



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A-GmbH, X, vertreten durch Wolfgang Böhm Steuerberatungs GesmbH, 1090 Wien, Mariannengasse 28/5, vom 29. Oktober 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom 31. Juli 2002 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1996 bis 2000 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1.1.1996 bis 31.8.2001 und Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum Jänner bis August 2001 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1996 bis 2000 wird abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Der Berufung gegen den Kapitalertragsteuerbescheid für den Zeitraum 1.1.1996-31.8.2001 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 1-8/2001 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheid-spruches.

Entscheidungsgründe

Die A-GmbH (vormals S-GmbH, idF Bw.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 10.5.1984 gegründet. Der Betriebsgegenstand der Bw. umfasst im wesentlichen die Hilfestellung bei der

Verwaltung ärztlicher Ordinationen durch ein Büroservice. Alleinige Gesellschafterin der Bw. war im Prüfungszeitraum Dr.W, Geschäftsführer war bis 2.12.1998 RM, danach ST.

Im Zuge einer umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1996 bis 2000 sowie einer Nachschau für die Monate 1-8/2001 wurde von Seiten der Bp. festgestellt, dass Dr.H der tatsächliche Machthaber der Bw. sei. Dementsprechend wurden gemäß Bp.-Bericht Tz. 24 bestimmte Aufwendungen dem Gewinn hinzugerechnet, ein bislang unverzinstes Verrechnungs(Forderungs-)konto der Bw. an Dr.H verzinst und die sich ergebenden Beträge als verdeckte Ausschüttung behandelt. Die betriebliche Veranlassung bestimmter Aufwendungen wurde, nachdem diese nur zum Teil nachgewiesen werden konnten, in Zweifel gezogen und der Abzug teilweise versagt und die damit zusammenhängende Vorsteuer korrigiert.

Das Finanzamt für den 23. Bezirk in Wien folgte den Ausführungen der Betriebsprüfung und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 bis 1998, Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1999 und 2000, einen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für die Monate 1-8/2001 sowie einen Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1.1.1996-31.8.2001.

Gegen obige Bescheide wurde mit Schriftsatz vom 29. Oktober 2002 Berufung erhoben.

Die dem Gewinn hinzugerechneten Aufwendungen bzw. die damit im Zusammenhang stehende Nichtanerkennung der Vorsteuerbeträge betreffe Reinigungskosten, Hilfsmaterial, Fachliteratur sowie Portokosten. Die hierfür aufgewendeten Beträge seien betrieblich veranlasst gewesen. Der Behörde stehe es in diesem Zusammenhang nicht zu, die Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit und Notwendigkeit einer Ausgabe zu prüfen. Desweiteren seien bestimmte, unter Tz. 24 des Bp. Berichtes genannte Aufwendungen Dr.H als verdeckte Ausschüttung zugerechnet und den damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträgen der Abzug versagt worden. Dies gelte in gleicher Weise für ein Verrechnungskonto der Gesellschaft gegenüber Dr.H, bei dem eine Verzinsung vorgenommen und diese als verdeckte Ausschüttung behandelt worden sei. Dr.H sei weder Gesellschafter noch Geschäftsführer der betreffenden Gesellschaft. Die Zurechnung an ihn werde lediglich damit begründet, dass er Zeichnungsberechtigter bei der Bank sei. Als verdeckte Ausschüttung würden Vorteile bezeichnet, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer als Gewinnausschüttung erkennbaren Form gewährt und die Ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen hätten. Da im konkreten Fall eindeutig davon auszugehen sei, dass Dr.H nicht Gesellschafter der Bw. sei, entbehre die Feststellung einer verdeckten Ausschüttung der wesentlichsten Voraussetzung.

Die Bp. nahm hiezu mit Schreiben vom 26. Mai 2003 Stellung. Zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen und den damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuern wurde ausgeführt, dass die Bw. im Zuge eines Vorhaltes aufgefordert worden sei, den Nachweis der betrieblichen Veranlassung der geltend gemachten Betriebsausgaben zu erbringen. Die Nachweise für die Aufwandspositionen Reinigung und Hilfsmaterial hätten hauptsächlich aus Kassensteifen der Fa. H-KG bestanden, aus denen nicht ersichtlich gewesen sei, welche Artikel eingekauft wurden. Unter der Position Fachliteratur habe sich der Einkauf diverser Bücher (Pflanzenbücher, Geschenkbücher, Kochbücher usw.) sowie Zeitschriftensortimente, Autokarten usw. befunden. Mit der schriftlichen Vorhaltsbeantwortung sei die betriebliche Veranlassung grundsätzlich nicht nachgewiesen worden, nachdem diese zum größten Teil die Ordination von Dr.H betroffen hätten und z.T. auch nicht ersichtlich gewesen sei, was eingekauft worden sei. Im Rahmen der Glaubhaftmachung sei ein Teil anerkannt worden, für den übrigen Teil sei die betriebliche Veranlassung nicht gegeben. Zur verdeckten Ausschüttung wurde dargelegt, dass Dr.H weder Gesellschafter noch Geschäftsführer sei. Dr.H sei ursprünglich Gesellschafter-Geschäftsführer gewesen, habe diese Stellung aufgrund pensionsrechtlicher Gründe jedoch aufgegeben. Zum Besichtigungstermin im Zuge des Prüfungsverfahrens, bei dem der eingetragene Geschäftsführer hätte anwesend sein sollen, sei Dr.H mit dem steuerlichen Vertreter erschienen. Alle Auskünfte seien infolge Krankheit des Geschäftsführers ST von Dr.H erteilt worden. Die Führung der Bücher sowie die Erstellung der Grundlagen der Buchhaltung sei durch Dr.H erfolgt, ebenso wie die Verrechnung zwischen der Bw. und der Ordination Dr.H. Es habe sich in den vorgelegten Buchhaltungsunterlagen kein Hinweis darauf gefunden, dass der im Firmenbuch eingetragene Geschäftsführer für die Bw. tätig geworden sei. Auch die Zeichnungsberechtigung der Bank liege bei Dr.H. Aufgrund des dargelegten Sachverhaltes sei davon auszugehen, dass Dr.H der tatsächliche Machthaber der A-GmbH sei, weswegen verdeckte Ausschüttungen an ihn festzustellen seien.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. September 2003 wies das Finanzamt für den 23. Bezirk die Berufung gegen sämtliche Bescheide ab.

