



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W., J.gasse, nunmehr vertreten durch Perlogis Mag. F. Harrand Wirtschaftstreuhand GmbH, 2345 Bahnstraße 7, vom 27. August 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. Bezirk, vertreten durch Mag. Christa Dürr, vom 19. Juni 2002 und 27. Juni 2002 betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 1999 und die Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 bis 2000 sowie die Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für die Jahre 1998 bis 2000 nach der am 16. Oktober 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

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

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Körperschaftsteuer für die Jahre 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 und 2000 wird teilweise stattgegeben.

Die Bescheide werden geändert.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend die Haftung für Kapitalertragsteuer 1998 bis 2000 wird stattgegeben.

Die Bescheide werden aufgehoben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, ihr Betriebsgegenstand liegt in den Bereichen Anlagenbau und Handel mit Waren aller Art. Ihr Firmenname war von 1995 bis zum 29. Jänner 2000 „K.T.V.“, danach bis zum 17. Februar 2001 „T.C.S. GmbH“ und in der Folge „Bw.“. Dem Firmenbuch ist zu entnehmen, dass Herr F. K. seit dem 18. April 1995 alleiniger Geschäftsführer der Bw. ist.

Im konkreten Fall gab die Bw an, dass die „S.S. GmbH“ für sie während des Zeitraumes 1995 bis 1998 in Verbindung mit einem Projekt L/M die Geschäftsführung übernommen und an sie Management- und Beratungsleistungen erbracht sowie fakturiert habe.

Der Aktenlage ist zu entnehmen, dass die verrechneten Managementleistungen das Projekt L/M betrafen, mit dem die Unternehmen L. bzw. M. die Errichtung eines Dachziegelwerkes geplant hatten. Herr K. bemühte sich im Rahmen dieser Abwicklung Kontroll- und Beratungsleistungen zu erhalten.

Gesellschafter Geschäftsführer der S.S. GmbH war seit dem 29. November 1984 ebenso Herr F. K. , der auch 100% der Anteile an der S.S. GmbH hielt. Über die genannten Managementleistungen stellte die S.S. GmbH an die Bw. eine Rechnung in Höhe von 2,000.000,00 ATS zuzüglich einer Umsatzsteuer in Höhe von 400.000,00 ATS aus.

Die genannte GmbH ist bereits seit dem 30. März 2005 im Firmenbuch gelöscht.

Die Betriebsprüfung hielt fest, dass Herr K. sowohl bei der S.S. GmbH als auch bei der Bw. in der Funktion eines Geschäftsführers tätig gewesen sei. Gesellschafter der Bw. waren im Streitzeitraum ausländische Anteilseigner, deren Anteile Mag. I., der steuerliche Vertreter der Bw., treuhändig gehalten habe.

Aus Tz 22 des Prüfungsberichtes ergibt sich, dass die Bw. für 1995 eine Rückstellung für „Sonstiges“ in Höhe von 700.000,00 ATS bilanzierte, die sie im Jahre 1996 auf 2,000.000,00 ATS erhöht und im Jahre 1998 gegen die im vorliegenden Fall zu beurteilende Rechnung der „S.S. GmbH“ vom 3. Juli 1998 in Höhe von netto 2,000.000,00 ATS aufgelöst hat. In dieser Rechnung wurde die Leistung wie folgt beschrieben: „*Für Management Leistungen für das Projekt L/M*“.

Die Abgabenbehörde erster Instanz versagte in ihrer Berufungsvorentscheidung vom 24. April 1999 betreffend die Umsatzsteuerfestsetzung für den Monat Juli 1998 die Anerkennung des Vorsteuerabzuges in Höhe von 400.000,00 ATS. In ihren Begründungsausführungen verwies

das Finanzamt auf eine unzureichende Leistungsbeschreibung in der Rechnung vom 3. Juli 1998. Diese entspreche somit nicht den Erfordernissen des § 11 UStG 1994, zumal die angeführten Managementleistungen nicht konkret dargestellt worden seien.

Weiters ist festzuhalten, dass die S.S. GmbH am 30. November 1999 den Leistungsgegenstand der in Rede stehenden Rechnung wie folgt korrigierte: „Für die Vermittlung und Beratung bei Erstellung von Software zwecks Fabrikationssteuerung sowie Management und Stellung des Geschäftsführers für vier Jahre –Leistungszeitraum 1995 bis 1998“. Die Bw. machte in der Folge in der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1999 den Vorsteuerabzug in Höhe von 400.000,00 ATS geltend. Der Prüfer stellte dazu fest, dass die S.S. GmbH seit 1993 keine Tätigkeit mehr ausgeübt und darüber hinaus die in der genannten Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer nicht an das Finanzamt abgeführt habe.

Die in Streit stehenden Vermittlungs- und Beratungsleistungen stünden im Zusammenhang mit dem oben beschriebenen Projekt, durch welches die Bw. für das Unternehmen L. GmbH, D. I/L, K.K.gasse in den Jahren 1995 bis 1998 nachweislich ein Ziegelwerk in G.A. geplant und errichtet habe. Die Bw. hatte der L. GmbH die Anlagenplanung sowie die Gesamtplanung über 30,200.365,35 DM (211,402.557,50 ATS) brutto mit Faktura vom 30. Dezember 1996 verrechnet.

Im Ergebnis vertrat die Betriebsprüfung die Ansicht, dass der Rechnung der S.S. GmbH vom 3. Juli 1998 an die Bw. über einen Rechnungsbetrag in Höhe von 2,400.000,00 ATS kein Leistungsaustausch zu Grunde liegen würde, zumal die Bw. weder einen entsprechenden Schriftverkehr, noch Verträge und Details über erstellte Software vorgelegt habe.

Überdies sei die Art und der Umfang der fakturierten Leistung nicht ausreichend beschrieben worden. Mangels Vorliegens einer ordnungsgemäßen Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 war die darin gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer nicht als Vorsteuerbetrag anzuerkennen.

Die Betriebsprüfung hat die im Zusammenhang mit dem streitgegenständlichen Umsatz gebildeten Rückstellungen und Wertberichtigungen aufgelöst und darüber hinaus Herrn K. als Macht habende Person der Gesellschaft den Betrag in Höhe von 2,000.000,00 ATS als verdeckte Gewinnausschüttung zugerechnet.

Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ aufgrund dieser Prüfungsergebnisse die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 2000, den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1999 und die Kapitalertragsteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2000.

Dagegen richtet sich die vorliegende Berufung, in der die Bw. ausführte, dass sie bei Abwicklung des Projektes L/M folgende Leistungen erbracht habe:

1. Anlagenplanung für das neue Dachziegelwerk am Standort G.A.
2. Erstellung des Pflichtenheftes für die Software
3. Unterstützung bei der Ausarbeitung des Biemschverfahrens
4. Erstellung des Biemschantrages
5. Durchführung der damit zusammenhängenden Behördenbesuche
6. Angebotseinholung bei Lieferanten, Bewertung und Vergleich der Angebote sowie Begleitung und Gesamtplanung der Einkaufsverhandlungen für das Gesamtziegelwerk
7. Lieferung, verantwortliche Montage und komplette Inbetriebsetzung sowie Leistungsnachweis der Aufbereitungs- und Formgebungsanlage einschließlich der Gebäude
8. Formen, Gipserei und Brenngutträgern bestehend aus Sumpfhaus und Aufbereitungsgebäude
9. Aufbereitung, Quersumpf, Sumpfentleerung, Formgebung, Flächenziegelanlage, Zubehöranlage, Abfallrückführung, Schaltpult und Bedienpult, Montagen, Formen, Gipserei und Brenngutträger.

Der Auftragswert für das Ziegelwerk habe über 183,000.000,00 ATS betragen. Die S.S. GmbH habe vier Jahre lang die Geschäftsführung für die Bw. besorgt und zwar durch Herrn K. und in diesem Zeitraum das oben genannte Projekt abgewickelt.

Die S.S. GmbH habe für die Stellung des Geschäftsführers einschließlich ihrer Vermittlungs- und Beratungstätigkeit in den Jahren 1995 bis 1998 aufs Monat umgerechnet nur 41.667,00 ATS erhalten. Die Vergütung, die die S.S. GmbH für ihre Leistungen erhalten habe, würde ca. 1 % des Auftragswertes betragen. Dieser Betrag sei für die erbrachten Leistungen durchaus angemessen und üblich gewesen. Darüber hinaus habe nach Ansicht der Bw. allein schon die zur Verfügung Stellung eines Geschäftsführers einen Leistungsaustausch begründet. Ein Geschäftsführer übernehme Pflichten und Haftungen Dritten gegenüber und könne allein dafür schon ein Entgelt verlangen.

Für Teilbereiche des Projektes habe die Bw. einen international anerkannten Fachmann beschäftigt. Die Geschäftsbeziehung zwischen der Bw. und der S.S. GmbH sei eine solche unter Fremden gewesen. Im Prüfungszeitraum wären die Anteilseigner Ausländer gewesen. Ihre Anteile an der Bw. wären treuhändig von Herrn Mag. Franz I. gehalten geworden.

Mag. Franz I. habe bestätigt, dass weder die S.S. GmbH noch Herr K. an der Bw. direkt oder indirekt beteiligt gewesen wären.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung liege jedoch nur bei außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber vor, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft hätten. Selbst die unbegründete und falsche, den Tatsachen widersprechende Vermutung, dass Herr K. "faktischer Machthaber", das heißt indirekter Gesellschafter sei, würde noch nicht die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung begründen.

Herr K. wäre in diesem Fall ein geschäftsführender Gesellschafter gewesen, dessen Kosten, sofern sie das marktübliche Ausmaß nicht übersteigen, bei der Bw. als Aufwand zu berücksichtigen gewesen wäre.

Ob Herr K. oder die S.S. GmbH das Einkommen gemeldet hätten oder nicht sei für die Steuerfragen der Bw. ohne Bedeutung. Außerdem sei die Behauptung, dass diese Beträge in den Steuererklärungen der S.S. GmbH nicht erfasst gewesen seien, falsch gewesen. Denn mit Buchungsdatum 11. Dezember 1998 und Anmeldedatum 15. September 1998 sei die Umsatzsteuer im Betrag von 400.000,00 ATS vom Finanzamt dem Steuerkonto der „S.S. GmbH“ angelastet worden.

Die in Streit stehenden oben angeführten Leistungen hätten tatsächlich Dritte, die in keiner Weise an der Bw. beteiligt gewesen wären, erbracht. Es liege demnach ein abzugsfähiger Aufwand vor und keinesfalls eine verdeckte Gewinnausschüttung.

