

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Gr., vom 22. März 2002 und 8. April 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden, vom 14. Dezember 2001 und vom 21. Jänner 2002 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für 1997 sowie betreffend Kapitalertragsteuer (Haftungs – und Abgabenbescheid) für 1997 entschieden:

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für 1997 wird teilweise Folge gegeben.

Der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid wird Folge geben.

Diese angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Der Berufung gegen den Haftungs – und Abgabenbescheid für Kapitalertragsteuer für 1997 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe (Punkt 5.) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Gesellschaft (Bw.) befindet sich seit 30. Dezember 1997 aufgrund eines Antrages der Hauptgläubigerin vom 22. 12. 1997, dem ein Eigenantrag vom 24. 12. 1997 folgte, in Konkurs. Feststellungen einer Außenprüfung (Bp.), die zu den strittigen Bescheiden führten, wurden vom (damaligen) Masseverwalter (MV.) der Bw. angefochten. Währungsangaben ohne weiteren Hinweis beziehen sich auf ATS.

# 1. Allgemeine Feststellungen durch die Bp. (Tz. 13 – 16a):

Es existiere für das geprüfte Jahr 1997, in dem die betrieblichen Aktivitäten (Vermietung eines Betriebsareals) nach Verkauf der Liegenschaft eingestellt wurden, keine Buchhaltung (Tz. 13). Infolge formeller und materieller Mängel der Buchführung sei diese nicht ordnungsgemäß im Sinne des § 131 BAO (Tz. 14 mit Verweis auf Tz. 16), sodass die Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 1997 gemäß § 184 BAO geschätzt wurden (Tz. 15).

## Tz. 16 Sonstige Feststellungen zur Führung der Bücher:

- Ein laufender Gewinn/Verlust 1997 wurde mangels vorgelegter Unterlagen und fehlender Bilanzen (bereits seit 1992) nicht erklärt.
- Die Mieteinnahmen 1997 wurden nicht erklärt (Hinweis auf Tz. 19).
- Der Verkauf der (gegenständlichen) Liegenschaft an die L. wurde nicht erklärt (9,800.000 ohne Ust - Verrechnung).
- Der Verkauf der Gegenstände und Rechte an die L. wurde nicht erklärt (Kaufvertrag über Gegenstände und Rechte: 8,150.000 zzgl. 20% USt, 1,630.000; Anmerkung: wurde als Scheingeschäft gewertet).
- Die "Abschlagszahlung Option 1997" wurde nicht berücksichtigt (Näheres unten).
- Eine Vorsteuerberichtigung 1997 gemäß § 12 Abs. 10 UStG erfolgte nicht (Punkt 2. 2.).
- Forderungen an nahestehende Firmen und Personen konnten nicht überprüft werden (Punkt 2. 11).

Unter Tz. 16a wurden Gesellschaften, deren Verflechtungen mit der Bw. bzw. mit ihr nahestehenden Personen, Verträge und Geschäftsvorfälle, ausgewiesen wie folgt.

- S. (Österreich) = Bw.:

Gesellschafter der Bw. waren im strittigen Jahr u. a. Herr AD., Frau GM., Herr J. und die SI (Schweiz): Herr PSt. ist Gesellschafter und Verwaltungsrat (Geschäftsführer) der SI und der STAG. (Schweiz), Holding der SI

- L. (Österreich):

Frau Ist. ist Geschäftsführerin und alleinige Gesellschafterin der L. und Ehegattin des Herrn PSt..

- B. (Liechtenstein):

Herr PSt. ist wirtschaftlicher Gründer, Berechtigter und Erstbegünstigter der B..

- C. (Liechtenstein):

Herr PSt. ist wirtschaftlicher Gründer, Berechtigter und Erstbegünstigter der C..

- EU-AG. (Liechtenstein):

Die EU-AG. ist Treuhänderin der B. und der C.. Da "hinterlegte Stiftungen", wie die B. und die C. keine Geschäftstätigkeit entfalten dürfen, bietet sich die EU-AG. an, als Treuhänderin gegen entsprechende Provision tätig zu werden.

- Treuhandvertrag C. - EU-AG.:

Am 31. 1. 1997 schloss Herr WM. als Bevollmächtigter der C. mit der EU-AG. einen Treuhandvertrag mit dem Inhalt ab, dass die EU-AG. für die C. eine Liegenschaft von der Bw. um 10,500.000 erwerben solle.

- Optionsvertrag Bw. - EU-AG.:

Am 30. und 31. 1. 1997 wurde zwischen der Bw. und der EU-AG. ein Optionsvertrag abgeschlossen. Darin wurde die Betriebsliegenschaft zu einem Kaufpreis von 10,500.000 angeboten.

- Kaufvertrag Liegenschaft, L. – Bw.:

Nachdem Herr PSt. von der G. eine Kreditzusage erhalten hatte, wurden zwei Kaufverträge abgeschlossen um die höhere Kreditvergabe rechtfertigen zu können.

Mit Kaufvertrag vom 2. 10. 1997 wurde die Liegenschaft sodann nicht an den Optionsnehmer, die EU-AG., sondern an die Firma L., die Herr PSt. am 7. 8. 1997 gegründet hatte, um 9,800.000 veräußert.

- Scheingeschäft, Kaufvertrag bewegliche Gegenstände und Rechte zwischen L. und der Bw.:

Mit Kaufvertrag vom 2./7. 10. 1997 wurde ein weiterer Kaufvertrag über Mobilien errichtet, der für verschiedene auf der Liegenschaft befindliche Gegenstände und Rechte einen Kaufpreis von 9,780.000 (8,150.000 + 20% USt, 1,630.000) vorsah.