Die Bw. brachte daraufhin am 16. Oktober 2003 einen Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde 2. Instanz ein und ergänzte diesen mit Schreiben vom 10. November 2003. Hinsichtlich der Feststellung der verdeckten Ausschüttung wurde dargelegt, dass aufgrund der Judikatur des VwGH selbst bei einer Zuwendung an nahe Stehende (welche von der Bp. nicht unterstellt worden sei) in einem ersten Schritt eine verdeckte Ausschüttung an den unmittelbar beteiligten Gesellschafter zu fingieren gewesen sei. Die bloße Unterstellung einer Machthabung durch Dr.H sei für die Annahme der Voraussetzung einer verdeckten Ausschüttung nicht ausreichend.

Mit Vorhalt vom 18. Mai 2005 wurde der Bw. im Rahmen eines umfangreichen Vorhaltes aufgefordert, nähere Angaben zum Umfang der Geschäftstätigkeit, zum Sitz der Bw. und der von ihr ausgeübten Tätigkeit zu machen sowie bestimmte Unterlagen vorzulegen.

Mit einem weiteren Vorhalt vom 23. Mai 2005 wurde Dr.H aufgefordert, Angaben über sein Mietverhältnis mit der Bw, das Mietverhältnis der M-GmbH (Dr.H ist derzeit Geschäftsführer dieser Gesellschaft) mit der Bw. und andere Rechtsverhältnisse zu machen.

Die Beantwortung obiger Vorhalte sowie die Beibringung weiterer Beweismittel erfolgte mit Schreiben vom 2. bzw. 18. August 2005 (beide eingelangt am 19. August 2005).

In der Folge wurden die Werkvertragsnehmer bzw. Dienstnehmer der Bw. HD, SN, UR, RS sowie die Gesellschafterin Dr.W und der Rechtsanwalt Dr.AF als Auskunftspersonen schriftlich einvernommen.

Am 19.10.2005 wurde der Geschäftsführer der Bw., ST einvernommen.

Die Ergebnisse des fortgesetzten Ermittlungsverfahrens wurden dem Bw. mit Schreiben vom 20.10.2005 in Wahrung des Parteiengehörs mitgeteilt.

Die Bw. nahm zu obigem Vorhalt mit Eingabe vom 12. November 2005 Stellung und legte einen Firmenbuchauszug sowie ein Schreiben des Rechtsanwaltes Dr.AF bei. Die Ansicht des UFS, dass die Bw. in erster Linie zur Verlagerung von privaten Kosten des Dr.H in die betriebliche Sphäre diene, wurde bestritten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 (4) EStG 1988 sind Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind.

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Gemäß § 167 (1) BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises.

Abs. (2) lautet: Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

§ 184 BAO lautet:

(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Gemäß § 8. (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.

(2) Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Gemäß § 93 EStG 1988 wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen i.S.d. Abs. 2 durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben.

Zu den inländischen Kapitalerträgen zählen gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien und Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Soweit sich die Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid Jänner bis August 2001 bezieht ist festzustellen, dass zwischenzeitlich (mit 13. November 2002) ein Umsatzsteuer(jahres)bescheid für 2001 ergangen ist. Der bekämpfte Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid wird hiernach außer Kraft gesetzt. Die Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 1-8/2001 ist daher gemäß § 273 BAO zurückzuweisen.

Verdeckte Ausschüttung

Die Bp. rechnete bestimmte Aufwendungen der Bw. u.a. der Konten geringwertige Wirtschaftsgüter und Instandhaltung dem Gewinn hinzu und ging hiebei von einer verdeckten Ausschüttung an Dr.H als 'Machthaber' der Bw. aus (vgl. Niederschrift zur Schlussbesprechung, Bp-Bericht Tz. 24.) In der Berufung führt die Bw. hiezu an, dass Dr.H weder Gesellschafter noch Geschäftsführer der Bw. sei. Die Bp. habe ihren Schluss lediglich

daraus abgeleitet, dass Dr.H Zeichnungsberechtigter bei der Bank sei. Nachdem das Wesen einer verdeckten Ausschüttung darin bestehe, dass die Gesellschaft ihrem Gesellschafter Vorteile, die aus der gesellschaftsrechtlichen Beziehung erwachsen, zukommen lassen würde, liege schon aus diesem Grund keine verdeckte Ausschüttung vor. Die Bp. begründete in der Stellungnahme ihre Vorgangsweise damit, dass sie den im Firmenbuch eingetragenen Gesellschafter trotz diesbezüglicher Vereinbarung nie zu Gesicht bekommen hätte, die Führung der Bücher sowie die Verrechnung der Bw. mit der Ordination von Dr.H ausschließlich von diesem erfolgt sei und kein Hinweis darauf gefunden werden konnte, dass der eingetragene Geschäftsführer für die Bw. tätig geworden sei. Aufgrund des festgestellten Sachverhaltes sei die Zurechnung an Dr.H als tatsächlichen Machthaber der Bw. erfolgt. Die Bw. wiederholte die von ihr vertretene Rechtsauffassung unter (unvollständiger) Anführung eines VwGH-Erkenntnisses vom 20.9.1983 (vermutlich ZI. 82/14/0273).