Der Feststellung der Betriebsprüfung (Bericht Tz 37) fehle außerdem die gesetzlich vorgeschriebene Begründung gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO, weshalb die Annahme, es seien keine geeigneten Nachweise eines Leistungsaustausches erbracht worden, in Leere gehe.

Tatsache sei, dass die Bw. an die L. GmbH Leistungen in Höhe von über 180.000.000,00 ATS durch Herrn K. als Geschäftsführer der S.S. GmbH nachweislich erbracht hätte und dies die Betriebsprüfung nicht bestritten habe. Herr K. wäre in diesem Fall der Bw. zur Verfügung gestellt worden.

Die Bw. verweist in diesem Zusammenhang auf § 21 BAO und die darin geregelte wirtschaftliche Betrachtungsweise und beantragt unter dem Blickwinkel dieser Bestimmung, die in Streit stehenden Bescheide aufzuheben und die Veranlagungen gemäß den abgegebenen Erklärungen durchzuführen.

Die Betriebsprüfung führte in ihrer Stellungnahme vom 30. Oktober 2002 aus, dass während des Prüfungsverfahrens der Leistungsaustausch zwischen der Bw. und der „S.S. GmbH“ nicht nachvollzogen habe werden können. Die wahren Gründe für die gewählte Form der Fakturierung seien nach Ansicht der Betriebsprüfung in

1. der Verwertung der sehr hohen, zu Buche stehenden Verlustvorträge bei der insolventen S.S. GmbH
2. der Vermeidung der Besteuerung der Geschäftsführerentlohnung bei Herrn K. sowie
3. der beschränkten Möglichkeit der Einbringung der Umsatzsteuerzahllast bei der S.S. GmbH (Steuerrückstand ca. 22 Mio ATS) gelegen.

Vor diesem Hintergrund haben sich der Betriebsprüfung zwei in der Berufung unbeantwortete Fragen gestellt:

1. Weshalb sollte die mit dem Projekt befasste Bw. der illiquiden und seit Jahren nicht wirklich operierenden S.S. GmbH die Geschäftsführung durch Herrn K. überlassen, wenn dieser zugleich bei der Bw. die Funktion des Geschäftsführers übernommen habe?

In diesem Zusammenhang habe Herr K. in seiner Funktion als angestellter Geschäftsführer in erster Linie die Interessen der Bw. und nicht jene der „S.S. GmbH“ wahrzunehmen gehabt.

2. Weshalb ist ein Geschäftsführer der Bw ohne vertragliche Vereinbarungen zur Entnahme von Barbeträgen in beträchtlichem Ausmaß bei gleichzeitigem Verzicht auf ein laufendes Gehalt berechtigt?

Aus diesen Gründen sei nach Ansicht der Betriebsprüfung der von der Bw. in der Umsatzsteuervoranmeldung geltend gemachte Vorsteuerabzug in Höhe von 400.000,00 ATS zu versagen, die dotierte Rücklage in Höhe von 2.000.000,00 ATS gewinnerhöhend aufzulösen gewesen. Weiters seien die an die S.S. GmbH gezahlten Beträge (2.386.025, 00 ATS) dem Geschäftsführer Herrn K. als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen gewesen.

Daten zu den involvierten Firmen:

Rechnungsaussteller:	S.S. GmbH, w Ch.gasse	
	Geschäftsführer:	Herr K. F. w, Ch.gasse
	Gesellschafter:	Herr K. F. (100%) w , Ch.gasse
Rechnungsempfänger:	K.T.V. und - Anlagenplanung GmbH	
	Geschäftsführer:	Herr K. F. w, Ch.gasse
	Gesellschafter:	Herr Mag. G. I. (100%)

		Treuhänder (Treuhandverhältnisse nicht offen gelegt)
--	--	--

Das Finanzamt beendete seine Erhebungen betreffend die oben genannte Voranmeldung am 26. März 1999. Die Versagung des Vorsteuerabzuges stützte die Abgabenbehörde erneut auf den Umstand, dass keine den Formerfordernissen des § 11 UStG 1994 entsprechende Rechnung vorgelegen sei. Die handelsübliche Leistungsbeschreibung würde fehlen, da die Rechnung den Leistungsgegenstand lediglich mit "Managementleistungen für das Projekt L/M" ausgewiesen habe.

Einem Aktenvermerk vom 26. März 1999 ist zu entnehmen, dass die steuerliche Vertretung der Bw. keine Angaben über den konkreten Inhalt der genannten Managementleistung machen konnte. Weiteres Indiz für das Fehlen eines Leistungsaustausches sei, dass die S.S. GmbH keine entsprechenden Erlöse in den Umsatzsteuererklärungen erklärt hatte, obgleich sie das mit Bestellvertrag vom 2. Juni 1995 festgelegte Projekt L/M am 30. Dezember 1996 abgerechnet hat und die Erlöse aus den streitgegenständlichen Managementleistungen in den Erklärungen der S.S. GmbH für die Jahre 1995 und 1996 zu erfassen gewesen wären.

Aus den Akten der S.S. GmbH ist weiters abzuleiten, dass das Unternehmen seit 1993 keine Tätigkeit mehr ausübte. Der Veranlagungsakt wurde nur aufgrund eines offenen Rechtsmittels hinsichtlich der Jahre 1987 bis 1990 betreffend eine Gewinnverschiebung ins Ausland nicht gelöscht. Die nunmehr der Bw. in Rechnung gestellte Umsatzsteuer hatte die „S.S. GmbH“ zwar in der Umsatzsteuervoranmeldung für August 1998 der Firma vorangemeldet aber nicht entrichtet. Am Abgabekonto der S.S. GmbH stehe bis dato noch immer ein Rückstand von 23.014.871,00 ATS aus.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei es völlig unüblich, dass die mit dem Projekt betraute Bw. Herrn K. von der S.S. GmbH als Geschäftsführer für die Auftragserteilung zur Verfügung gestellt bekommen habe, obgleich er bei der Bw. selbst im Dienstverhältnis tätig war. Die Ausführungen der Bw. durch ihren steuerlichen Vertreter, wonach die Vergütungen an die S.S. GmbH eine Abgeltung für die Stellung des Geschäftsführers in der Person des Herrn K. einschließlich der Vermittlungs- und Beratungstätigkeit für die Jahre 1995 bis 1998 darstellten, könnten nicht nachvollzogen werden. Gegen die Übernahme der Geschäftsführungstätigkeiten durch die S.S. GmbH spreche auch die verspätete Abrechnung der Jahre zuvor erbrachten Leistungen. Eine solche Vorgangsweise sei unter Fremden nicht denkbar gewesen. Desgleichen hat die S.S. GmbH, obwohl sie ihren Gewinn nach § 5 zu ermitteln hatte, für 1995 bis 1997 keine entsprechenden Voranmeldungen bzw. Erklärungen abgegeben, der

Umsatz und der Gewinn laut Bescheid waren für die Jahre 1995 bis 1997 in Höhe von 0,00 ATS angesetzt.

Dies zeige auf, dass die S.S. GmbH in diesem Zeitraum keine Leistungen erbracht haben konnte. Außerdem würde eine Durchführung der behaupteten und abgerechneten Tätigkeiten im normalen Geschäftsbetrieb umfangreiche Aufwendungen bei dem leistenden Unternehmen zur Voraussetzung haben. Diesbezüglich hielt der Prüfer fest, dass die S.S. GmbH weder Aufwendungen für die Geschäftsführung noch für Fremdhonorare, Mietkosten und Büraufwand geltend gemacht hatte.

Unter Verweis auf Seite 3 vorletzter Absatz der Berufung, wonach die Bw. den Umstand, ob die S.S. GmbH und Herr K. ein Einkommen gegenüber der Behörde offen gelegt hatten oder nicht, für ihre Steuerfragen unerheblich erachtete, hob der Prüfer den wahren wirtschaftlichen Hintergrund für die Gesamtbeurteilung eines Sachverhaltes als wesentlich hervor. Dabei sei von entscheidender Bedeutung gewesen, dass Herr K. sowohl bei der S.S. GmbH als auch bei der Bw. alleiniger Geschäftsführer gewesen ist und die Bw. die Frage, warum vor dem Hintergrund dieser Doppelfunktion Herr K. für die Bw. beratend tätig geworden sei, weder beantworten konnte, noch diesbezügliche Verträge oder schriftliche Vereinbarungen vorlegen konnte.

Somit sei eine klare Trennung der Auftrags- und Aufgabenverteilung nicht nachvollziehbar gewesen. Laut ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung seien jedoch gerade unklare bzw. fehlende Vertragsgestaltungen Indizien fremdunüblichen Handelns.

Die Betriebsprüfung führte weiters aus, dass die Bw. die streitgegenständlichen Rechnungsbeträge bis auf 13.975,00 ATS an die S.S. GmbH mittels Banküberweisung bezahlt hätte.

Darüber hinaus sind aus einem Verrechnungskonto Rückzahlungen des Herrn K. an die Bw. in Höhe von 1,910.000,00 ATS verbucht worden. Auf die Frage, woher denn die Mittel für den Ausgleich seines Verrechnungskontos stammen würden, zumal Herr K. weder von der Bw. noch von der S.S. GmbH Geschäftsführerbezüge erhalten hatte, gab dieser bekannt, diese Mittel von der S.S. GmbH als Darlehen erhalten zu haben. Er konnte jedoch auch in diesem Fall der Betriebsprüfung keine entsprechenden Verträge vorlegen.

Der Prüfer sah die fremdunübliche Abwicklung des Geschäftsvorfalles in folgenden Gründen bestätigt:

1. Stellung des bei beiden Unternehmen tätigen Geschäftsführers
2. unklare und fehlende Vertragsgestaltungen
3. bare Aus- und Einzahlungen nur durch Eigenbelege des Herrn K. dokumentiert

4. keine Geschäftsführerentlohnung des Herrn K. nach außen hin sowie kein klarer Nachweis über die Mittelherkunft im Ausmaß von 2.000.000,00 ATS usw.