Bei diesem Kaufvertrag handelte es sich um einen "Scheinkaufvertrag", den Herr PSt. abschloss. Dies vor allem deshalb, weil die Liegenschaft nicht mehr als 9,800.000 wert und Herrn PSt. bewusst gewesen sei, dass höhere Investitionen zu tätigen waren. Daher sollte über diesen zweiten Kaufvertrag durch die finanzierende Bank (G.) eine Finanzreserve geschaffen werden. Auf diese Weise hatte PSt. einen höheren Kreditbetrag zur Verfügung.

- Kaufpreisreduktion L. – Bw.:

Am 14. 10. 1997 wurde eine Kaufpreisreduktion in Höhe von 650.000 vereinbart.

- 2. Scheingeschäft, Abschlagszahlung Option, Bw.: - EU-AG.:

Am 10. 11. 1997 wurde von der Bw. an die EU-AG. ein Betrag von 7,180.000 unter dem Titel "Abschlagszahlung betreffend Auflösung des Optionsvertrages" überwiesen, obwohl im Optionsvertrag keine Entschädigung für den Fall des Nichtzustandekommens des Kaufvertrages vereinbart war.

- Aussage von Herrn PSt. vor dem Untersuchungsrichteramt Oe. (Schweiz):

Anmerkung hiezu: Ausgelöst wurde diese Aussage durch eine Sachverhaltsdarstellung des MV. wegen §§ 146, 147 und 159 StGB vom (wohl richtig) 22. 1. 1998 an die Staatsanwaltschaft, wobei Z. als Vertragserrichter der zwei obgenannten Kaufverträge und als Treuhänder für die damit zusammenhängende finanzielle Gebarung (u. a. auch Überweisung der 7,800.000 auf

das Konto der EU-AG.) fungierte. Es folgte am 28. 1. 1998 eine Strafanzeige an die Staatsanwaltschaft durch den Rechtsvertreter der BA sowie am 13. 3. 1998 eine weitere Strafanzeige durch das LG.. Weiters erfolgte eine Anfechtungsklage wegen der o. a 7,800.000, eingereicht durch den MV. gegen die EU-AG. und einen Verwaltungsrat vom 28. 9. 1998 an das Landesgericht. Nach veranlassten Sicherungsmaßnahmen und einer Rechtfertigungsklage des MV. in Liechtenstein führte dies letztlich zu einer vergleichsweisen Regelung (Vergleichsbetrag für die Konkursmasse 4,280.011,70).

Aussage: *"Nachdem die Finanzierung gesichert war, wurde Z. damit beauftragt, eine GmbH für den Erwerb der Liegenschaft zu gründen. Z. gründete auch tatsächlich die L. mit Sitz in Pd. für den Kauf. Bereits vor Gründung der L. wurde mit Frau GM. abgeklärt, dass sie die Geschäfte bezüglich der Liegenschaft führen würde. Durch den tatsächlichen Kauf der Liegenschaft in Pd. durch die L. wurde die in meinem Vorkaufsrecht vereinbarte Abschlagszahlung fällig. Die genannte Abschlagszahlung in Höhe von 7 Millionen kam aus dem Kreditvolumen.*

*Die Abschlagszahlung wurde in folgende Teile aufgeteilt:*

700.000,00	<i>Dieser Betrag ging an mich für die Mühewaltung</i>
250.000,00	<i>Dieser Betrag ging an Z. als Einzahlung des Stammkapitals der L.</i>
ca. 6,000.000,00	<i>Dieser Betrag sollte von meinen Anwälten als Investitionsreserve und zur Deckung von anfallenden Kosten angelegt werden."</i>

- Aufteilung durch die EU-AG.:

Am 11. 11. 1997 wurden 250.000 an die L. als Stammkapital der alleinigen Gesellschafterin und Geschäftsführerin Ist. zurücküberwiesen. Am selben Tag wurden 700.000 an die B. überwiesen, die diesen Betrag an PSt. für seine "Mühewaltung" weiterüberwies. Ein Betrag von 6,159.115 wurde Frau GM. bar übergeben, die diesen Betrag an Herrn WM. weitergab. Dieser reichte die Summe an PSt. weiter. Ein Betrag von ca. 6,000.000 wurde als Investitionsreserve und zur Deckung anfallender Kosten bei der B. angelegt.

## 2. Steuerliche Feststellungen

- Umsatzsteuer:

### 2. 1. Tz. 19 Schätzung der Mieteinnahmen 1997

Mangels vorhandener Buchhaltungsunterlagen wurden die Mieteinnahmen auf Basis der Mieterliste für 10/97 geschätzt wie folgt:

Einnahmen laut Mieterliste 10/97	172.910,00
Monate	10
Hochgerechnete Mieterlöse 1 – 10/1997	1,729.100,00
Sicherheitszuschlag zu 25% ergibt:	432.275,00
Summe des geschätzten Mietumsatzes:	2,161.375,00
20% USt:	432.275,00

### 2. 2. Tz. 20 Vorsteuerberichtigung 1997 gemäß § 12 Abs. 10 UStG:

	Anschaffungs- kosten	Vorsteuer (20%)	Vorsteuerberichtigung	
			Zehntel	
Aufber. Acrylglasstaub f. Parkplatz 1991	484.990	96.998	6	58.199
Gebäude 1989	8,540.752	1,708.150	8	1,366.520
Umbau, Adaptierungsarbeiten 1989	2,670.473	534.095	8	427.276
Umbau, Adaptierungsarbeiten 1990	2,183.940	436.788	7	305.752
Umbau, Adaptierungsarbeiten 1991	4,803.781	960.756	6	576.454
Strom Herst. Zuleitung Schaltanl. 1991	198.206	39.641	6	23.785
Summe der Vorsteuerberichtigung:				2,757.985

## 2. 3. Kaufvertrag der Liegenschaft mit L.

Nach § 6 Abs. 1 Z. 9 lit. a UStG besteht ein steuerfreier Grundstücksumsatz von 9,800.000.

