ob überhaupt Bonitätsprüfungen durchgeführt wurden, die letztlich angesichts der behaupteten Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage eine Vermögenslosigkeit des D.B.G. bestätigt hätten.

Dazu kommt, dass unstrittig hinsichtlich der Rückzahlungsmodalitäten keine einem Fremdvergleich standhaltende Vereinbarungen festgelegt worden sind. Nach der konkreten Sachlage hat die Bw. keine ausreichenden und klaren Vereinbarungen über die Laufzeit der Darlehen, die Modalitäten der Rückzahlung und die Besicherung getroffen. Weiters waren keine Einbringungsmaßnahmen erkennbar, die Bw. hat auf die Einhaltung der Zahlungsziele nicht erkennbar bestanden und sind die aushaftenden Beträge nicht eingemahnt worden. Solche Leistungsbeziehungen wäre die Bw. mit einer ihr nicht nahe stehenden Person nicht eingegangen. Die Wertberichtigung der Forderung war somit in steuerlicher Hinsicht nicht zu

berücksichtigen und findet ihre Wurzeln in der Anteilsinhaberschaft des D.B.G., der sowohl Geschäftsführer der Bw. war, als auch Anteile der als Gesellschafter beteiligten G.AG innegehabt hatte.

Zum Vorbringen der Bw., das gegenständliche Verfahren sei mangelhaft, eine Einvernahme des D.B.G. sei nicht erfolgt und der Bw. wurde die Vorlage von Urkunden aufgetragen, die sie naturgemäß nicht besessen hätte, ist auszuführen, dass D.B.G. als Geschäftsführer der Bw. im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens alle Möglichkeiten zur Verfügung standen, seine Vorbringen darzulegen. Die Tatsache, dass er dies unterlassen hat, obgleich er in seiner Funktion als Geschäftsführer die Möglichkeit hatte, Unterlagen betreffend die G.AG vorzulegen, zumal er zu ihr zweifelsohne eine Nahebeziehung gehabt hatte, führt angesichts der für die Bw. im konkreten Fall bestehenden erhöhten Mitwirkungspflicht zu keiner anderen als der oben dargelegten rechtlichen Beurteilung.

2. Verrechnungskonto F.H.KEG

Angesichts der oben dargestellten Gründung der G. Stiftung und der Verschiebung von Vermögen in diese Stiftung war, mangels gegenteiliger Beweise, zu Recht davon auszugehen, dass der persönlich haftende Gesellschafter D.B.G. nicht vermögenslos war, vielmehr als Geschäftsführer und persönlich haftender Gesellschafter der F.H.KEG hinsichtlich der abgeschriebenen Forderung zur Haftung herangezogen werden hätte können.

Da die Bw. – wie zu Punkt 1. ausgeführt - jegliche Eintreibungsmaßnahmen unterließ, ist die Nichtabdeckung des Verrechnungskontos der F.H.KEG als Zuwendung eines Vorteils an D.B.G. zu beurteilen, zumal die KEG durch diese Vorgangsweise einen Anteilsinhaber begünstigte und dies steuerlich im Wege einer verdeckten Gewinnausschüttung zu neutralisieren war.

Da die Bw. im Berufungsverfahren keine näher begründeten Ausführungen zur Körperschaftsteuervorauszahlung für 2000 vorbrachte, war die Berufung in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

3. Festsetzung der Umsatzsteuer 12/1999

An der Festsetzung der Umsatzsteuer für den Dezember 1999 war deshalb nichts zu ändern, da die ursprüngliche Rechnung der Bw. über 82,800.000,00 S brutto nach den Angaben der steuerlichen Vertretung am 10. August 2000 auf 68.232.704,75 S brutto berichtigt wurde. Da eine solche Berichtigung im Sinne des § 16 Abs. 1 letzter Satz UStG 1994 jedoch erst für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen ist, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist, war im Berufungsfall die im Jahre 2000 erfolgte Änderung nicht rückwirkend im Streitjahr 1999 zu berücksichtigen.

Demnach blieb die Berufung auch in diesem Punkt, ungeachtet der Feststellungen der Betriebsprüfung, wonach die Firmenanschrift auf der berichtigten Rechnung eine Scheinadresse war, ohne Erfolg. Da die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer für Dezember 1999 gemäß § 274 BAO auch gegen den später am 5. November 2001 erlassenen Umsatzsteuerbescheid 1999 gerichtet gilt, war im konkreten Fall die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 1999 als unbegründet abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. November 2006