Verdeckte Ausschüttungen liegen dann vor, wenn Entgelte, die aufgrund schuldrechtlicher Vereinbarungen getroffen werden, beim Gesellschafter zu Vermögensvorteilen führen die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben (idS Doralt Steuerrecht Bd. I 7. Auflage S 323). Eine verdeckte Ausschüttung setzt damit die Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung voraus. Ist diese Person nicht Anteilsinhaber, so sind auch sachverhaltsmäßige Feststellungen über das Naheverhältnis zu einem Anteilsinhaber notwendig (vgl. VwGH v. 24.11.1999 96/13/0115). Der VwGH führt hiezu aus: 'Einen Sachverhalt, aus dem eine Nahebeziehung des Rhee Jae Whan zur Alleingesellschafterin Han Boon Whan gefolgt werden könnte, hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht festgestellt, Die Abgabenbehörden haben auch keine Ermittlungen zur Frage einer solchen Nahebeziehung geführt. Da die belangte Behörde im Beschwerdefall somit verkannt hat, dass die Zuwendung an eine begünstigte Person zu erfolgen hat, um den Tatbestand der verdeckten Ausschüttung zu erfüllen, entsprach die Ermittlung der Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1990 und 1991 nicht dem Gesetz'. Derartige Ermittlungen wurden auch im vorliegenden Fall nicht durchgeführt. Mögen auch die von der Bp. ermittelten Sachverhalts-elemente die Annahme rechtfertigen, dass es sich bei Dr.H um den faktischen Machthaber der Bw. handelt, so wäre es für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung notwendig gewesen, ein Naheverhältnis zwischen der Anteilsinhaberin Dr.W und Dr.H festzustellen. Die vom UFS erhobenen Ermittlungsergebnisse (mittels Vorhalt an die Gesellschafterin Dr.W) ergaben, dass eine langjährige Bekanntschaft aufgrund eines Patientenverhältnisses (auch zur Mutter der Anteilsinhaberin) vorlag. Den für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung erforderliche Schluss, dass ihm die Gesellschafterin aufgrund dessen Vorteile aus Rechtsverhältnissen mit der Bw. zukommen lassen wollte, vermag das Ergebnis der Sachverhaltsermittlung nicht zu tragen.

Es war daher keine Kapitalertragsteuer vorzuschreiben.

Im Zuge der Erhebungen der Bp. sowie des UFS wurden folgende für die Beurteilung des Sachverhaltes maßgebliche Feststellungen getroffen:

- Die Bw. erbringt ihre Leistungen im Bereich des mit Gesellschaftsvertrag umschriebenen Betriebsgegenstandes ausschließlich an die Arztpraxis von Dr.H sowie Vermietungsleistungen an die von ihm vertretene M-GmbH. Daneben betreibt die Bw. ein Heimatmuseum mit Verlag (nähere Ausführungen siehe unten).
- Sitz der Bw. und Wohnadresse von Dr.H in X sind ident.
- An dieser Adresse befindet sich auch der Sitz der M-GmbH.
- Die Eigentümerstruktur der M-GmbH ist mit jener der Bw. ident (alleinige Gesellschafterin ist Dr.W).
- Auch die Geschäftsführungsstruktur der M-GmbH war im Prüfungszeitraum mit jener der Bw. ident (zunächst RM, danach ST).
- Die H-GmbH hatte von September 2000 bis Jänner 2001 gleichfalls ihren Sitz in X.
- Den Auskunftspersonen (HD, SN, UR, RS) ist der Geschäftsführer der Bw. unbekannt. Ihr Dienstort(Arbeitsort) lag in der Arztpraxis von Dr.H in Y.
- Wie die Bw. im Rahmen ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 4. Mai 2001 ausführt, ging die Praxis (gemeint wohl die Arztpraxis von Dr.H) ab 1997 stetig zurück.
- Als Folge wurde in den Jahren 1998 und 1999 ausschließlich HD im Rahmen eines Werkvertrages für die Bw. tätig. In diesem Zeitraum wurde kein Dienstnehmer beschäftigt.
- HD gab bekannt, während der Dauer ihrer Tätigkeit eine einmalige Schulung, bei der 8-10 Werkvertragsnehmer zugegen gewesen seien, erhalten zu haben.
- Im Oktober 2000 trat SN in ein Dienstverhältnis mit der Bw. Sie wurde vom zweimaligen Dienstgeberwechsel von der M-GmbH zur Bw. und von dieser zur H-GmbH (bei gleichbleibender Tätigkeit in der Ordination von Dr.H) nicht informiert und war ein Mal in der X zur Erbringung von Reinigungsleistungen zugegen.
- Im Zuge von Befragungen mit weiteren Werkvertragsnehmern (RS, UR) wurde von diesen bekanntgegeben, dass sie nie am Sitz der Bw. tätig wurden oder dort Schulungen erhalten hatten.
- Es existiert kein schriftlicher Mietvertrag zwischen Dr.H und der Bw. über die Nutzung der Räumlichkeiten.

- Desgleichen ist kein schriftlicher Unterietvertrag zwischen der Bw. und der M-GmbH über deren Nutzung, Kostentragung usgl. vorhanden. Im Rahmen einer Vorhaltsbeantwortung wird vielmehr von einer 'Regiegemeinschaft' gesprochen.
- Der Geschäftsführer der A-GmbH wurde für die Bw. laut eigenen Auskünften vorwiegend organisatorisch tätig, er vermochte darüber jedoch keine näheren Auskünfte zu geben. Sämtliche maßgeblichen Entscheidungen wurden von Dr.H getroffen, eine Kontrolle durch den Geschäftsführer fand nicht statt. Er erhielt keine Entlohnung für seine Tätigkeit.

Personelle Situation der Bw.