## 2. 4. Tz. 22 Kaufvertrag über Gegenstände und Rechte mit Livec GmbH

Da im Kaufvertrag USt in Höhe von 1,630.000 ausgewiesen ist, wurde diese wie folgt festgesetzt:

Kaufvertrag netto	8,150.000
ausgewiesene USt. zu 20%:	1,630.000

## 2. 5. Tz. 23 Umsatz 1997

Schätzung der Mieteinnahmen 1997:	2,161.375,00	USt
Kaufvertrag Gegenstände und Rechte:	8,150.000,00	
Steuerpflichtiger Umsatz, zu 20% USt:	10,311.375,00	2,065.275,00
Vorsteuerberichtigung gem. § 16 UStG laut VIg.:		+180.000,00
Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG:		+2,757.981,81
Zahllast laut Bp.(gerundet):		5,000.260,00

- Gewinnermittlung:

## 2. 6. Tz. 29 Laufender Gewinn/Verlust

Mangels vorgelegter Unterlagen und fehlender Bilanz für das Jahr 1997 wurde der laufende Gewinn/Verlust mit 0 geschätzt.

2. 7. Zurechnungen: Tz. 30, Kaufvertrag über die Liegenschaft, 9.800.000; Tz. 31 Kaufvertrag über Rechte, 8,150.000;

2. 8. Abrechnungen: Tz.32 Kaufpreisreduzierung, 650.000; Tz. 33, Restbuchwert, 17,112.029 (laut Detaillierung)

## 2. 9. Tz. 34 Zusammenfassende Gewinnermittlungsdarstellung:

Tz. 29	Laufender Gewinn/Verlust	0
Tz. 30	Kaufvertrag über die Liegenschaft	9,800.000
Tz. 31	Kaufvertrag über Rechte	8,150.000
Tz. 32	Kaufpreisreduzierung,	-650.000
Tz. 33	Restbuchwerte	-17,112.029
Gewinn:		187.971

- Einkommensermittlung:

## 2. 10. Abschlagszahlung Option

Da die "Abschlagszahlung Option" Frau GM. als Gesellschafterin der Bw. bzw. Herrn PSt. zugeflossen ist, der Gesellschafter und Verwaltungsrat (Geschäftsführer) der Sipar AG und der STAG. ist, wurde eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe dieser Abschlagszahlung von 7,180.000 angesetzt.

## 2. 11. Tz. 36 Forderungen an nahestehende Firmen und Personen

Da mangels vorhandener Buchhaltungsunterlagen und Bilanzen der Eingang offener Forderungen an nahestehende Firmen bzw. Personen nicht mehr überprüft werden kann, wurden die in der letzteingereichten Bilanz zum 31. 12. 1992 noch zu Buch stehenden von der Bp. als verdeckte Ausschüttung angesetzt.

Darlehen IMAG, Schweiz: (Muttergesellschaft der H.)	2,950.000,00
Darlehen R., Schweiz: (Verwaltungsratspräsident der SI, IMAG)	270.667,00
Verr. Kto. H.: (Tochter der IMAG)	1,443.075,00
Verr. Kto. P.: (Tochter der PAG:, Schweiz)	203.391,00
Summe der Verdeckten Gewinnausschüttung:	4,867.133,00

## 2. 12. Tz. 37/38 Summe der verdeckten Ausschüttungen und KEST – Bemessung:

Die Summe an verdeckter Ausschüttung wurde mit 12,047.133. festgestellt. Die KEST wurde hievon mit 31,25% (25% KEST – Satz +6,25%, da die Bw. die KEST. trägt.), somit mit 3,764.729,00 berechnet und festgestellt.

## 3. Berufungsausführungen (Eingabe vom 22. 3. 2002)

Vom MV. wurde beantragt, die Veranlagung des strittigen Jahres im Sinne einer nachstehend erfolgten Darstellung zu veranlassen. Denn seitens des zuständigen Prüfungsorganes sei der maßgebliche Sachverhalt unrichtig recherchiert, vorhandene Unterlagen nicht richtig ausgewertet bzw. gesetzwidrig interpretiert worden.

### 3. 1. Umsatzsteuer

#### 3. 1. 1. Zu Tz. 19, Schätzung der Mieteinnahmen

Die Mieterliste für 10/97 sei nicht der Bw., sondern bereits der L. zuzurechnen. Nach vorliegenden Informationen des MV. habe die Bw. 1997 keine Mieteinnahmen erzielt. Die L. habe die gegenständliche Liegenschaft Anfang Oktober erworben, sodass ab diesem Zeitpunkt ihr sämtliche Mieterträge zuzurechnen seien. Eine Hochrechnung der Mieteinnahmen 1 – 10/97 sei nicht gerechtfertigt. Sollten in eventu Mieten der Bw. zugeflossen sein, was bestritten werde, könnten der Bw. daher nur solche für den Zeitraum 1 – 9/97 zugerechnet werden. Gehe man weiters von der Annahme aus, die Mieterliste sei gesichert, dann sei ein Sicherheitszuschlag unangebracht und unzulässig.