Aus all dem folgte die Betriebsprüfung, dass Herr K. der faktische Machthaber in beiden Unternehmen gewesen sei. Die Weigerung der Offenlegung der Treuhandverhältnisse habe diese Annahme überdies verstärkt. Wenn Mag. Franz I. , als Treuhänder die Gesellschafterverhältnisse mit dem Hinweis, es handle sich um Ausländer, nicht offen legte, so werde es dafür einen Grund geben. Denn solche Verhältnisse wären im Wirtschaftsalltag auch dann möglich, wenn sich Unternehmer aus rechtlichen und anderen Gründen hinter Strohleute als in der Öffentlichkeit aufscheinende Geschäftsführer verstecken würden. In diesem Fall liege eine verdeckte Gewinnausschüttung immer dann vor, wenn eine Vermögensminderung bei einer Kapitalgesellschaft eintritt, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Einkommens der Gesellschaft auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht.

Der Prüfer hielt den Ausführungen der Bw. in ihrer Berufung weiters entgegen, dass eine verdeckte Ausschüttung unter anderem die Gesellschafterstellung oder die Stellung als nahe stehende Person voraussetze. Unter einer nahe stehenden Person seien jedoch nicht nur nahe stehende Angehörige zu subsumieren, sondern auch Personen, die mit Anteilsinhabern persönlich verbunden seien. Eine Nahebeziehung könne sich neben gesellschaftsrechtlichen Gründen, auch aus freundschaftlichen, geschäftlichen Gründen ergeben (vergleiche § 8 KStG). Es sei daher nicht unmittelbar von Bedeutung, ob die Anteilsinhaber Vorteilsbezieher seien. Diese Stellung könnten nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch Nichtgesellschafter haben. Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15.3.1988, 87/14/0072, wird ausgeführt, dass eine Vorteilsgewährung nur dann Platz greifen könne, wenn sich überhaupt ein Vorteil des Gesellschafters aus der Gesellschafterstellung annehmen ließe. Ein solcher Vorteil könne jedoch nicht unterstellt werden, wenn der Geschäftsführer einer GmbH von vornherein für die eigene Tasche arbeite, wenn also er im Rahmen der GmbH eine Tätigkeit entfalte, die ausschließlich ihn und nicht die Gesellschafter bereichern solle. In solchen Fällen könne nur von Einkünften des Geschäftsführers ausgegangen werden, der seine wirtschaftlichen Chancen wahrnimmt und nicht von solchen des von diesen Chancen ausgeschlossenen Gesellschafters.

In dem vorhin zitierten Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof in unmissverständlicher Weise klar gestellt, dass eine Zurechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen nicht nur an Gesellschafter von Kapitalgesellschaften, sondern auch an nicht beteiligte Personen mit entscheidendem Einfluss in Betracht komme. Wird die Kapitalgesellschaft faktisch von einer an ihr gesellschaftsrechtlich nicht beteiligten Person beherrscht (Unternehmensführung, Geschäftsabwicklung, Finanzgebarung usw.) und somit die Möglichkeit geschaffen, den

Gesellschafter von der Teilnahme am Geschäftsgeschehen auszuschließen, dann sei eine verdeckte Ausschüttung direkt dem nicht Beteiligten vorteilsempfangenden Machthaber der Gesellschaft zuzurechnen (Kommentar Mag. H. Bergmann, ÖStZ 1988, 272).

Im konkreten Fall erfolgte

1. keine zeitnahe Verrechnung der Geschäftsführerkosten;
2. ein Verzicht auf das Geschäftsführergehalt, bei gleichzeitiger Behebung von Geldern durch den Geschäftsführer zur Bestreitung seines Lebensunterhaltes;
3. das Nichtvorliegen schriftlicher Regelungen über einen Darlehensbetrag von ca. 1,000.000,00 ATS;
4. das Nichtvorliegen von schriftlichen Vereinbarungen betreffend die Verzinsung und Rückzahlungsmodalitäten.

Daraus folge nach Ansicht der Betriebsprüfung, dass im normalen Wirtschaftsleben diese oben beschriebene Vorgangsweise unüblich sei, demnach Herrn K. als machthabende Person der Gesellschaft die verdeckte Ausschüttung zuzurechnen gewesen sei.

Die Bw. entgegnete dieser Stellungnahme am 29. August 2003 wie folgt:

Die Betriebsprüfung habe weder Beweise noch Vermutungen erbringen können, um diese angebliche Verwertung der Verlustvorträge der S.S. GmbH zu beweisen.

Eine Vermeidung der Besteuerung der Geschäftsführerentlohnung bei Herrn K. sei sinnlos, da eine Geschäftsführerentlohnung ein Aufwand bei der Bw. gewesen sei und daher keiner Besteuerung unterliegen würde. Selbst wenn Herr K. eine Honorarrechnung an Stelle der S.S. GmbH geschrieben hätte, wäre diese ein Aufwand bei der Bw. Ob Herr K. in diesem hypothetischen Fall seine Steuern bezahlt hätte oder nicht, kann nicht Angelegenheit der Betriebsprüfung bei der Bw. sein. Für die Bw. wäre es jedenfalls ein Aufwand gewesen. Wenn der Betriebsprüfer von einer Vermeidung der Besteuerung der Geschäftsführerentlohnung schreibt, so gibt er damit zu, dass eine Leistung als Geschäftsführer gegeben war, für welche ein Honorar zu zahlen gewesen wäre.

Dies widerlege die Behauptung, dass die zur Verfügung Stellung gegen Bezahlung eines Geschäftsführers kein Beweis für eine Leistungserbringung sei.

Zur beschränkten Möglichkeit der Einbringung der Umsatzsteuerzahllast bei der S.S. GmbH führte die Bw. aus, dass auch hier keine Beweise und auch keine Vermutungen bestünden, wie die beschränkte Möglichkeit der Einbringung der Umsatzsteuerzahllast bei der S.S. GmbH für die Bw. von Vorteil wäre.

Darüber hinaus würde die Betriebsprüfung eine falsche und nicht begründete Behauptung aufstellen, wenn sie davon ausginge, dass die Bw. die Geschäftsführung der S.S. GmbH überlassen habe. Dies würde den Tatsachen widersprechen:

Nach § 15 GmbHG erfolge die Bestellung der Geschäftsführer durch Beschluss der Gesellschafter, das hieße, die Bw. könne niemanden die Geschäftsführung überlassen. Nur die Gesellschafter könnten dies tun.

Herr K. wäre erst nach der Bestellung zum Geschäftsführer durch die Gesellschafter der Bw. zugleich Geschäftsführer beider Gesellschaften geworden. In diesem Zusammenhang hat Herr K. in seiner Funktion als angestellter Geschäftsführer in erster Linie die Interessen der Bw. wahrzunehmen.

Aus diesem Satz leite die Betriebsprüfung ihre Auffassung ab, dass Herr K. nicht die Interessen der Bw. wahrgenommen habe und spricht von einem Interessenskonflikt. Allerdings erbringe die Betriebsprüfung dafür überhaupt keine Beweise und würde auch diesbezüglich keine Vermutung aufstellen, sie beschreibe nicht einmal diesen Interessenskonflikt.

Für die Bw. sei es Tatsache, dass Herr K. das Projekt L/M ordnungsgemäß als ausführendes Organ der S.S. GmbH in seiner Stellung als Geschäftsführer der Bw. durchgeführt habe.

Zum Umstand der Entnahme von Bargeldebeträgen bei gleichzeitigem Verzicht auf ein laufendes Gehalt gab die Bw. an, dass ein Geschäftsführer Barbeträge entnehmen könne, weil er die Verfügungsgewalt über diese habe. Die entnommenen Beträge wären zurückbezahlt worden. Auch diesbezüglich habe die Betriebsprüfung keinerlei Beweise für diesen Verzicht gebracht, sie habe vielmehr bestätigt, dass Herr K. eine Tätigkeit bei der Bw. entfaltet habe und dass diese Tätigkeit zu entlohnen gewesen wäre, denn verzichten könne man nur, wenn ein Anspruch vorhanden gewesen sei. Herr K. hätte keinen Anspruch auf ein laufendes Gehalt gehabt, da vereinbarungsgemäß zwischen dem Gesellschafter der Bw. und dem geschäftsführenden Gesellschafter der S.S. GmbH, die Übernahme der in Rede stehenden Geschäftsführung gegen Honorarabrechnung vereinbart worden sei. Wenn ein Anspruch auf eine Geschäftsführerentlohnung bestanden hätte und die S.S. GmbH ihren Geschäftsführer gestellt hätte, dann beweise die Betriebsprüfung, dass ein Leistungsaustausch zwischen der Bw. und der S.S. GmbH stattgefunden habe.

Zur Nichtoffenlegung der Treuhandverhältnisse gibt die Bw. an, dass Mag. I. zusätzlich gesagt habe, dass die Treugeber Ausländer gewesen seien. Damit habe er deutlich zum Ausdruck gebracht, dass Herr K. nicht der Treugeber gewesen sei. Außerdem habe Mag. I. in der Berufung klar bestätigt, dass weder die S.S. GmbH noch Herr K. direkt oder indirekt an der Bw. beteiligt gewesen wäre. Auch Herr K. habe hiermit bestätigt, dass weder er noch die S.S.

GmbH direkt oder indirekt an der Bw. beteiligt gewesen wäre. Für die Beurteilung, ob Herr K. faktischer Machthaber gewesen sei, sei aber gerade dieser Punkt von grundlegender Bedeutung für die verdeckte Gewinnausschüttung gewesen.

Zur handelsüblichen Bezeichnung der Waren in der in Rede stehenden Rechnung führte die Bw. aus, dass dem Vorbringen der Betriebsprüfung, wonach der steuerliche Vertreter der Bw. keine Aufklärung über den konkreten Inhalt der Managementleistungen geben konnte, zu entgegnen sei, dass der steuerliche Vertreter eines Unternehmens üblicherweise die Buchhaltung des Unternehmens kenne, aber keinen Einblick in konkrete Managementleistungen haben würde. In diesem Zusammenhang sei der Vorwurf an die Betriebsprüfung zu richten, da sie Herrn K. nicht zu den erbrachten Leistungen befragt habe. Das Gesetz verlange überdies eine handelsübliche Bezeichnung der Leistung nur bei Lieferungen.