Die Bw. verfügte während des Prüfungszeitraumes 1996 bis 2000 lediglich für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2000 über eine Angestellte (SN). Daneben wurden 1996 bis 1997 mehrere Werkvertragsnehmer tätig, die überwiegend nach abgerechneten Akten entlohnt wurden. Für die Jahre 1998 bis 2000 war nur mehr eine Person, HD im Werkvertragsverhältnis tätig. Die Feststellung der Bp., nach der Dr.H als tatsächlichen Machthaber der Bw. sei, wurde im Zuge der Sachverhaltserhebungen des UFS bestätigt. Der Geschäftsführer der Bw., ST gab niederschriftlich bekannt, sich auf die 'Organisation im allgemeinen, die Verlagstätigkeit, das Heimatmuseum und die Organisation von Kursen' beschränkt zu haben. Er werde zwar über die Notwendigkeit von Personaleinstellungen informiert, konnte aber nicht angeben, wieviele Dienstnehmer oder Werkvertragsnehmer die Bw. beschäftigt habe, derzeit beschäftigte oder konkrete Namen nennen. Seine Aussagen sind, wie der Bw. am 20.10.2005 vorgehalten, nach Ansicht des UFS von dem Bemühen getragen, dem mit Generalvollmacht ausgestatteten Dr.H nicht zu schaden. Die Kontrolle über die Bw. überließ er nach seiner Aussage dem Steuerberater der Bw. Dr.H tätige sämtliche Rechtsgeschäfte in eigener Person. Selbst bis 4.8.1995 Geschäftsführer der Bw. trat er als solcher im Prüfungszeitraum primär als Vermieter bzw. Empfänger der Leistungen der Bw. an seine Ordination in Erscheinung. Er wurde laut Aussagen der Gesellschafterin Dr.W als Geschäftsführer seinerzeit abberufen, nachdem er durch seine Ordination schwer überlastet war und eine Unterstützung haben sollte.

Erlöse der Bw.

Nachfolgende Tabelle stellt die Erlöse (Umsatzerlöse und sonstige Erlöse) der Bw. für den Zeitraum 1996-2000 dar:

Erlöse Bw.	1996	1997	1998	1999	2000
Aktenbearbeitung	583.413	141.667	412.500	491.333	547.837
Diabetesmessung			60.833	64.167	71.546
Terminverwaltung	105.600	8.800			
Rezeptdruck	102.000				
graph. Patienteninformat.	96.000	56.000	48.000	48.000	53.520

Praxisraumpflege	66.000	5.500			
Blumenbetreuung	54.000	9.000			
EDV-Anlagenvermietung	54.000				
Praxisakklimatisation	48.000	8.000			
Fernrufservice	48.000	28.000	24.000	24.000	26.760
weiterverr. Tel, Kfz, Porto			40.000		
Mieterträge	99.960	99.960	99.960	166.410	99.960
so. Erlöse (Heimatmuseum)	19.800				13.950
Summe	1.276.773	356.927	685.293	793.910	813.573

Die (Haupt-)Erlöse aus Aktenbearbeitung dieser Jahre stammen, wie die Bw. darlegte, zum Großteil aus der verspäteten Rechnungslegung aus Vorjahren. Dies wurde im Zuge von Erhebungen u.a. bei der Beamtenversicherungsanstalt bestätigt. Bei dem oben dargestellten Sachverhalt stellt sich die Frage, ob die übrigen erwirtschafteten Erlöse mit dem vorhandenen Personal überhaupt geleistet werden konnten. Im Prüfungsverfahren wurde mit Schreiben vom 4. Mai 2001 von Seiten der Bw. dargelegt, dass die Leistungen von Werkvertragsnehmern, dem Geschäftsführer und Maschinen erbracht werden. Die angeführten Erlöse aus der Diabetesmessung (mittels Maschinen), Mieterlöse aus der Untervermietung sowie Erlöse aus dem Fernrufservice und Bereich graphische Patienteninformation erscheinen dem UFS glaublich, liegen ihnen doch keine Leistungen zugrunde, die einen hohen Personaleinsatz bedingen bzw. wurde die Erbringung derartiger Leistungen von Auskunftspersonen bestätigt. In Beantwortung des Vorhaltes des UFS, der Leistungserbringungen der Bw. nur gegenüber der Ordination von Dr.H bzw. der M-GmbH ausmachen konnte führte die Bw. in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 10.8.2005 unter Pkt. 1.1.-1.8. insgesamt 8 Arbeitsgebiete an, in denen Sie ihren Angaben nach tätig wurde. Die unter Pkt. 1.1. dargestellte Aktenbearbeitung sowie die Betriebsraum-Bereitstellung gem. Pkt. 1.2. der A-GmbH an die M-GmbH wird dem Grunde nach anerkannt. Die unter Pkt. 1.3. sowie 1.4. dargestellten Tätigkeiten (Leistungen der Bw. an sich selbst durch Auswahl von Werkvertragspartnern die für Sie tätig werden sollten bzw. Schulungen von bereits tätigen Werkvertragspartnern) wurden durch Aussagen von tätigen Werkvertragsnehmern – was den Umfang der behaupteten Leistungen betrifft - widerlegt bzw. waren nicht glaubhaft.

- RS (Werkvertragsnehmerin 1996-10/1997) erhielt keine Schulung in X, lediglich ein Gespräch über Werkvertrag in der Ordination Dr.H.
- UR war nur 6 Wochen (per 1996) beschäftigt und bestreitet darüberhinaus, das verbuchte Honorar von S 42.000,- erhalten zu haben. Sie geht erhielt nach eigenen Aussagen zwischen S 1.000,- bis S 1.200,- für ihre Tätigkeit.
- HD, die einzige durchgehend im Prüfungszeitraum für die Bw. tätige Werkvertragsnehmerin erhielt in X zusammen mit 8-10 weiteren Teilnehmern während der Dauer ihrer Tätigkeit eine einzige Schulung zum Thema Werkvertrag.