Die Bw. habe in den Jahren 1993 bis 1997 erhebliche Mieteinbußen durch Nichtbezahlen der Miete seitens des Hauptmieters, Herrn Bl., erlitten. Die von ihm zu entrichtende monatliche Miete habe 98.000 + USt./Monat betragen. Die Bw. habe als Sollversteuerin für erhaltene Mieterlöse oder Mieteinnahmen monatlich USt. abgeführt, was im Rahmen der Bp. nicht gewürdigt worden sei. Es hätte zu einer USt – Berichtigung aufgrund der Uneinbringlichkeit der offenen Mietforderungen zugunsten der Bw. kommen sollen, zumal die Uneinbringlichkeit festgestanden sei. Es werde hiezu die Einvernahme des Herrn J. und die des Herrn Bl., Einsichtnahme in den Straftat des LGX. sowie Durchsicht der dort aufliegenden Bankkonten, Saldenlisten, Buchhaltungskonten und der erstellten Gutachten beantragt. Daraus ließe sich der von der Bw. behauptete Sachverhalt überprüfen. Es werde daher eine Festsetzung der USt. hinsichtlich der Mieteinnahmen mit S 0 begehrt.

(Anmerkung: Über diesen Mieter wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes am 27. 2. 2002 ein Konkursverfahren eröffnet).

### 3. 1. 2. Tz. 20 Vorsteuerberichtigung

Die erfolgte Ermittlung der Vorsteuerberichtigung sei unrichtig. Es ergäbe sich insgesamt eine Zahllast von 1,018.442,00.

### 3. 1. 3. Zu Tz. 22, Kaufvertrag von Gegenständen und Rechte an die L.

Im Strafverfahren gegen J. u. a. vor dem LGX. wurde durch rechtskräftiges Strafurteil festgestellt, dass es sich bei dem Kaufvertrag hinsichtlich der Fahrnisse um ein Scheingeschäft gehandelt hat. Nach Ansicht der Bw. habe es sich nicht nur um ein Scheingeschäft, sondern möglicherweise um ein Umgehungsgeschäft gehandelt, da die Parteien die Anwendung einer bestimmten gesetzlichen Regelung vermeiden wollten. Die im Konkurs – und Straftat des LGX. erliegenden Urkunden belegten klar und deutlich, dass die Kaufverträge bezüglich der Liegenschaft, die Fahrnisse und der Optionsvertrag hinsichtlich der Abschlagszahlung größtenteils nur zu dem Zweck geschlossen wurden, um Dritten in der Schweiz ansässigen Firmen und Personen Vermögensmittel unberechtigterweise zukommen zu lassen. Würde man von der Tatsache ausgehen, dass der Kaufvertrag bezüglich der Fahrnisse Gültigkeit und hinsichtlich der Bezahlung der Umsatzsteuer Folgewirkungen hätte, so würde dies bedeuten, dass aufgrund eines nichtigen Geschäftes ein Gläubiger gegenüber den anderen Gläubigern bevorteilt wäre. Dies hätte zur Konsequenz, dass aufgrund eines nichtigen Geschäftes die Abgabenbehörde gegenüber den anderen Gläubigern einen Vorteil in nicht unbeträchtlicher Höhe anlässlich der Verteilung der Massemittel erwirken würde. Die Nichtigkeit des Geschäftes ergäbe sich schon daraus, dass der Masse, auch zugunsten der Abgabenbehörde, erhebliche Mittel rückgeflossen sind. Vermerkt wurde auch, dass hinsichtlich der Vermögensbevorteilung der Abgabenbehörde festgehalten wird, dass der Erwerber der Fahrnisse die Vorsteuer nie lukrieren konnte, sodass es auch zu keiner Schädigung der Abgabenbehörde gekommen sei.

### 3. 2. Körperschaftsteuer:

#### 3. 2. 1. Abschlagszahlung Option

Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung sei verfehlt, da es sich steuerlich nicht um die Ausschüttung eines Gewinnes zu Gunsten der Gesellschafter gehandelt habe, sondern um eine strafrechtlich implizierte Vermögensverschiebung zu Lasten der Konkursgläubiger.

Würde man dies steuerlich als verdeckte Gewinnausschüttung ansetzen, so wäre der Zweck der Vermögensverschiebung, nämlich Gläubiger zu benachteiligen, insofern dadurch erreicht, als dass durch die Steuerlast auf eine Vermögensverschiebung, die mit verdeckter Gewinnausschüttung gar nichts zu tun habe, nun doch die Konkursgläubiger quotenmäßig benachteiligt seien.

Es handle sich um unberechtigte Entnahmen, die sohin zu Forderungen und Rückforderungsansprüchen der Bw. gegenüber den Gesellschaftern oder diesen nahe stehenden Personen führe. Diese Rückforderungen seien nach erfolgtem Aufdecken auch gerichtlich betrieben worden. Somit seien 4,600.000 abzüglich Kosten von SFR 35.000 zur Rückzahlung gelangt. Selbst wenn man eine verdeckte Gewinnausschüttung annehme, könne dies nie zu einer Körperschaftsteuerbelastung führen.