Die Bw. führte weiters aus, dass es unrichtig sei, dass die S.S. GmbH keine Erlöse verbucht habe, zumal die Umsatzsteuer am 15. September 1998 gemeldet und am Konto des genannten Unternehmens beim Finanzamt verbucht worden sei. Auch Erlöse im Ausmaß von 2.000.000,00 ATS seien in der abgegebenen Jahreserklärung für 1998 enthalten gewesen. Ferner sei es gesetz- und verfahrenswidrig anzunehmen, dass eine verspätete Rechnungslegung ein Beweis dafür sei, dass überhaupt keine Leistung erbracht worden sei. Außerdem ist die Behauptung, dass das Projekt „L/M “ mit 31.12.1996 abgeschlossen worden sei, ebenfalls unrichtig. Die von der Betriebsprüfung angesprochene Abschlussrechnung wäre am 21. Jänner 1997 geschrieben worden und auch so auf der Rechnung vermerkt worden. Auch andere Abrechnungen und Zahlungen würden bis über die Jahreshälfte 1997 reichen (siehe Beilagen: Konto L. 1997, Konto P. 1997, Brief P. vom 11. März 1997, Übertragungsvereinbarung vom 25. Juni 1997 betreffend H. und Endabrechnung P. vom 24. April 1997).

Die Behauptung der Betriebsprüfung, wonach mit der Rechnung vom 30.12.1996 abgerechnet worden sei und daher die Erlöse aus Managementleistungen in den Jahren 1995 und 1996 zu erfassen gewesen wären, sei aus folgenden Gründen unrichtig:

1. Auf der zitierten Rechnung stehe unter dem Datum 30.12.1996 erstellt am 21. Jänner 1997.
2. Noch im Juli 1997 wäre ein Abtretungsvertrag zwischen der Bw. und dem Unternehmen L. geschlossen worden.
3. Aus den angeführten Anlagen sei klar erkennbar, dass das Projekt L/M mit der Endabrechnung vom 31. Dezember 1996, ausgestellt am 21. Jänner 1997, nicht abgeschlossen gewesen wäre.

Diese Belege habe die Betriebsprüfung gesehen bzw. hätte sie sehen müssen. Trotzdem wäre sie weiter bei ihrer unbewiesenen bzw. von der Bw. widerlegten Behauptung geblieben, dass die Tätigkeit des Herrn K. für das Projekt L/M im Jahre 1996 abgeschlossen gewesen wäre.

Das Projekt L/M wäre daher erst im Laufe des Jahres 1997 beendet worden. Da Herr K. in Erfahrung bringen habe können, dass die Unternehmen L. bzw. M. die Errichtung eines Dachziegelwerkes in Russland geplant hätten, habe er sich bemüht, auch für diese Investition einen Auftrag zwecks Kontrolle und Beratung zu erhalten. In der streitgegenständlichen Rechnung der S.S. GmbH werde ein Zeitraum von 1995 bis 1998 angeführt, weil Herr K. auch noch im Jahre 1998 Geschäftsführer gewesen sei und sich um einen neuen Vertrag bemüht habe. Diesbezüglich wäre aber bis auf einen Differenzbetrag von S 50.000,-- lediglich drei Jahre verrechnet worden. Laut Vereinbarung hätte die S.S. GmbH S 650.000,-- pro Jahr erhalten sollen ($650.000 \times 3 = 1.950.000$ Schilling).

Weiters ist die Bw. der Ansicht, dass es auch zulässig sei, Vorsteuern erst in der Jahreserklärung zu beantragen. Daraus könne keine Verletzung einer einzuhaltenden Offenlegungspflicht abgeleitet werden. Demnach sei unbestritten, dass es einen Leistungsaustausch zwischen den Unternehmen der Bw. und dem Unternehmen L. in Höhe von 180.000.000,00 ATS gegeben.

Weiters stehe außer Streit, dass es einen Leistungsaustausch zwischen der Bw. und dem Unternehmen L. gegeben hat, weiters sei unbestritten, dass diese Leistung von Herrn K. ohne Angestellte erbracht worden sei.

Zur formellen Richtigkeit der in Rede stehenden Rechnung gab die Bw. an, dass dem gesamten Prüfungsbericht kein einziges Wort zu entnehmen gewesen sei, warum die Rechnung formell nicht richtig sei. Es sei die Art und der Umfang der Leistung beschrieben worden. Aber selbst wenn die Betriebsprüfung der Auffassung ist, dass die Leistung ungenügend beschrieben sei, komme es für den Vorsteuerabzug darauf an, ob unter zumutbarer Heranziehung anderer Erkenntnismittel eine Identifizierung der tatsächlich erbrachten Leistung möglich sei. Für die Umsatzsteuer sei es nicht relevant, welche Leistung vereinbart worden sei, sondern welche Leistung effektiv ausgeführt und entgolten wurde (Ruppe, UStG § 11 Rz 68 und § 11 Rz 27)

Auch habe die Mitteilung über die Höhe des Abgabenrückstandes der S.S. GmbH keinen Einfluss auf den Bescheid bzw. auf die Berufung. Es fehle der Beweis eines Interessenskonfliktes, und sei die Behauptung der Betriebsprüfung, dass die mit dem Auftrag betraute Bw. den bei ihr im Dienstverhältnis tätigen Geschäftsführer von der S.S. GmbH für die Auftragserledigung zur Verfügung gestellt bekommen hätte, unrichtig. Nicht den bei der Bw. tätigen Geschäftsführer habe die S.S. GmbH zur Verfügung gestellt, sondern sie hat den

Geschäftsführer der S.S. GmbH, Herrn K. , für die Geschäftsführung der Bw. und Durchführung des Projektes L/M zur Verfügung gestellt. Zum Zeitpunkt der zur Verfügung Stellung wäre Herr K. bei der Bw. weder in einem Dienstverhältnis noch als Geschäftsführer tätig gewesen.

Nach Ansicht der Bw. würde eine verdeckte Gewinnausschüttung nur dann vorliegen, wenn die Bezahlung über das gewöhnliche Maß hinausgehe, und durch die Gesellschafterstellung des Geschäftsführers bedingt gewesen wäre, wobei aber auch nur der das gewöhnliche Maß übersteigende Betrag als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet werden könne. Diesen Fremdvergleich habe die Betriebsprüfung in ihrem Bericht nicht gemacht, sie habe auch in ihrer Stellungnahme zur Berufung diesen in der Berufung angeführten Punkt nicht beachtet. Sie behaupte sogar im letzten Satz der Stellungnahme, dass das Fehlen eines Fremdvergleiches nicht geeignet wäre, der Berufung auch nur teilweise zum Erfolg zu verhelfen. Die Bw. führt weiters das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. März 1988 an, in welchem klar und bestimmt ausgeführt wird, dass eine Vorteilsgewährung nur dann Platz greifen könne, wenn sich überhaupt ein Vorteil des Gesellschafters aus der Gesellschafterstellung annehmen ließe.

Zusammenfassend hielt die steuerliche Vertretung fest, dass für den Anspruch auf Vorsteuern es rechtlich nicht relevant sei, wem die liefernde Kapitalgesellschaft gehöre bzw. wer der Geschäftsführer sei oder ob sie Gewinn oder Verluste habe. Relevant sei, ob die versprochene Leistung erbracht worden ist. Die Leistung der S.S. GmbH habe darin bestanden, dass sie ihren Geschäftsführer als ausführendes Organ für die Abwicklung des Projektes L/M zur Verfügung gestellt hatte.

Die Betriebsprüfung habe Einblick in alle Unterlagen der Bw. gehabt und hätte daher erkennen müssen, dass dieses Projekt durch Herrn K. abgewickelt worden wäre. Wäre Herr K. nicht Geschäftsführer der Bw. gewesen, sondern nur als Organ der S.S. GmbH mit der Abwicklung des Projektes L/M betraut gewesen, dann wäre wohl zweifelsfrei eine Leistung der S.S. GmbH als erwiesen betrachtet worden. Die Leistung der S.S. GmbH wäre dann bezüglich der Abwicklung des Projektes L/M dieselbe und es könnte nicht von einer Nichterbringung der Leistung gesprochen werden. Die Nichtwürdigung der eingesehenen bzw. vorgelegten Unterlagen sei verfahrens- und gesetzwidrig.

Zur verdeckten Gewinnausschüttung gab die Bw. an, dass die Zurechnung des gesamten in Frage stehenden Betrages von 2.000.000,00 ATS als verdeckte Gewinnausschüttung an Herrn K. ohne Fremdvergleich nur bedeuten könne, dass der Betriebsprüfer die Auffassung vertritt, Herr K. hätte gar keine Leistung erbracht. Wenn aber weder die S.S. GmbH noch Herr K. irgendeine Leistung erbracht haben, dann erhebt sich die Frage, wer wäre Geschäftsführer

der Bw. und wer habe das Projekt L/M abgewickelt. In der Stellungnahme zur Berufung nimmt die Betriebsprüfung zu den zwei wichtigsten Punkten bezüglich der verdeckten Gewinnausschüttung überhaupt keine Stellung:

1. Weder Herr K. noch die S.S. GmbH waren direkt oder indirekt Gesellschafter der Bw.
2. Die Kosten eines geschäftsführenden Gesellschafters sind Kosten des Unternehmens, sofern sie das Marktübliche nicht übersteigen, weshalb kein Fremdvergleich vorliege.

Abschließend führte die Bw. aus, dass das Unterlassen jeglicher Ermittlungstätigkeit in einem entscheidenden Punkt oder das Unterbleiben eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens überhaupt, auch wenn die Ursache für das Unterlassen der Ermittlung des entscheidenden Sachverhaltes in einer unrichtigen Rechtsauffassung liege, ein völliges Ignorieren des Parteienvorbringens und leichtfertiges Abgehen vom Inhalt der Akten bedeuten würde. Daher sei sowohl für die Frage der Vorsteuer wie auch für die Frage der verdeckten Gewinnausschüttung der Bescheid, der Prüfungsbericht und die Stellungnahme zur Berufung verfahrenswidrig, rechtswidrig und verfassungswidrig.

Die Betriebsprüfung nahm am 3. Februar 2004 dazu in einem zweiten Schriftsatz wie folgt Stellung:

„Zu Beginn wird explizit auf die Feststellungen der BP in ihrer 1. Stellungnahme hingewiesen, in der der Sachverhalt (keine USt-Abfuhr durch das angeblich leistende Unternehmen Sigma; kein Nachweis über Geschäftsführertätigkeit durch S.S. (geeignete Vertragsunterlagen); Gewinnverschiebung; Geschäftsführeridentität durch Hr K. - der in beiden Firmen aufgrund seiner Funktionen als faktischer Machthaber gilt; keine fremdverhaltenskonforme Vorgangsweise, etc.) und die sich daraus ergebenden steuerlichen Konsequenzen bereits klar dargestellt wurden. Um unnötige Wiederholungen zu vermeiden wird in der Folge speziell auf sachverhaltsrelevante Punkte eingegangen.