Eine einmalige Schulung während eines zumindest 5 jährigen Zeitraumes kann wohl kaum als gesonderter Tätigkeitsbereich gelten. Es bestehen beträchtliche Zweifel, dass darüberhinaus ab 1997 weitere Schulungen an 'Werkvertrags-Interessentinnen' stattfanden, zumal einerseits die Geschäfte der Bw. ständig zurückgingen und somit kein Bedarf an weiteren Werkvertragsnehmern bestand, tatsächlich auch keine weiteren Werkvertragsnehmer(innen) aufgenommen und darüberhinaus keine Angaben (wie die mit Vorhalt vom 18.5.2005 angeforderten Angaben Namen von an den Schulungen teilnehmenden Personen) gemacht wurden. Die von der Bw. in diesem Zusammenhang getroffene Aussage, 'Ausleseseminare' hätten durchschnittlich monatlich stattgefunden, ist völlig unglaublich. Soweit sich die Vorhaltsbeantwortung auf den Betrieb des Heimatmuseums sowie die Verlagstätigkeit bezieht (Pkt. 1.5 bzw. 1.6), wird auf die gesonderten Ausführungen hiezu (siehe unten) verwiesen. Bei den unter Pkt. 1.7 bzw. 1.8 dargelegten Tätigkeiten (Vorträge 'Schlank ohne Diät' bzw. 'Rauchfrei in 30 Tagen' soll die am 9.7.1999 verstorbene Gattin von Dr.H, GH für die Bw. tätig geworden sein. Die Bw. trifft in diesem Zusammenhang mit Schreiben vom 10.8.2005 folgende Aussage: 'Sie (GH) wollte im Rahmen dieser Vorträge auch Klienten keilen für ihre Seminare 'Schlank ohne Diät' bzw. 'Rauchfrei in 30 Tagen'.

Der Geschäftsführer der Bw. ST (Geschäftsführer ab 2.12.1998) gab hiezu niederschriftlich bekannt, dass er Kurse organisiert habe. Er habe von Dr.H Informationen erhalten, wann Kurse wie 'Abnehmen ohne Diät' stattfinden sollten, könne aber nicht bestätigen, ob solche stattgefunden hätten. GH habe er nicht mehr gekannt. Ob GH Kurse abgehalten habe, könne er nicht bestätigen. Vorgelegt wurden in diesem Zusammenhang Ausdrucke, mittels derer Diätverhaltenstraining bzw. Rauchentwöhnung angeboten wurde. Aus den Ausdrucken geht hervor, dass einführende Informationsabende gratis abgehalten werden. Gemäß Buchhaltung wurden keine Erlöse aus dieser Tätigkeit erzielt, GH befand sich weder in einem Angestelltenverhältnis noch wurde ihr Entgelt im Rahmen eines Werkvertrages gezahlt. Die Vorlage von Ausdrucken und Kopien über die Abhaltung von Kursen der oben beschriebenen Art vermag Nachweise wie die Benennung von Kursteilnehmern, selbst wenn die Kurse über den Umfang von Informationsabenden nicht hinausgekommen sein sollten, nicht zu ersetzen. Das Fehlen von Nachweisen über die behauptete Tätigkeit führt in diesem Zusammenhang zu der begründeten Annahme, dass Kurse in der behaupteten Form nie stattgefunden haben und über Vorbereitungshandlungen (z.B. Druck von Informationsblättern) nicht hinausgekommen sind.

Erträge aus dem Heimatmuseum und der Verlagstätigkeit

Der Betriebsgegenstand der Bw. umfasst gemäß Gesellschaftsvertrag vom 14. Mai 1984 im wesentlichen die Hilfe bei der Verwaltung ärztlicher Ordinationen durch ein Büroservice. Der

Betrieb eines Heimatmuseums sowie die Herausgabe von Heimatbüchern, die Edition von Wappenbeschreibungen, der Neudruck historischer Festschriften u.ä. wird durch den im Firmenbuch festgelegten Betriebsgegenstand nicht umfasst. Die Bw. wies hiezu mit Schreiben vom 12. November 2005 auf die Firmenbucheintragung vom 4. September 1984 hin, nach der die Verwertung von Urheberrechten im Sinne des Firmengegenstandes zu werten sei und der Betrieb eines Heimatmuseums diese Tätigkeit unterstütze. Der UFS teilt diese Auffassung nicht. Dem vorgelegten Firmenbuchauszug ist der Gegenstand des Unternehmens zu entnehmen, wozu auch die Verwertung von Urheberrechten zählt, die sich 'aus der Tätigkeit der Gesellschaft im Rahmen ihres Betriebsgegenstandes ergeben. Zwischen der, von der Bw. tatsächlichen ausgeübten und im Firmenbuch umschriebenen Tätigkeit, der Verrechnung von Krankenscheinen an die jeweiligen Krankenkassen, der Überlassung von Geräten und Terminverwaltung im Rahmen der Krankenkassenadministration einerseits und dem Betrieb des Heimatmuseums sowie der Herausgabe von Heimatbüchern andererseits kann kein wie immer gearteter wirtschaftlicher Zusammenhang erkannt werden. Der Bw. ist es als im Firmenbuch eingetragener Gesellschaft grundsätzlich möglich, gewillkürtes Betriebsvermögen in ihre Vermögensübersicht aufzunehmen, es muss sich dabei jedoch um solche Wirtschaftsgüter handeln, die nicht dem notwendigen Privatvermögen zuzurechnen und dazu geeignet sich, dem Betrieb zu dienen. Bereits Art und Umfang der in diesem Zusammenhang feststellbaren Tätigkeiten sprechen gegen die Eignung der Einbeziehung von Heimatmuseum und Verlagstätigkeit in das Betriebsvermögen der Bw. In den Erlösen des Prüfungszeitraumes 1996 bis 2000 (sonstige Erlöse) finden sich lediglich in zwei Jahren Umsätze aus der beschriebenen Tätigkeit i.H.v. gesamt S 33.750,- aus dem Verkauf von Heimatbüchern. Erlöse aus dem Betrieb des Heimatmuseums waren nicht ersichtlich. Das Heimatmuseum befindet sich laut Angaben des Bw. im Stiegenhaus der Liegenschaft X. Die Öffnungszeiten auf den 1. und 3. Mittwoch jedes Monats von 15:00 bis 20:00 (gegen Voranmeldung). Die fehlenden Einnahmen über längere Zeiträume sowie die Art der Bewirtschaftung deuten auf keine dem Betriebszweck dienende Tätigkeit hin. Die vorgelegten Unterlagen (Wappen, Heimatjahrbücherbücher, Festschriften udgl.) weisen vielmehr auf eine intensive Beschäftigung des Dr.H mit dieser Materie hin, deren Motive unter Bedachtnahme auf § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 privaten Neigungen entspringen, deren Aufwendungen unter das dort normierte Abzugsverbot fallen. Wie der VwGH (Erk. v. 13.10.1999 93/13/0200) in einem ähnlich gelagerten Fall erkannt hat hätten es Betriebsinhaber sonst in der Hand, wirtschaftlich nicht verwertbare (künstlerische) Aktivitäten zu Lasten des Steueraufkommens dergestalt zu fördern, dass sie die entsprechenden Aufwendungen als betrieblich veranlasst darstellen. Im vorliegenden Fall sind die erwähnten Erlöse und die im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Heimatmuseums stehenden Aufwendungen (der Betrieb des Heimatmuseums diente u.a. auch