Entweder führe eine verdeckte Gewinnausschüttung zu einer Reduktion von Aufwendungen oder zu einer Erhöhung zu gering verrechneter Erlöse bzw. Erträge und somit zu einer Erhöhung des steuerlichen Ergebnisses. Eine wichtige Ausnahme hievon stellten geldwerte Forderungen der Gesellschaft gegenüber ihren Anteilsinhabern (oder deren nahestehenden Personen) dar, die an sich als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen seien. Denn auf der Ebene der Körperschaft sei es durch die verdeckte Gewinnausschüttung nämlich zu keiner Minderung des steuerlichen Einkommens gekommen (bloßer Aktivtausch: Zahlungsmittel gegen Forderung). Aus diesem Grunde werde für steuerliche Zwecke eine außerbücherliche Abschreibung der Forderung (infolge Uneinbringlichkeit) fingiert, welche gleichzeitig als verdeckte Gewinnausschüttung das steuerliche Ergebnis wieder erhöhe.

Sohin sei für einen Betrag von 7,180.000 zu Unrecht Körperschaftsteuer in Höhe von 2,243.750 vorgeschrieben worden.

#### 3. 2. 2. Forderungen an nahestehende Firmen und Personen

Auch hier sei das Tatsachensubstrat für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung zu gering. Da die Abgabenbehörde jegliche Ermittlungstätigkeit unterlassen habe, sei bereits aufgrund der begangenen Verfahrensfehler der Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht gerechtfertigt. Zu den einzelnen Darlehen bzw. Forderungen werde bemerkt, dass diese seitens der Bp. nahtlos aus der Bilanz 1992 übernommen wurden ohne eine entsprechende materielle Prüfung durchgeführt zu haben.

Ausführungen zu den einzelnen Darlehen bzw. Forderungen:



- Darlehen IMAG, Schweiz

Die Bw. habe Mittel zur Sanierung der in ihrem Besitz befindlichen Liegenschaften benötigt. Nachdem derartige Mittel von der Bank nicht freigegeben worden waren, sei eine Zwischenfinanzierung benötigt worden. Diese sei von der H. als Hauptmieterin der Liegenschaft gewährt worden, wobei sich die H. wiederum bei der IMAG Schweiz refinanziert habe. Diesbezügliche schriftliche Übereinkommen lägen vor, wobei sich die Geschäftsvorgänge aus dem Strafakt beim LGX. nachvollziehen ließen. Nach Darlehensgewährung der Bank an die Bw. sei dieses Darlehen direkt durch Anweisung der H. an die IMAG Schweiz rückgeführt worden. Diese Transaktionen seien anhand der Bankkontoauszüge nachvollziehbar. Eine verdeckte Gewinnausschüttung könne daher nicht vorliegen.

- Darlehen R., Schweiz

Auch hier liege ein reines Darlehensgeschäft vor, wobei das ursprünglich gewährte Darlehen bis auf einen Restbetrag von 50.000,00 rückgeführt worden sei. Eine verdeckte Gewinnausschüttung könne gleichfalls nicht vorliegen.

- Verr. Kto. H.

Diesfalls handle es sich um offene Mietforderungen der Bw. an die H.. Da diese Gesellschaft im Jahre 1999 die Eröffnung des Konkursverfahrens beantragt habe, seien diese Mietrückstände uneinbringlich, sodass auch hier eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht angenommen werden könne.

- Verr. Kto. P.

Auch hier sei festgehalten, dass der laut Bp. aushaftende Betrag aufgrund des Konkurses dieser Gesellschaft als uneinbringlich zu betrachten sei. Eine verdeckte Gewinnausschüttung liege gleichfalls nicht vor.

Ergänzend wurde hiezu vermerkt:

Selbst unter der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung, die bestritten werde, könne es nie zu einer Körperschaftsteuerbelastung auf Ebene der Gesellschaft kommen. Da es sich um geldwerte Forderungen der Gesellschafter gegenüber Anteilsinhabern (oder nahestehende Personen) handle, sei es auf Ebene der Körperschaft durch eine eventuelle verdeckte Gewinnausschüttung zu keiner Minderung des steuerlichen Einkommens gekommen, sondern es habe sich nur um einen Aktivtausch Zahlungsmittel gegen Forderungen gehandelt. Die Abgabenbehörde müsse für steuerliche Zwecke eine außerbücherliche Abschreibung der Forderung infolge Uneinbringlichkeit fingieren, die gleichzeitig als verdeckte Gewinnausschüttung das steuerliche Ergebnis wiederum erhöhe und sohin per Saldo keine Änderung herbeigeführt werde.

Als Beweis für die Ausführungen werde wiederum die Einvernahme des Herrn J. sowie Einsichtnahme in den Strafakt beim LGX. beantragt.

#### 4. Stellungnahme der Bp.

- Zu Tz. 19 Schätzung der Mieteinnahmen

Mangels vorhandener Buchhaltungsunterlagen seien diese auf Basis der Mieterliste für 10/97 in Form eines äußeren Betriebsvergleiches mit den Mieteinnahmen der Käuferfirma geschätzt worden.

- Zu Tz. 20 Vorsteuerberichtigung

Diese sei antragsgemäß auf 1,018.442,00 zu korrigieren.

- Zu Tz. 22 Kaufvertrag, Gegenstand und Rechte der L.

Unter Hinweis auf § 11 Abs. 14 UStG sei eine Ust in Höhe von 1,630.000 anzusetzen gewesen.