Zur besseren Beurteilung bzw. zur Dokumentation des nicht fremdverhaltenskonformen Ablaufes der Geschäftsvorfälle wird in Folge der erhobene Sachverhalt diesmal auszugsweise mittels einer Zeitleiste dargestellt (besonders wichtige Umstände sind hervorgehoben).

Daten laut Firmenbuch: Ausstellungsorganisation GmbH (früher K.T.V. und Anlagenplanung GmbH in Aufstellung als K.T.V. GmbH bezeichnet)

<i>FIRMA O.</i>	<i>Ä.</i>
<i>Gesellschaft m.b.H.</i>	
<i>K.T.V. GmbH</i>	<i>K.T.V.</i>
<i>und</i>	<i>-A.pl.</i>
<i>SS.</i>	<i>C.S. S.W.</i>
<i>S.V.</i>	<i>GmbH</i>
<i>Bw.</i>	
<i>GESCHÄFTSFÜHRER (handelsrechtlich)</i>	

A. Ä. O.	geb. xcv
vertritt seit 22.02.1991 selbständig Funktion gelöscht	
F. K.	geb. klj
vertritt seit 18.04.1995 selbständig	

Daten laut Firmenbuch: S.S. ges.m.b.H. (in Aufstellung als S.S. GmbH bezeichnet)

FIRMA1 S.S. ges.m.b.H.

GESCHÄFTSFÜHRER (handelsrechtlich):

F. K.

vertritt seit 29.11.1984 selbständig

Daten lt. Veranlagungsakt: Fa. S.S. GmbH (in Folge „Leistende“):

1993-1997 Tätigkeit: Spedition

Erlöse: S 0,00 (keine Aktivierung für bereits erbrachte Teilleistungen).

Aufwendungen: S 0,00 (keine Aufwendungen für behauptete Geschäftsführertätigkeit, keine Rückstellung, keine Miete usw.)

Im Akt kein Hinweis auf Tätigkeit, Stellung eines Geschäftsführers (Akt noch aufrecht da für Vorjahre VwGH-Beschwerde offen (BP 1987-90 Prüfung nach Hausdurchsuchung - Schätzung mangels Vorlage geeigneter Unterlagen - Aussageverweigerung Herr K. - Gewinnverschiebung ins Ausland).

1998 :

Erlöse: S 2,000.000,00 (Ausgleich mit Verlusten aus Vorjahren)

Aufwendungen: S 0,00 (weiterhin keine Aufwendungen für Geschäftsführer, Rückstellung, Miete usw.);

Erklärungsbedingte und geschäftliche Abläufe:

2.4.1996: Fa. S.S. GmbH gibt für 1995 Nullerklärungen ab (kein Hinweis auf Tätigkeit, Stellung eines Geschäftsführers (Betriebsgegenstand laut Erklärung: Spedition)).

9.12.1996: Fa. H. GmbH u. Co KG, D-75415 Mühlacker, Industriestraße 47 legt an Fa. K.T.V. GmbH die Schlussrechnung (siehe Kopie 1) betreffend Dachziegelwerk M. (Leistungs-, und Lieferzeitraum lt. Rechnung 10/1995 bis 6/1996; Rechnungsbetrag brutto DM 12,478.940,05 (davon bezahlt bis 9.12.1996 DM 7,798.662,44)).

30.12.1996 bzw. 21.1.1997:

Fa. K.T.V. GmbH legt ihrerseits an Fa. L. GmbH die Rechnung betreffend Projekt M. (Planung und Errichtung eines Ziegelwerks gem. Bestellvertrag vom 2. 6. 1995 und 17. 1. 1996 (siehe Kopie 2)); Rechnungsbetrag brutto DM 30,200.365,35).

24.4.1997:

Fa. O.M. H.L. B.r. (Subfirma), legt an Fa. K.T.V. GmbH die Endrechnung (siehe Kopie) für die Gesamtplanung, Lieferung, Montage und Inbetriebsetzung Projekt M. (Auftragssumme brutto DM 2,575.730,00 (davon bezahlt bis 24.4.1997 DM 2,266.555,00)).

20.5.1997:

Fa. K.T.V. GmbH reicht Erklärungen für 1995 ein (Dotierung sonstige Rückstellung S 700.000,00).

5.8.1997:

Fa. S.S. GmbH gibt für 1996 wieder Nullerklärungen ab (kein Hinweis auf Tätigkeit bzw. Stellung eines Geschäftsführers (Betriebsgegenstand laut Erklärung: Spedition), keine Forderungen aus noch nicht abgerechneten Leistungen).

9.6.1998:

Fa. K.T.V. GmbH reicht Erklärungen für 1996 ein (Dotierung Rückstellung für Geschäftsführung S 1,300.000,00 also insgesamt S 2 Mio.).

3.7.1998:

Fa. S.S. GmbH legt (weit nach der bereits erfolgten Projektabrechnung durch das Generalunternehmen mit beauftragten Subfirmen (12/96 u 4/97) und Auftraggeberin (12/96))

an Fa. K.T.V. GmbH Rechnung betreffend Managementleistungen für Projekt M. (siehe Kopie 3); Rechnungsbetrag brutto S 2,400.000,00. Auf der Rechnung fehlen Bezeichnungen über Leistungszeitraum, Bezug über Auftragsvergabe und nähere Ausführungen über die Leistungsart.

14.9.1998:

Fa. K.T.V. GmbH gibt UVA Juli 1998 mit Gutschrift S 400.000,00 ab.

14.9.1998:

Fa. S.S. GmbH gibt UVA Juli 1998 mit Zahllast S 400.000,00 ab (jedoch keine Zahlung!).

16.9.1998:

Fa. S.S. GmbH gibt auch für 1997 Nullerklärungen ab (kein Hinweis auf Tätigkeit, Stellung eines Geschäftsführer (laut Erklärung weiterhin Spedition), weiterhin keine aktivierten Forderungen aus noch nicht abgerechneten Leistungen).

25.11.1998:

Niederschrift mit Herrn Mag. I. betreffend wirtschaftliche Tätigkeit der Fa. K.T.V. GmbH (siehe Kopie 4); wirtschaftliche Tätigkeit wurde bezüglich dem Projekt bis 1996 ausgeführt.

10.12.1998:

Fa. K.T.V. GmbH reicht Erklärungen für 1997 ein (Rückstellung scheint unverändert mit S 2,000.000,00 in Bilanz auf).

26.3.1999:

Mit Aktenvermerkt (Kopie 5) teilt die Betriebsprüfung Körperschaften dem zuständigen Referat mit, dass die geltend gemachte Vorsteuer in Höhe von S 400.000,00 nicht anzuerkennen sei (Faktura enthält keine ausreichende Beschreibung der erbrachten Leistung, Leistungsnachweis durch Fa. S.S. GmbH nicht erfüllt).

20.4.1999:

Referat setzt Umsatzsteuer Juli 1998 mit S 0,00 fest (bisher Gutschrift S 400.000,00); dagegen wird kein Rechtsmittel eingebracht.

3.11.1999:

Abgabe der Erklärungen 1998 bei Fa. K.T.V. GmbH (Rückstellung in Höhe von S 2,000.000,00 wird gegen Rechnung S.S. GmbH aufgelöst; Vorsteuer von S 400.000,00 wird vorweg noch nicht geltend gemacht).

Anmerkung: Diese Vorgangsweise ist schon allein aufgrund der nicht erkennbaren operativen Tätigkeit von S.S. nicht nachvollziehbar. Sie dient nur dem Zweck, den Gewinn zu der, nicht operativ tätigen, Hrn K. nahe stehenden Gesellschaft zu verschieben. Es handelt sich um einen Missbrauch, der nur dadurch möglich wurde, dass der Geschäftsführer/Gesellschafter der K.T.V. diese Funktion auch bei der Firma S.S. inne hatte und Hr K. in beiden Firmen faktisch der Machthabende war. Damit wurde verhindert, dass es zu einer Einkommensbesteuerung bei Hr. K. (für die Geschäftsführertätigkeit oder im Fall der Gewinnausschüttung) kommen konnte. Steuerlich sehr bedenklich war der wiederholte Versuch Vorsteuern geltend zu machen (erstmalig am 14. 9. 1998, später nochmals am 31. 10. 2000), ohne dass Umsatzsteuer vom verbundenen Unternehmen abgeführt wurde.

30.11.1999:

Ergänzung der Rechnung (Leistungsbeschreibung) vom 3.7.1998 (erstmalig Hinweis auf Stellung des Geschäftsführer durch S.S. für 4 Jahre - angeblicher Leistungszeitraum 1995-1998 ohne dass - wie bereits erwähnt - in diesem Zeitraum Aktivierungen für bereits erbrachter Leistungen, in der Buchhaltung S.S. aufschienen, siehe Kopie 6)). Fa. K.T.V. GmbH gibt keine Voranmeldung für 11/1999 (würde Gutschrift von S 400.000,00 ergeben) ab;

17.8.2000:

Fa. S.S. GmbH gibt Erklärungen 1998 ab (S 400.000,- Zahllast; jedoch keine Zahlung der USt). Erlöse S 2.000.000,-; Verrechnung mit Verlusten aus Vorzeitraum, Aufwendungen S 0,00 (siehe Beilage 7);

31.10.2000:

Abgabe der Erklärungen 1999 bei Fa. K.T.V. GmbH (Geltendmachung von S 400.000,00 Vorsteuer);

Zur Gegenäußerung des Abgabepflichtigen wird folgendes ausgeführt:

zu Punkt a) Wie bereits dargestellt entstanden durch die gewählte Form der Fakturierung bei der nicht operativ tätigen Fa. S.S. GmbH buchmäßige Gewinne, die durch die hohen angesammelten Verlustvorträge zu keinem steuerlichen Ergebnis führten.

Im § 80 BAO ist normiert, dass die Geschäftsführer als Vertreter der steuerpflichtigen Gesellschaften verpflichtet sind dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben entrichtet werden (Zusammenhang mit §9 BAO). Im Fall S.S. unterblieb dies durch Hr K. bewusst, sodass ein Leistungsaustausch nicht zu unterstellen war. Bei der Vorgangsweise handelt sich um einen Missbrauch, allein zum Zwecke, Vorsteuern zu lukrieren und ohne Umsatzsteuer abzuführen sowie Gewinne zu einer – Hr K. nahe stehenden und in diesem Zeitraum nicht operativ tätigen (nicht einmal Aufwendungen für Miete und Büro) - Speditionsfirma zu verschieben.