zum Nachweis, dass Kosten hinsichtlich der Liegenschaft betrieblich bedingt seien) auszuscheiden.

Aufwendungen der Bw.

Die Bp. rechnete Aufwendungen, die ihrer Art nach der privaten Sphäre des Machthabers Dr.H zuzuordnen seien, der Bw. als verdeckte Ausschüttungen hinzu. Weiters wurden Aufwendungen, deren betriebliche Veranlassung nur zum Teil nachgewiesen werden konnte, von Seiten der Bp. dem Gewinn als nichtabzugsfähiger Aufwand zugerechnet. Wie oben dargelegt, sind die behördlichen Feststellungen zur Annahme einer verdeckten Ausschüttung an Dr.H nicht ausreichend. Andererseits ergibt sich aus den Ermittlungen der Betriebsprüfung wie auch des UFS in eindeutiger Weise, dass die Bw. im Prüfungszeitraum in erster Linie zur Verlagerung privater Kosten des Dr.H in die betriebliche Sphäre herangezogen wurde. Wie der Bw. mit Schreiben vom 20. Oktober 2005 mitgeteilt wurde, ist daher der weitaus überwiegende Teil der von der Bw. verrechneten Kosten sowie die im Zusammenhang damit stehenden Vorsteuerbeträge im Schätzungsweg auszuscheiden. Widersprüchliche oder unglaubliche Angaben zu diversen Kosten verdeutlichen dies:

- In der Vorhaltsbeantwortung vom 4. Mai 2001 wird hinsichtlich eines 1999 zugekauften Notebooks von Seiten der Bw. dargelegt, dieses würde vom Geschäftsführer genutzt werden.

In der niederschriftlichen Einvernahme wurde dies vom Geschäftsführer in Abrede gestellt.

Laut Schreiben vom 12. November 2005 soll der Computer nunmehr als mobiler Datenträger zur Erzielung betrieblicher Erlöse gedient haben.

- Laut Vorhaltsbeantwortung gleichen Datums wurde ein Fernseher im Seminarraum in X benutzt.

In den Aufwendungen der Bw. findet sich im Prüfungszeitraum die Anschaffung von 3 weiteren Fernsehern.

Der Geschäftsführer gab damit konfrontiert bekannt, er könne keine Angaben machen, ob sich Fernseher in den Räumlichkeiten in der X befinden er gebe jedoch an, dass sie, soferne vorhanden, medizinischen Zwecken dienten. Die Anschaffung der Fernseher für betriebliche Zwecke konnte nicht glaubhaft gemacht werden.

- Zu dem im Betriebsvermögen befindlichen Kfz gab der Geschäftsführer an, dass das Kfz für den Transport der Gerätschaft, von Mitarbeitern und Vortragenden und vermutlich auch für den Transport von Büchern notwendig sei.

- Die Bw. hat im Prüfungszeitraum 5 Mobiltelefone angeschafft.

Hiemit konfrontiert gab die Bw. nachfolgende Erklärung:

Die Vortragende (wohl GH) musste wegen Erkrankung über Mobiltelefon erreichbar sein.

Mehrere Mobiltelefone waren notwendig

- wegen der Notwendigkeit doppelt gesicherter Telefonverbindungen (Ausfallrisiko)
- um einen grösseren Institutsumfang zu präsentieren
- um Klienten spezifische / zielgruppenspezifische Telefonnummern anzubieten

(Schlankheitstelefon, Rauchfreitelefon, Frauentelefon);

Die Angaben sind unglaublich. Während des gesamten Prüfungszeitraumes wurden keine Erlöse aus der Abhaltung von Kursen erzielt.

Wenn die Mobiltelefone im Zusammenhang mit der Abhaltung von Kursen durch GH angeschafft wurden verwundert es, dass 3 Mobiltelefone und ein Schnurlostelefon erst nach ihrem Ableben angeschafft wurden.

- Rechtsanwaltskosten Dr.AF I (Rechnung v. 14.12.1996 über S 36.749,60 netto)

Gemäß Rechnung handelt es sich um eine Honorarverrechnung betreffend Besitzstörungsverfahren Firmentelefon.

Laut Vorhaltsbeantwortung vom 4. Mai 2001 handelt es sich um Besitzstörungsandrohungen an Heimatmuseumsbesucher, die die Telefonapparate widerrechtlich benutzten.

Der Rechtsanwalt konnte hiezu befragt, keinerlei Unterlagen oder die Gerichtszahl des Gerichtsaktes (mit Hinweis auf die abgelaufene Aufbewahrungsfrist) bekanntgeben.

Es soll sich dabei um ein Verfahren in den Betriebsräumen der Gesellschaft im 13. Bezirk (die Bw. hat ihren Sitz in X) handeln, an der die Ehegattin beteiligt war.

- Rechtsanwaltskosten Dr.AF II (Dauerauftrag ab 4/1998, 10 Monatsraten a S 20.000,- netto, gesamt S 200.000,-)

Eine schriftliche Vereinbarung hinsichtlich dieser pauschalen Verrechnung fehlt. Im Vorhalt vom 4. Mai 2001 gab die Bw. bekannt, Dr.AF hätte folgende Leistungen erbracht:

Lösung sozialversicherungsrechtlicher Fragen betreffend Werkvertragsnehmer;
Fragen betreffend Firmenerweiterung im Ausland;
Fragen im Zusammenhang mit gewerberechtlichen Angelegenheiten und Suche des gewerberechtlichen Geschäftsführers.