- Zu Tz. 35 Abschlagszahlung Option 1997

Da diese Abschlagszahlung Frau GM. als Gesellschafterin der Bw. bzw. Herrn PSt. zugeflossen sei, der Gesellschafter und Verwaltungsrat (Geschäftsführer) der Sipar AG und der STAG. ist, war von der Bp. eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen.

Auch wenn Herr PSt., dem die Zahlungen als verdeckte Gewinnausschüttungen seiner Ehegattin, Frau Ist. zugekommen sind, diese wieder an die Bw. aufgrund eines Vergleiches rücküberweisen musste, könne eine bereits erfolgte verdeckte Ausschüttung nicht mehr rückgängig gemacht werden.

- Tz. 36 Forderungen an nahestehende Firmen und Personen

Mangels vorliegender Buchhaltungsunterlagen und Bilanzen habe der Eingang offener Forderungen an nahestehende Firmen und Personen nicht mehr überprüft werden können, so dass die in der zuletzt eingereichten Bilanz zum 31. 12. 1992 noch zu Buch stehenden Forderungen als verdeckte Gewinnausschüttungen dem Gewinn hätten zugerechnet werden müssen.

#### 5. Berufungsschreiben vom 8. 4. 2002:

In dieser Eingabe wird die Aufhebung des Haftungsbescheides mangels Zutreffens der Anspruchsvoraussetzungen beantragt, wobei begründend das im Berufungsschreiben vom 22. 3. 2002 hinsichtlich "Abschlagszahlung Option" und Forderungen an nahestehende Firmen und Personen wiederholt wurde.

Weiterer Verfahrensverlauf:

Mit ho. Mitteilung vom 24. Mai 2006 wurde der Bw. zur Kenntnis gebracht, dass für den Zeitraum 1 – 10/1997 Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht wurden und diese abgeleichtet übermittelt, was im Gegensatz zu den Ausführungen des MV. steht, keine Umsätze erzielt zu haben. Mitgeteilt wurde auch, dass aus dem als Scheingeschäft zu wertenden Mobilienverkauf eine nach § 11 Abs. 14 UStG anzusetzende USt. in Höhe von 1,630.000 in den Voranmeldungen nicht enthalten sei. Weiters wurde zur Kenntnis gebracht, dass aus einem

Schreiben des Rechtsvertreters PSt. `s hervorgehe, dass Herr Bl. eine Mietzinsvorauszahlung für den Zeitraum 10/97 bis 10/98 (13 Monate à brutto 98.112) im März 1997 entrichtet habe. In Beantwortung wurde vorerst bekanntgegeben, dass infolge des zwischenzeitig (mit 13. 12. 2005) eröffneten Konkurses über den MV. eine Masseverwalterin neu bestellt wurde. Aus den übergebenen Unterlagen sei der Eingang von Mietenvorauszahlungen nicht ersichtlich. Inwiefern die monatlichen Mietbeträge in den Umsatzsteuervoranmeldungen nicht erfasst worden seien, könne nicht abschließend beurteilt werden. Allerdings lägen in einigen Monaten die Umsatzsteuervoranmeldungsdaten über dem Betrag der von dem Mieter Bl. zu entrichtenden Miete.

Hinsichtlich uneinbringlicher Forderungen gegenüber dem Mieter Bl. werde auf die Berufungsausführungen des MV. verwiesen. Eine beglichene Forderung bedeute nicht, dass nicht andere Forderungen aus Vorjahren uneinbringlich geworden seien und daher eine Umsatzsteuerkorrektur nach § 16 UStG durchzuführen sei. Auch werde die Schätzungsberechtigung aufgrund der zu ermittelnden Mieterlöse in Frage gestellt.

In diverse Unterlagen, die sich beim Landesgericht wegen des Konkurs – und Strafverfahrens befinden, wurde anhand von erstellten Ablichtungen des Prüfers Einsicht genommen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1. Höhe der Steuerbemessungsgrundlagen:**

Unter Bedachtnahme auf die zutage gekommenen gravierenden Mängel der Buchführung, wie dies seitens der Bp. und des vom Konkursgericht bestellten Gutachters festgestellt wurde, bzw. laut den Aussagen der ehemaligen Geschäftsführung der Bw. anlässlich der Hauptverhandlung im Strafverfahren gegen sie, die Buchhaltungsunterlagen vernichtet zu haben, besteht nach § 184 BAO für die Abgabenbehörde die Verpflichtung, die Steuerbemessungsgrundlagen im Schätzungswege zu ermitteln.

Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Im Konkreten bedeutet dies, dass seitens des UFS die vom Finanzamt durchgeführten Schätzungen auf deren Schlüssigkeit zu überprüfen sind.

#### **2. Umsatzsteuerbemessung**

##### **2. 1. Höhe der Mieteinnahmen**

Im Rahmen des ho. Vorhaltes vom 24. 5. 2006 wurden der Bw. die Umsatzsteuervoranmeldedaten für den Zeitraum 1 – 10/1997 zur Kenntnis gebracht, woraus neben der für diesen Zeitraum ausgewiesenen Traglast (zu 20% USt). auch die Vorsteuerbeträge bekanntgegeben wurden.