Zu Punkt b): Wenn der Bw vermeint, es ist nicht Angelegenheit der BP, zu prüfen, ob Hr K. für seine Geschäftsführertätigkeit, im hypothetischen Fall Steuern zu zahlen gehabt hätte, so irrt er. Gem. § 115 BAO hat die Abgabenbehörde die abgabenrechtlichen Fälle zu erforschen und die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Wäre Hr. K. im Rahmen seiner Funktion als ordentlich bestellter Geschäftsführer eine entsprechende Entlohnung für seine Tätigkeit zuerkannt worden, wäre selbstverständlich Einkommensteuer angefallen. Das gilt auch für seine Funktion als Gesellschafter - im Fall der Gewinnausschüttung und aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses bei der K.T.V. .

Im konkreten Fall wurden jedoch statt dessen Gewinne an eine nahe stehende Verlustgesellschaft verschoben. Dies wäre – bei fremdverhaltenskonformen Verhältnissen und bei einem aufrechten Arbeitsverhältnis mit einem fremden Geschäftsführer– nicht denkbar.

Zu Punkt c der Berufungsausführungen wird nochmals erläutert: Durch die gewählte Form der Fakturierung wurde von der Fa. Ausstellungsorganisation GmbH (K.T.V.) Vorsteuer in Anspruch genommen, die von der Fa. S.S. GmbH als verbundenes Unternehmen nicht abgeführt wurde. Dem vom Bw gebrachten Einwand, „die beschränkte Möglichkeit der Einbringung der Ust-Zahllast bei S.S. kann von der BP nicht als steuerlicher Vorteil der K.T.V. ausgelegt werden“, beweist wie weit sich die Ansichten des Bw bzw. dessen steuerlichen Vertreters vom Fremdvergleich und der Verpflichtung aushaftende Ust abzuführen (ev. durch Überrechnung) wegbewegen.

In weiterer Folge weist der Bw darauf hin, dass sein steuerlicher Vertreter (Hr. Mag. Franz I.) als Treuhänder der Firma K.T.V. fungiere und die Beteiligten Ausländer seien und auch die S.S. nicht beteiligt sei.

Abgesehen davon, dass keine Offenlegung darüber erfolgte, sei nochmals das Erkenntnis vom 15. 3. 1988 angeführt: Darin hat der VwGH in unmissverständlicher Weise klargestellt, dass eine Zurechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen nicht nur an Gesellschafter von Kapitalgesellschaften, sondern auch an nicht beteiligte Personen mit entscheidendem Einfluss in Betracht kommt. Wird die Kapitalgesellschaft faktisch von einer an ihr gesellschaftsrechtlich nicht beteiligten Person beherrscht, d. h. hat diese Person in allen wesentlichen Belangen (Unternehmensführung, Geschäftsabwicklung, Finanzgebarung, Kontrolle des Rechnungswesens etc.) das Sagen und somit die Möglichkeit, den Gesellschafter von der

Teilnahme am Geschäftsgeschehen auszuschließen, dann ist eine v. A. direkt dem nichtbeteiligten vorteilsempfangenden Machthaber der Gesellschaft zuzurechnen.

Anmerkung: Solche Verhältnisse lassen sich im Wirtschaftsalltag dort beobachten, wo sich Unternehmer aus rechtlichen oder anderen Gründen hinter Treuhänder als in der Öffentlichkeit aufscheinende Firmengesellschafter verbergen. Im konkreten Fall hatte jedoch allein Hr K. das Sagen, zumal nur er speziell die (nicht operative) Fa. S.S. kannte und nur er in beiden Gesellschaften Befugnisse und Funktionen inne hatte.

Auch in den KöSt-Rl zu 779) heißt es: Als Empfänger einer Vorteilszuwendung, die auf Ebene der Körperschaft ebenfalls zu einer verdeckten Ausschüttung führt, kann auch eine Person in Frage kommen, die auf die Körperschaft einen mittelbaren, aber entscheidenden Einfluss nehmen kann (VsGH 28. 2. 1978, 1257/75). Die kann im Besonderen auf den nicht beteiligten faktischen Machthaber einer Körperschaft zutreffen, der als Entscheidungsträger alle wesentlichen Belange alleinverantwortlich besorgt.

Im konkreten Fall lässt die geschilderte Vorgangsweise keinen anderen Schluss über den eigentlichen Machthabenden der K.T.V. zu.

Des weiteren wird in der Stellungnahme zur Berufung angeführt, dass die Leistung der Fa. S.S. GmbH für 4 Jahre von 1995 bis 1998 erbracht worden wäre und dass dafür laut Vereinbarung für 3 Jahre S 650.000,00 sowie für ein Jahr 50.000,00 ($650.000,00 \times 3 + 50.000,00 = 2.000.000,00$) verrechnet wurden.

Dazu ergeben sich folgende, vom Bw auch in der 2. Gegenäußerung nicht beantwortete Fragen:

Wie konnten Leistungen von der Fa S.S. GmbH in diesem Ausmaß erbracht werden, ohne dass diesen ein Mindestaufwand (keine Personalkosten, keine Rückstellungen für Geschäftsführerbezüge bzw. sonstigen Kosten, keine Fremdhonorare, keine Miete, keine Betriebskosten usw.) gegenübersteht?

Warum scheinen – bei tatsächlichem Erbringen dieser Leistungen – die obige Beträge in den Bilanzen der Fa. S.S. GmbH für die Jahre 1995 bis 1997 nicht als Ertrag bzw. als noch nicht abgerechnete Leistungen auf?

Warum wurde in den Bilanzen der Fa. K.T.V. GmbH nur in den Jahren 1995 und 1996 die gesamte Rückstellung in Höhe von S 2.000.000,00 dotiert, wo doch auch in den folgenden Jahren angeblich noch Leistungen erbracht wurden?

Weshalb wurden diese Leistungen nicht zeitgerecht abgerechnet und der Umsatzsteuer unterzogen?

Warum legt die Fa. H. GmbH u. Co KG eine Schlussrechnung betreffend Dachziegelwerk M. mit dem Vermerk Lieferzeit lt. Rechnung 10/1995 bis 6/1996?

Der steuerliche Vertreter und Treuhänder Mag. I. hatte sowohl im ersten (Erhebung betreffend Umsatzsteuervoranmeldung 8/1998) als auch im zweiten Verfahren (der Betriebsprüfung) mehrere Male die Möglichkeit, die Leistung zu konkretisieren und geeignete Unterlagen (z. B.: Auftragsvergabe, Vertragsunterlagen über Geschäftsführung und Beratung, Arbeitsunterlagen etc.) vorzulegen.

Gerade die weiteren Ausführungen des Bw, die Firma S.S. hat nicht den bei der K.T.V. (seit 18. 4. 1995) bestellten, sondern den auch bei ihr tätigen Geschäftsführer (seit 29. 11. 1984) Hrn K. für die Geschäftsführung der K.T.V. und Durchführung des Projektes zur Verfügung gestellt, können auf den von ihr gerügten, weil von der BP aufgezeigten Interessenskonflikt, gar nicht besser aufzeigen. Unüblich ist auch, das fremde Gesellschafter gerade die im fraglichen Zeitraum nicht operativ tätige Fa S.S. mit dem Management beauftragen sollten.

Zur verdeckten Ausschüttung: Hr K. hat, obwohl er in beiden Gesellschaften zum Geschäftsführer bestellt wurde und ergo verpflichtet war, seine Arbeitskraft für beide

Unternehmen bestens einzusetzen, keine Vergütung für diese Tätigkeit bekommen. Dabei hätte speziell aufgrund der guten Ertragslage beim Generalunternehmen (K.T.V.) Anspruch auf eine angemessene, fremdübliche Entlohnung gehabt. Eine solche wurde ihm jedoch aus den von der BP geschilderten Umständen offiziell nicht gewährt. Eine Angemessenheitsprüfung mit den Geschäftsführerbezügen anderer, vergleichbarer Firmen, konnte daher auch nicht in Betracht gezogen werden.

Lt. ständiger Rechtsprechung sind Verdeckte Gewinnausschüttungen Vorteilszuwendungen einer Kapitalgesellschaft, die der Gesellschafter oder eine Person mit gesellschafterähnlicher Stellung aufgrund seiner Position ohne ordnungsgemäßen Gewinnverteilungsbeschluss bezieht. Sie liegt auch dann vor wenn eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird; auch geschäftliche Verbindungen und beteiligungsmäßige Verflechtungen begründen ein solches Nahestehen (§ 8 Abs. 1 KStG).

Im konkreten Fall ermöglichten erst diese Verbindungen die nicht fremdverhaltenskonforme Gestaltung und Vorgehensweise. Es liegt eine im normalen Wirtschaftsleben total abweichende Geschäftsabwicklung vor, die schon allein aufgrund der buchhalterischen Darstellung keinen anderen Schluss, als den von der BP dargestellten, zulässt.

Die BP sieht daher keinen Grund von der in der ersten Stellungnahme abgegebenen Beurteilung abzuweichen."

In der am 16. Oktober 2007 stattgefundenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

"Herr K. gibt zum Projekt L/M an, dass die Bw. einen internationalen Fachmann im Ziegelbau, Herrn Berger, als freien Mitarbeiter engagiert habe. Er sei zuerst für die Bw. tätig gewesen und dann für die Fa. L. .

Der Betriebsprüfer weist darauf hin, dass Fremdleistungen im Zusammenhang mit dem genannten Projekt bereits Ende 1996 abgerechnet worden sind und daher keiner genaueren Überprüfung unterzogen wurden.

Gegenstand dieses Verfahrens ist die Errichtung eines Ziegelwerkes in U. .

Mag. I. gibt an, dass er nicht Treuhänder für Herrn K. ist. Er legt einen Treuhandvertrag vor, zwischen dem Treugeber (C. SA, mit Sitz in S.J.) einerseits und Herrn Mag I. als Treuhänder andererseits. Der Treuhandvertrag wird als Beilage 1 zum Akt genommen. Herr Mag. I. teilt mit, dass zwar das Datum im Treuhandvertrag fehlt, das Datum allerdings mit dem Kauf der Gesellschaftsanteile zusammenhängen würde (26.4.1995).

Zu den Zahlungsflüssen wird festgehalten, dass die 2.000.000 S und 400.000 S Umsatzsteuer mittels Banküberweisung an die S.S. GmbH geflossen sind.

Bezüglich der Mittelaufbringung für die Zurückzahlung der erfolgten Entnahmen wird auf den BP-Bericht verwiesen und auf die dortigen Ausführungen der Darlehensaufnahme bei der S.S. GmbH.