Gemäß Vorhaltsbeantwortung auf ein Schreiben des UFS (vom 10.8.2005) bestand die Tätigkeit der Expansionsberatung in der Aufbereitung der Themen Gesellschafts-, Gewerbe- und Immobilienrecht in Ungarn, Slowakei und Tschechien.

Mit Eingabe vom 12. November 2005 wurde ein Schreiben des Rechtsanwaltes, datiert mit 24.11.2000 vorgelegt, nach der Dr.AF nachfolgende Tätigkeiten erbracht haben will:

Beratung über die vertraglich zugesicherte Nutzung der Liegenschaft in Mauer, vor allem des Erdgeschoßes für Büro und Trainingszwecke;
Gründung von Zweigfirmen in der Slowakei, Ungarn und Tscheche sowie damit im Zusammenhang stehende gesellschafts- und gewerberechtliche Fragen.

Zu keiner der von Dr.AF erbrachten Leistungen konnte die Bw. Unterlagen beibringen.

Die Leistungen im Zusammenhang mit der Besitzstörung Telefon wären schon deshalb auszuscheiden, nachdem der Betrieb des Heimatmuseums, wie oben ausgeführt, nicht Gegengstand der Bw. war.

Bei den Leistungen im Zusammenhang mit der Nutzung der Liegenschaft in Mauer zu Büro- und Trainingszwecken könnte es sich genauso um Leistungen des Rechtsanwaltes an Dr.H als Vermieter handeln, die bei diesem im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung zu berücksichtigen wären. Eine nähere Würdigung ist mangels Unterlagen nicht möglich.

Ebensowenig kann ermittelt werden, in welchen Umfang der Rechtsanwalt in Bezug auf eine Firmenerweiterung tätig geworden ist.

- Zu den Aufwendungen betreffend Reinigung wurde sowohl Dr.H (Vorhalt vom 23.5.2005) als auch die Bw. (Vorhalt vom 18.5.2005) im Rahmen eines Vorhaltes befragt.

Nachdem Dr.H auch im Rahmen der Einnahmen/Ausgabenrechnung seiner Ordination in Y Reinigungskosten geltend gemacht hatte wurde er befragt, ob die Bw. tatsächlich zusätzliche Leistungen in seiner Ordination oder an anderen Standorten (X) erbracht habe.

Dr.H gab hiezu bekannt, dass die Bw. Reinigungsleistungen (unabhängig vom Reinigungsaufwand in seiner Einnahmen/Ausgabenrechnung) von 1996-2001 im Rahmen des Büroservices an die Ordination erbracht habe.

Mangels Personal ist zweifelhaft, wer die Reinigungsleistungen erbracht haben soll und weshalb die Bw. für die von ihr erbrachten Leistungen kein Entgelt eingefordert hat. Entsprechende Erlöse finden sich letztmals 1997 i.H.v. S 5.500,-

Die Bw. gab wiederum (im Widerspruch dazu) bekannt, die Aufwendungen für Reinigung ab 1997 würden ausschließlich für die Reinigung der durch die Bw. gemieteten Räumlichkeiten in X erfolgen.

- Aus der Einnahmen/Ausgabenrechnung der Ordination von Dr.H ist ersichtlich, dass neben den erwähnten Reinigungskosten auch Aufwendungen für Büromaterial, Portogebühren, Fachliteratur, Telefon sowie Hilfs- und Verbrauchsmaterial anfielen. Entsprechende Kosten

wurden auch bei der Bw. verrechnet, wobei sich aufgrund der dargestellten Situation begründete Zweifel ergeben, daß diese der Bw. zur Erzielung betrieblicher Erlöse dienten. Auf die Ausführungen der Bp. im Zuge der Stellungnahme zur Berufung sei hier verwiesen.

Hinsichtlich der Fachliteratur wurde beispielsweise in der Vorhaltsbeantwortung darauf verwiesen, daß diverse Zeitschriften und Bücher im Wartezimmer der Ordination aufliegen würden. Die entsprechenden Aufwendungen wären daher, bei Zutreffen der Aussage der Bw., dieser zuzurechnen und müsste zu korrespondierenden Erlösen der Bw. gegenüber der Ordination führen.

- Hinsichtlich der Kosten für Kopien wurde der Bw. vorgehalten, dass sie der M-GmbH während des gesamten Zeitraumes monatlich pauschal S 3.600,- netto an Kopierkosten gezahlt habe. Die Bw. hatte einerseits einen Kopierer im Betriebsvermögen, andererseits zahlte sie gegenüber einem Dritten (der Canon GesmbH) S 6.864,02 netto für 24.000 Stück Kopien. Bei gleicher Kostenstruktur hätte die M-GmbH, (welche Untermieterin der Bw. ist, mit Dr.W über die selbe Gesellschafterin und über identische Geschäftsführer wie die Bw. verfügte) demnach rund 150.000 Stück Kopien an die Bw. erbringen müssen. Die Bw. gab mit Vorhaltsbeantwortung vom 10.8.2005 bekannt, diese Kalkulation berücksichtige nicht die Kosten der Anschaffung, Instandhaltung, Material- und Energieeinsatz Arbeitszeit und Lizenzgebühren. Wenn die M-GmbH ihrerseits so unwirtschaftlich arbeitete, dass die von der Bw. angeführten Kosten bei ihr (der M-GmbH) derartige Dimensionen erreichte so stellt sich die Frage, weshalb die Bw. Kopien zu offensichtlich überzogenen Preisen nach wie vor bei der M-GmbH bezog.

Der UFS geht was die Frage der Verrechnung dieser Kopierleistungen mit der verbundenen Gesellschaft (M-GmbH) betrifft im Gegensatz dazu davon aus, dass diese zum Großteil nicht erbracht wurden.