Da gemäß § 19 Abs. 2 Z. 1 lit a UStG im Rahmen der Sollbesteuerung grundsätzlich mit Ablauf des Kalendermonates in dem die sonstigen Leistungen der Bestandgeberin erbracht wurden, die Steuerschuld entsteht, ist davon auszugehen, dass die vom Mieter der größten Be-

standfläche, Bl., mit monatlich 81.760 zzgl. 20% USt. zu entrichtende Miete nicht ordnungsgemäß als Teil der vereinbarten monatlichen Entgelte erfasst worden sein konnte. Denn es wurden laut den Voranmeldungen für 3 und 4 sowie 9 und 10/97 mit 20.916,60 (9) bis 76.966,60 (10) weniger vorangemeldet als die Miete Bl.'s betrug. Hieraus ist abzuleiten, dass auch weitere Mietbeträge nicht ordnungsgemäß erfasst wurden, sondern nur vereinnahmte Mietbeträge als Entgelte gemeldet wurden. Überdies wurde in keinem dieser Monate ein Berichtigungstatbestand nach § 16 UStG aufgezeigt.

Laut Art. V des Kaufvertrages über die Liegenschaft, am 7. 10 1997 durch Unterschrift des Geschäftsführers der Bw., Herrn AD., rechtswirksam geworden, nachdem bereits am 2. 10. die Vertreterin der L. den Vertrag unterzeichnet hatte, gilt der Tag der Vertragsunterzeichnung als Stichtag für Verrechnungen von Nutzungen und Lasten, Gefahr und Zufall.

Somit wurden zu Recht noch die für den Oktober d. J. vereinbarten Mieten der Bw. zugerechnet. Dass Mieten zu Monatsbeginn verrechnet werden, ist allgemein üblich (Gegenteiliges ist auch nicht aktenkundig). Es wurden konsequenterweise daher die Mieteingänge der Nachfolgesellschaft erst ab November 1997 zugerechnet. Es kann der Bw. daher nicht gefolgt werden, dass nur Mieteingänge für den Zeitraum 1 – 9/97 ansetzbar seien. Auch ist als angemessener Schätzungsmaßstab die Mieterliste für Oktober heranzuziehen. Denn aus der ergibt sich, wobei allfällige geringfügige Schwankungen (Solleinnahmen aus Vermietungen unterliegen infolge allgemein geringer Fluktuation kaum wesentlichen Schwankungen) nach oben oder unten in Kauf zu nehmen sind, ein dem § 184 BAO entsprechender Schätzungsmaßstab. Aus einer Gesprächsnotiz vom 9. 3. 1998, erstellt von RA TH. in Zusammenhang mit dem Darlehensvertrag der E. an die L. geht hervor, dass mit sämtlichen Altmietern der Bw. die L. neue Verträge abgeschlossen habe, wobei – wie dies aus dem Mietverhältnis des Mieters Bl. zu ersehen ist – die Mietenhöhe unverändert übernommen wurde.

Es werden somit Mieteinnahmen laut Mieterliste für den Zeitraum 1 – 10/1997 mit 1,729.000 angesetzt und mit dem Normalsteuersatz versteuert. Da die Mieterträge somit erfasst sein dürften, entfällt die Rechtfertigung für einen Sicherheitszuschlag.

## 2. 2. Weitere Ermittlungen zur Umsatzsteuerbemessungsgrundlage

Im Gegensatz zu den Prüfungsfeststellungen wird der laut Voranmeldungen mit insgesamt 39.655,51 ausgewiesene Vorsteuerabzug berücksichtigt. Denn es ist unglaublich und wurde durch die Prüfungsfeststellungen nicht untermauert, weshalb ein Vorsteuerabzug nicht zustünde. Da im Normalfall bei jedem Betrieb Aufwendungen mit Umsatzsteuerbelastungen erwachsen, ist ein Ausschluss von geltend gemachten Vorsteuerbeträgen ohne weitere Feststellungen nicht gerechtfertigt. Nähere Erhebungen sind nicht zu vertreten, sodass die Summe der erklärten Vorsteuerbeträge übernommen wird. Hingewiesen wird auf Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 12,

Abschnitt 3., "Schätzung von Vorsteuern", insbesondere Tz. 49 und 50 mit Judikaturhinweisen.

Der Verkauf von Gegenständen und Rechten an die L. ist unstrittigerweise (vgl. Gutachten vom 9. 10. 2000, Seite 75 und Urteil, Seite 21f.) als auf einer "Scheinrechnung" basierend zu werten, da im Wesentlichen Zubehör des Grundstückes bzw. wertlose aufgewertete Mobilien veräußert wurden, somit tatsächlich die Lieferung des Grundstückes basierend auf zwei Verträgen erfolgte. Unmaßgeblich ist allerdings die Auffassung der Bw., es sei nicht nur ein Scheingeschäft, sondern auch ein Umgehungsgeschäft dieser Vereinbarung zugrundegelegt. Denn es verbleibt als umsatzsteuerliche Konsequenz die Zuordnung der mit diesem "Scheinvertrag" verbundenen USt. zu einem nach § 11 Abs. 12 UStG zu schuldenden Betrag. Nach dieser Gesetzesstelle schuldet ein Unternehmer (hier Bw.) einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz nicht schuldet, wenn er ihn gesondert ausgewiesen hat, auf Grund der Rechnung. Eine Zuordnung zu § 11 Abs. 14 UStG trifft hingegen nicht zu. Der Gesamterlös aus dem Verkauf des Grundstückes stellt einen nach § 6 Abs 1. Z. 9 lit a UStG steuerfreien Umsatz dar. Der Umsatzsteuerausweis erfolgte aufgrund einer Rechnung nach § 11 Abs. 2 UStG, repräsentiert durch diesen "Scheinkaufvertrag".