Herr K. hält fest, dass er weder von der Bw. noch von der S.S. GmbH ein Geschäftsführergehalt erhalten hat.

Zu der streitgegenständlichen Beratungstätigkeit gibt es keine schriftlichen Unterlagen.

Herr K. vertritt die Ansicht, dass es steuerrechtlich unbeachtlich sei, ob er als Geschäftsführer der S.S. GmbH oder als Geschäftsführerin der Bw. tätig geworden ist.

Herr K. gibt bekannt, dass er in den besagten Beratungs- und Managementleistungen als Geschäftsführer der Bw. aufgetreten ist.

Herr Mag. I. führt näher aus, dass für die Beschreibung des Leistungsgegenstandes die unstrittige Tatsache, dass das gesamte Projekt L/M mit den angeführten Leistungen als zusätzliches Erkenntnismittel ausreichen würde.

Zu den Leistungen teilt Herr K. mit, dass es keine schriftlichen Unterlagen für die Vermittlung und Beratung bei Erstellung von Software gibt.

Auf die Frage, warum die Beratungsleistungen nicht zeitgerecht abgerechnet worden sind, gibt Herr K. zur Antwort, dass der Betriebsprüfer die S.S. fragen solle.

Abschließend macht Herr K. Verjährung geltend."

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Berufungsfall ist strittig, ob der Bw. auf Basis einer von der S.S. GmbH am 3. Juli 1998 ausgestellten Rechnung über „Management Leistungen für das Projekt L/M in Höhe von 2.000.000,00 ATS zuzüglich einer Umsatzsteuer von 400.000,00 ATS ein Vorsteuerabzug zusteht. In diesem Zusammenhang ist eine Rechnungsergänzung der S.S. GmbH vom 30. November 1999 zu beachten, wonach die Leistungsbeschreibung auf „Für die Vermittlung und Beratung bei Erstellung von Software zwecks Fabrikationssteuerung sowie Management und Stellung des Geschäftsführers für vier Jahre“ geändert wurde. Das Rechnung ausstellende Unternehmen gab als Leistungszeitraum die Jahre 1995 bis 1998 an und verrechnete dafür pauschal 2.000.000,00 ATS zuzüglich einer Umsatzsteuer in Höhe von 400.000,00 ATS.

Zu beurteilen gilt es überdies, ob die S.S. GmbH vier Jahre lang hinsichtlich des oben genannten Projektes die Geschäfte für die Bw. durch ihren Gesellschafter Geschäftsführer K. , der auch Geschäftsführer bei der Bw. war, führte und ob der in Streit stehenden Rechnung auch tatsächlich ein Leistungsaustausch zwischen der S.S. W. GmbH und der Bw. zu Grunde lag. Weiters steht in Streit, ob die Betriebsprüfung zu Recht eine verdeckte Gewinnausschüttung im Ausmaß von 2.000.000,00 ATS dem Herrn K. zugerechnet hat.

Im Zusammenhang mit der vorhin dargelegten Fakturierung von Beratungsleistungen steht außer Streit, dass die Bw. für das Unternehmen L. in den Jahren 1995 bis 1998 ein Ziegelwerk in G.A. geplant und errichtet hat. Herr K. bemühte sich im Rahmen dieser Abwicklung Kontroll- und Beratungsleistungen zu erhalten.

Vorsteuerabzug

Gemäß § 12 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Gemäß § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 in der für den Streitzeitraum anzuwendenden Fassung müssen Rechnungen die folgenden Angaben enthalten:

1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;

2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung
3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (zB Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden Steuersatz
6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

Ein Vorsteuerabzug erfordert somit in sachlicher Hinsicht die Ausführung eines Umsatzes durch andere Unternehmer für das Unternehmen und überdies das Vorliegen einer im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994 formgerechten Rechnung.

Die Betriebsprüfung stellte in Tz 15 des Prüfungsberichtes fest, dass weder ein Leistungsaustausch noch eine den Erfordernissen des § 11 UStG 1994 entsprechende Rechnung vorliegen würde und aus diesen Gründen ein Vorsteuerabzug nicht rechtmäßig wäre.

Ihre Feststellungen stützte sie einerseits darauf, dass die S.S. GmbH weder entsprechende Erlöse aus den streitgegenständlichen Leistungen erklärte noch seit 1993 eine Tätigkeit ausgeübt habe. Andererseits konnte die Bw. zum in Frage stehenden Umsatz keinen geeigneten Schriftverkehr, keine Verträge zur Verfügung stellen, sodass eine klare Trennung der angegebenen Auftrags- und Aufgabenverteilung nicht abzuleiten sei.

Darüber hinaus sei es unüblich, dass die mit dem Projekt betraute Bw. nicht den bei ihr in einem Dienstverhältnis stehenden Geschäftsführer mit der Beratung, sondern die S.S. GmbH, bei der K. zu 100% Gesellschafter Geschäftsführer war, beauftragt hatte. K. hätte somit einen entscheidenden Einfluss auf beide Gesellschaften gehabt und wäre der eigentliche Machthaber gewesen.

Weiters erfolgte die Abrechnung der Beratungsleistungen durch die Bw. am 3. Juli 1998 um Jahre verspätet, was zwischen Fremden nicht üblich gewesen wäre, zumal das Unternehmen H. GmbH u. Co KG in U. an die Bw. die Schlussrechnung über die Erstellung des Dachziegelwerkes M. betreffend den Leistungszeitraum Oktober 1995 bis Juni 1996 am 9. Dezember 1996 legte. Das Unternehmen Petersen Maskinfabrik AF fakturierte an die Bw. am 24. April 1997 die Gesamtplanung des genannten Projektes.

Dass die S.S. GmbH keine Leistungen erbracht haben könne, zeige der Umstand, dass sie im Zeitraum 1995 bis 1997 keine Voranmeldungen abgegeben habe und überdies keine Aufwendungen für die behauptete Geschäftsführung verbucht hatte. Herr K. hat somit kein Geschäftsführergehalt von der S.S. GmbH erhalten.

Aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht ist zunächst auszuführen, dass bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die nur abschnittsweise abgerechnet werden, die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt, genügt. Die Angabe jedes einzelnen Tages, an dem eine Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt wurde, kann unterbleiben. Die Bestimmung erlaubt die Zusammenfassung gleichartiger Leistungen in einer Abrechnung und stellt eine Vereinfachungsregel dar. Wird über einen längeren Abrechnungszeitraum als einen Monat abgerechnet, sind die einzelnen Lieferungen und sonstigen Leistungen für jeden Abrechnungszeitraum, der einen Monat wiederum nicht übersteigen darf, gesondert anzuführen.

Bei sonstigen Leistungen, bei denen ein bestimmter Erfolg geschuldet wird, ist als Leistungszeitpunkt jener Tag anzusehen, in dem die sonstige Leistung vollendet wurde. Bei Dauerschuldverhältnissen (zB Vermietung, Leasing), die sich über einen gewissen Zeitraum erstrecken, ist der Abrechnungszeitraum in der Rechnung anzugeben. Dieser kann auch länger als ein Monat sein. Dauerrechnungen können auch für mehrere Veranlagungsperioden ausgestellt werden. Bei Dauerleistungen (zB Mietverhältnisse, Wartungsverträge) kann der schriftliche Vertrag über die vereinbarte Leistung verbunden mit den Zahlungsbelegen als Rechnung angesehen werden, wenn im Vertrag alle vom Gesetz vorgesehenen Rechnerkriterien (ausgenommen der konkrete Leistungszeitraum) enthalten sind (vgl. Ruppe, UStG³ § 12 Tz 44). Die Konkretisierung des Leistungszeitraums muss sich aber aus anderen Belegen, zB aus den Zahlungsbelegen, ergeben (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganec, UStG 1994 § 12 Anm 169). Auf diese Weise kann der Leistungsgegenstand eindeutig bestimmt werden.

Im Berufungsfall wurde mit der in Rede stehenden Faktura über einen Leistungszeitraum von vier Jahren abgerechnet. Die Zulässigkeit einer solchen Abrechnung muss jedoch schon aus der Sicht, dass die einzelnen Leistungen für jeden Abrechnungszeitraum, der einen Monat wiederum nicht übersteigen darf, nicht gesondert angeführt wurden, verneint werden. Die Bw. konnte bezüglich der behaupteten Übernahme und Abwicklung der Geschäftsführung durch K. als Gesellschafter Geschäftsführer der S.S. GmbH im Zusammenhang mit dem genannten Projekt L/M weder einen geeigneten Schriftverkehr noch Verträge vorlegen, geschweige denn ein Leistungsverzeichnis über monatlich erbrachte Leistungen darlegen. Demnach liegt infolge fehlender schriftlicher Verträge über die zwischen der Bw. und der S.S. GmbH vorgeblichen Leistungsvereinbarungen verbunden mit der mangelnden gesonderten

Aufzeichnung monatlich erbrachter einzelner Leistungen keine den Erfordernissen des § 11 UStG entsprechende Rechnung vor und ist aus diesem Grund der beantragte Vorsteuerabzug zu verwehren.

Zum Vorliegen eines Leistungsaustausches zwischen der Bw. und der S.S. GmbH ist überdies auszuführen, dass in der Frage, ob die Erbringung einer konkreten Leistung einem bestimmten Unternehmer zuzurechnen ist, das Umsatzsteuerrecht grundsätzlich dem Zivilrecht folgt. Wer nach außen hin im eigenen Namen auftritt, wird regelmäßig zivilrechtlich und umsatzsteuerrechtlich Leistender sein, wenn er die Leistung auch ausführt. Leistungen sind daher jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt und zwar unabhängig davon, ob er das unternehmerische Risiko trägt (vgl. Scheiner - Kolacny UStG § 1 Abs1 Z1 Anm. 9 ff, Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig UStG § 1 Anm. 92 f).

Der leistende Unternehmer muss die Leistung nicht selbst erbringen, sondern kann diese durch Hilfspersonen (Arbeitnehmer, Organwalter) oder durch andere Unternehmer ausführen lassen. Leistungen der Arbeitnehmer oder Organwalter eines Unternehmers sind daher ebenfalls diesem zuzurechnen. Für die Zurechnung der Leistung ist auch hier maßgebend, von wem die konkrete Leistung im Außenverhältnis angeboten und ausgeführt wird bzw. wer nach außen als Leistender aufgetreten ist. Entscheidend dafür, ob ein Leistender im eigenen oder im fremden Namen tätig wird, ist daher sein Auftreten nach außen hin (Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses, vgl. VwGH 18.12.1996, 95/15/0149, VwGH 15.1.1990, 87/15/0157).

Die Bw. vertritt in ihren Berufungsausführungen die Ansicht, dass die zur Verfügung Stellung des Herrn K. als Gesellschafter Geschäftsführer der S.S. GmbH für die Dauer von 4 Jahren ausreiche, einen Leistungsaustausch zwischen der GmbH und der Bw. anzunehmen. Sie stützt sich dabei auf den unstrittigen Umstand, dass sie selbst die im Sachverhaltsteil im einzelnen angeführten Leistungen bei Durchführung des Projektes L/M im Auftragwert in Höhe von 183,000.000,00 ATS erbracht hatte. Dazu komme, dass die S.S. GmbH in den Jahren 1995 bis 1998 für die Besorgung der Geschäftsführung umgerechnet monatlich 41.667,00 ATS erhalten hätte, das ungefähr 1% der Auftragswertes umfasst hätte und demnach als angemessen zu beurteilen sei.

Dem Vorbringen der Bw ist zu entgegnen:

Die Bw. war während des gesamten Verfahrens nicht in der Lage nachzuweisen oder glaubhaft darzulegen, dass die S.S. GmbH – wie oben ausgeführt in Ausübung der vorgeblichen Beratungs- und Managementleistungen für die Bw. tätig geworden ist. Ein nach außen hin Auftreten, als ein für die Annahme eines Leistungsaustausches und die Zurechnung zum Unternehmen erforderliches Merkmal, war aus dem vorliegenden Akteninhalt und den Feststellungen der Betriebsprüfung nicht ableitbar. Im Gegenteil hatte die Betriebsprüfung

weder nach außen hin erkennbare Tätigkeiten der S.S. GmbH, noch Verbuchungen von Personalkosten, Rückstellungen für Geschäftsführerbezüge, Miete bzw. Betriebskosten als Aufwand über einen Zeitraum von vier Jahren feststellen können.

Für die Zurechnung der Leistung ist es maßgebend, von wem die konkrete Leistung im Außenverhältnis angeboten und ausgeführt wird bzw. wer nach außen als Leistender aufgetreten ist. Je nachdem, wie eine Person im Wirtschaftsleben nach außen auftritt und wer das mit dem Auftreten verbundene wirtschaftliche Risiko trägt, kann man daher folgende Fälle unterscheiden: Tritt eine Person im eigenen Namen und auf eigene Rechnung auf, so sind ihr grundsätzlich die von ihr bewirkten Umsätze zuzurechnen. Tritt eine Person im fremden Namen und auf fremde Rechnung auf, so sind die durch sie bewirkten Umsätze grundsätzlich der Person zuzurechnen, in dessen Namen und auf dessen Rechnung sie auftritt (Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig UStG § 1 Tz 95).

Dass Herr K. als Geschäftsführer der Bw. die zu beurteilenden Beratungs- und Managementleistungen insbesondere aus dem Grund, da diese das gegenständliche Projekt ohnehin zur Durchführung übernommen hat, ausgeführt hat, ist zweifelsohne nahe liegend. Nach der Aktenlage war weder eine diesbezügliche Auftragsvergabe an die S.S. GmbH erkennbar noch stand fest, aus welchen sachlichen Gründen eine solche an die genannte Gesellschaft erfolgen sollte, wenn ohnedies die Bw. und ihr Geschäftsführer K. die Abwicklung dieses Projektes übernommen hatten. Durch den Umstand, dass während des Verfahrens nicht einmal behauptet wurde, dass die S.S. GmbH über spezielle Fachkenntnisse verfügte, sodass gerade sie die in Rede stehenden Beratungsleistungen zum Vorteil der Bw. tatsächlich ausführen hätte können, war es der Bw. auch nicht gelungen, den streitgegenständlichen Leistungsaustausch nachzuweisen. Dies wurde auch in der am 16. Oktober 2007 vor dem Unabhängigen Finanzsenat stattgefundenen mündlichen Verhandlung eindeutig bestätigt, wonach Herr K. erklärte, die Beratungs- und Managementleistungen als Geschäftsführer der Bw. ausgeführt zu haben. Demnach ist er im Namen der Bw. aufgetreten und sind dieser die in Rede stehenden Leistungen zuzurechnen.

Dass in diesem Zusammenhang Banküberweisungen an die S.S. GmbH erfolgten und diese die Erlöse aus dem behaupteten Umsatz verbucht hat, vermag auf Basis vorstehender Ausführungen allein einen Leistungsaustausch mit der S.S. GmbH nicht zu begründen.

Zusammenfassend ist zu bemerken, dass nach dem festgestellten Sachverhalt keine Anhaltspunkte vorliegen, wonach die S.S. GmbH für die Bw. die Geschäftsführung im Bereich der gegenständlichen Beratungs- und Managementleistungen übernommen hätte, und war aus diesem Grunde der streitgegenständliche Leistungsaustausch zu verneinen und der streitgegenständliche Vorsteuerabzug nicht zu gewähren.

2. Verdeckte Gewinnausschüttung

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben (VwGH 30. Mai 2001, 99/13/0024). Offene wie verdeckte Gewinnausschüttungen setzen definitionsgemäß eine Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung voraus, ein bloßer "«Machthaber»" (etwa ein an der Gesellschaft nicht beteiligter «Geschäftsführer») kann nicht Empfänger von Gewinnausschüttungen sein (VwGH 7.7.2004, 99/13/0215, 0216). Die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird. Eine verdeckte Ausschüttung ist daher auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten (24.11.1999, 96/13/0115, VwGH 1.3.2007, 2004/15/0096)

Für die Beurteilung eines Sachverhaltes als verdeckte Ausschüttung ist somit u.a. Voraussetzung, dass einem Anteilsinhaber ein Vermögensvorteil aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung zugewendet wird (vgl. VwGH 15.7.1998, 96/13/0039). Von einer solchen Zuwendung an einen Anteilsinhaber und einer daraus folgenden verdeckten Ausschüttung ging die Betriebsprüfung insofern aus, als sie es als erwiesen annahm, dass Herr K. im Streitzeitraum Machthaber der Bw. gewesen wäre.

Die Gründe für diese Annahme sieht die Betriebsprüfung darin, dass Herr K. hinsichtlich des in Rede stehenden Projektes die Entscheidungs- Abwicklungsbefugnis und die Unternehmensführung innegehabt hätte. Überdies habe er Geldbeträge im Ausmaß von ca. 1,910.000,00 ATS entnommen und im Streitzeitraum wieder zurückbezahlt. Die Mittel für die Rückbezahlung dieser Beträge hätte Herr K. über ein von der S.S. GmbH gewährtes Darlehen erhalten. Dieses Vorbringen sah die Betriebsprüfung als nicht glaubwürdig an, zumal er diesbezüglich keine Darlehensverträge vorlegte.

Unter Bezugnahme auf die vorstehenden Ausführungen zum Vorsteuerabzug ist im Berufungsfall davon auszugehen, dass Herr K. als Geschäftsführer der Bw. die in Rede stehenden Beratungsleistungen im Zusammenhang mit dem Projekt L/M ausgeführt hat. Vor

dem Hintergrund oben zitierter höchstgerichtlicher Rechtsprechung ist eine Zurechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung an Herrn K. ohne Gesellschafterstellung nicht möglich, zumal ihm nach dem festgestellten Sachverhalt weder eine Beteiligung an der Bw. noch eine Position als Treugeber nachgewiesen werden konnte. Aus dem in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Treuhandvertrag vermochte ebenso wenig Gegenteiliges festgestellt werden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 20.11.1989, 89/14/0141, ausführte, gebührt einem Geschäftsführer auch ohne Vorliegen einer Vereinbarung, also kraft Gesetzes eine angemessene Entlohnung. Abzustellen ist demnach nicht auf formelle Vereinbarungen sondern darauf, dass mangels Vereinbarung eine angemessene Entschädigung für die Geschäftsführertätigkeit als bedungen gilt.

Angesichts der Tatsache, dass es erwiesen ist, dass Herr K. die besagten Beratungsleistungen als Geschäftsführer der Bw. erbrachte und dafür 2.000.000,00 ATS im Jahre 1998 bezahlt wurden, ist im Lichte des vorhin zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes von der Ausbedingung einer angemessenen Entschädigung für die Geschäftsführertätigkeit auszugehen. Die angegebenen Banküberweisungen im Ausmaß von 2.000.000,00 ATS an die S.S. GmbH sind somit aufgrund der Tatsache, dass das behauptete Rechtsgeschäft mit ihr weder nach außen irgendwie zum Ausdruck gekommen ist noch über einen überprüfbaren Inhalt verfügte, Herrn K. als Geschäftsführer der Bw. für seine Tätigkeit im Zuge der Abwicklung des Projektes L/M zuzurechnen.

Der Unabhängige Finanzsenat geht übereinstimmend mit dem Vorbringen der Bw. davon aus, dass ein Entgelt im Ausmaß von 2.000.000,00 ATS, das ca. 1% der Auftragssumme in Höhe von 183.000.000,00 entspricht, als übliche Vergütung für die über einen Zeitraum von vier Jahren erfolgte Geschäftstätigkeit zu beurteilen ist und insoweit auch für die Bw. einen Aufwand darstellt.

Aus diesem Grund war die Bildung der Rückstellung in Höhe von 2.000.000,00 ATS als zulässig zu beurteilen. Die Berechnungen in der Tz 23 und 24 des Prüfungsberichtes bleiben unverändert, zumal ein Leistungsaustausch zwischen der S.S. GmbH und der Bw. nicht anzunehmen war und dementsprechend eine offene Verbindlichkeit an die S.S. GmbH nicht im Rechenwerk der Bw. zu erfassen war. Desgleichen war die Auflösung der im Jahre 2000 in die Bilanz eingestellte Wertberichtigung Forderung Finanzamt in Höhe des beantragten Vorsteuerabzuges aufzulösen. Dem erklärten Verlust für das Jahr 2000 in Höhe von - 428.808,67 ATS waren die oben genannten Beträge im Ausmaß von 13.975,00 ATS und 400.000,00 ATS hinzuzurechnen und von einem Verlust für das Jahr 2000 in Höhe von - 14.833,00 ATS auszugehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter betreffend die Körperschaftsteuer 1995 bis 2000

Wien, am 29. Oktober 2007