Die Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG wird antragsgemäß mit 1,018.442,00 festgesetzt. Die weitere Vorsteuerberichtigung "laut Veranlagung" von 180.000 beruht auf einer nicht nachvollziehbaren Schätzung und entfällt daher.

Eine Änderung der Festsetzung der Umsatzsteuer hinsichtlich Mieteinnahmen auf 0 kann somit nicht erfolgen. Auf die rechnerische Darstellung unter Punkt 5. wird weiterverwiesen.

Ergänzende Anmerkungen:

Ob, wie im Berufungsschreiben behauptet wurde, Mietzahlungen (die übrigens sich auf rund 98.000 *inklusive* USt. belaufen haben) von Herrn Bl. seit 1993 nicht bezahlt worden sein sollen, ist für die umsatzsteuerliche Wertung erst dann von Bedeutung, wenn wegen Uneinbringlichkeit des Entgeltes eine Änderung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage nach § 16 Abs. 3 Z. 1 UStG durchzuführen ist. Im Gegensatz zum Vorsichtsgrundsatz nach § 201 UGB (HGB) bei Bilanzerstellung bedeutet Uneinbringlichkeit des Entgeltes Realität, nicht Vermutung (Ruppe, a. a. O., § 16, Tz. 76 mwN). Folglich lag im strittigen Jahr 1997 Uneinbringlichkeit erkennbarerweise noch nicht vor. Uneinbringlichkeit von Forderungen gegenüber dem Mieter Herrn Bl. wurde im Berufungsverfahren überdies sichtlich nur behauptet, nicht jedoch konkret dargetan. Es würde ja vom Nachfolgebetrieb das Mietverhältnis mit Herrn Bl. nicht weitergeführt worden sein. Nicht einmal bei Eröffnung eines Insolvenzverfahrens, was über den Betrieb Herrn Bl. erst am 27. 2. 2002 erfolgte, berechtigt nach der Rechtsprechung des VwGH zur Annahme der vollständigen Uneinbringlichkeit nicht bevorrechteter Forderungen. Erhebungen, ob Herr Bl. neben

Mietezahlungen sogar Mietevorauszahlungen geleistet habe, werden jedoch im derzeitigen Verfahrensstadium wegen Unzweckmäßigkeit nicht durchgeführt.

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid war daher teilweise Folge zu geben.

Zu den Beweisanträgen der Bw. ist festzustellen, dass es einer Einvernahme der Herren J. und Bl. sowie der Einsichtnahme in den Strafakt des LGX. wegen Unerheblichkeit, da der maßgebliche Sachverhalt ohne diese Verfahrensschritte abgeklärt werden konnte, nicht bedurfte (§ 183 Abs. 3 BAO).

### 3. Einkommensermittlung

Strittig ist, ob verdeckte Ausschüttungen zu Recht festgestellt wurden.

Es ist der Bw. zuzustimmen, dass weder hinsichtlich der "Abschlagszahlung Option" noch hinsichtlich der Forderungen an nahestehende Firmen und Personen 1997 eine verdeckte Ausschüttung realisiert wurde.

Zur "Abschlagszahlung Option" ist festzustellen, dass die Ausführungen des MV. zutreffen, da durch die – unzweifelhaft unberechtigten Entnahmen - lediglich eine Forderung der Bw. gegen die Anteilsinhaber geschaffen wurde, die auch unverzüglich durch den MV. – nach Kenntnisnahme – einzutreiben versucht und letztlich größtenteils realisiert werden konnte (vgl. Bauer+/Quantschnigg/Schellmann/Werilly/Renner, Die Körperschaftsteuer, 9. Lieferung, § 8, Anhang: ABC der verdeckten Ausschüttungen "Entnahmen", lit. c "Unberechtigte Entnahmen"). Forderungen an nahestehende Firmen und Personen aufgrund der Bilanzansätze des Jahres 1992 könnten nur dann eine Vorteilszuwendung im Jahre 1997 bewirken, wenn in diesem Jahr ein Forderungsverzicht festgestellt worden wäre, was jedoch nicht zutraf. Auf die im Einzelnen dargelegte Detaillierung hiezu in der Sachverhaltsdarstellung wird hingewiesen.

Da die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt wurden, war von der beantragten Beweisaufnahme abzusehen (§ 183 Abs. 3 BAO).

Der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid war somit Folge zu geben.

### 4. Berufung gegen den Haftungs – und Abgabenbescheid hinsichtlich Kapitalertragsteuer

Da verdeckte Ausschüttungen nicht realisiert wurden, ist in Stattgebung der Berufung der gegenständliche Haftungsbescheid aufzuheben.

### 5. Steuerberechnungen

#### 5. 1. Umsatzsteuer (ohne Ansatz der steuerbefreiten Umsätze)

Gesamtbetrag der Steuerpflichtigen Umsätze zu 20% USt:	1,729.100,00	345.820,00
Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 12 UStG:		1,630.000,00
Gesamtbetrag der Vorsteuern:		-39.655,51
Berichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG		+1,018.442,00
Zahllast:		2,954.606,49

Zahllast in Euro:		<b>214.719,63</b>
-------------------	--	-------------------

## 5. 2. Körperschaftsteuer

Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	187.971,00
Einkommen:	187.971,00
Körperschaftsteuer: 34% von 188.000:	63.920,00
Anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer:	-15.000,00
Abgabenschuld:	48.920,00
Abgabenschuld in Euro:	<b>3.555,16</b>

Wien, am 19. April 2007