Bedeutende Kosten fielen bei der A-GmbH (zumindest in den Jahren 1999 und 2000) weiters aus dem Titel 'Instandhaltung' sowie 'Geringwertige Wirtschaftsgüter' an.

Nach Vorlage diverser angeforderter Rechnungen wurde dem Bw. beispielhaft vorgehalten, dass er im Prüfungszeitraum rund 20 Leuchten, 7 Teppiche und 20 Sessel alleine gemäß vorgelegten Unterlagen angeschafft hätte.

Die Bw. verwies zum Nachweis der betrieblichen Nutzung auf von ihr beigebrachte Fotos.

Fraglich ist in diesem Zusammenhang die betriebliche Nutzung der Räumlichkeiten am Sitz der Bw. in X.

Sitz der Bw., X

Die Liegenschaft stand zu Beginn des Prüfungszeitraumes im Eigentum von Dr.H. Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung findet sich ein Mietvertrag zwischen ihm und der S-GmbH (Rechtsvorgänger der Bw.). Beginn des Mietverhältnisses ist der 1. April 1984. In Beantwortung der Frage des UFS, weshalb letztmals per 1996 Mietaufwendungen der Bw. aus dem Mietverhältnis vorliegen würden und ob ein neuer Mietvertrag geschlossen worden sei legte Dr.H dar, dass die Mietzahlungen 'Adaptionen eines mündlichen Mietvertrages' seien. Die Nutzung sei in Regiegemeinschaft mit der M-GmbH erfolgt. Der Inhalt des mündlich geschlossenen Mietvertrages sowie der Regiegemeinschaft wurde ebensowenig dargelegt wie die Frage beantwortet, wann diese abgeschlossen worden seien. Die Mietzahlungen per 1996 (S 15.125,- monatlich) hätten sich laut Dr.H aus dem mündlichen Mietvertrag ergeben, 1997 habe er infolge zunehmender Mauerfeuchte, die die Nutzung erschwert habe, keine Miete verlangt, 1998 und 1999 sei nur eine Lagermiete (1998 S 11.760,- jährlich; 1999 S 11.200,- jährlich) verrechnet worden. Im Jahr 2000 wurde eine Lagermiete i.H.v. gesamt S 9.900,- verrechnet. Mit Übergabeverträgen vom 16. Oktober 2000 wurde sowohl das Gebäude (per 1.2.2001) wie auch Grund und Boden der Liegenschaft (per 1.1.2001) an die H-GmbH übergeben. Auf die Frage, weshalb die H-GmbH als neue Eigentümerin der Liegenschaft bereits ab Oktober 2000 Mietforderungen an die Bw. gestellt hätte, obwohl sie die Liegenschaft gemäß notariell beurkundeten Übergabeverträgen vom 16. Oktober 2001 erst mit 1. Februar 2001 erworben habe erläuterte die Bw., dass diese vorzeitige Übergabe auf eine mündliche Vereinbarung (offensichtlich zwischen Dr.H und der H-GmbH) per Ende Oktober 2000 zurückgehe. Die H-GmbH stellte der Bw. für die (gleichbleibende Nutzung) ab Oktober 2000 S 12.000,- monatlich in Rechnung. Das Ausmaß der Nutzung durch die A-GmbH sowie die M-GmbH änderte sich laut Auskunft durch den Eigentümerwechsel nicht. Aus dem notariellen Übergabevertrag ergibt sich das Ausmaß der 'angedachten' Nutzung durch die Bw. (sowie der M-GmbH). Gemäß diesem behält sich Dr.H das lebenslängliche Wohnrecht an den beiden Obergeschoßen, das ausschließliche Benützungsrecht des Kellergeschoßes sowie das Mitbenützungsrecht des Stiegenhauses vor. Die vermeintliche Nutzung der Räumlichkeiten durch die Bw. war somit auf die ebenerdig gelegenen Räumlichkeiten beschränkt. Erwähnenswert ist in diesem Zusammenhang, dass es auch ein Naheverhältnis der Bw. zur H-GmbH zu geben scheint, nachdem SN nacheinander bei der M-GmbH (von Dezember 1999 bis Oktober 2000), bei der Bw. (von Oktober 2000 bis Dezember 2000) und bei der H-GmbH (ab Jänner 2001) angestellt war und von den Arbeitgeberwechseln nur durch ihre Bank anlässlich der Auszahlung des Gehalts erfuhr. Ihre Tätigkeit in der Ordination von Dr.H änderte sich durch die Arbeitgeberwechsel gemäß Aussage nicht. Auf die niederschriftliche Befragung wird verwiesen. Zitat: 'Aus welchen Grund ich die Firmen wechseln hab müssen weiß ich noch'

immer nicht. Damals wie ich den Hr Dr.H angesprochen habe sagte er mir "das hat so sein müssen und ich soll mich doch nicht so aufregen er hat mich ja nur wo anders angemeldet""

Es ist als erwiesen anzunehmen, dass die gesamte Darstellung über die betriebliche Nutzung der Liegenschaft in X ein gedankliches Konstrukt des Machthabers der Bw. und bis Anfang 2001 Eigentümers der Liegenschaft, Dr.H, die in nahezu allen Bereichen Anlass zu berechtigten Zweifeln gibt. Es liegen keine schriftliche Mietverträge zwischen Dr.H und der Bw., Untermietverträge oder Vereinbarungen über die Kostengemeinschaft zwischen der Bw. und der M-GmbH bzw. Mietverträge zwischen der H-GmbH und der Bw. vor. Sämtliche Werkvertragsnehmer und die Angestellte gaben an, in der Ordination von Dr.H tätig geworden zu sein. Die einzige vorliegenden Notariatsakte über die Übergabe der Liegenschaft will man binnen Monatsfrist mündlich geändert haben. Auch hinsichtlich des für die Nutzung der Liegenschaft geforderten Entgeltes treten Ungereimtheiten zu Tage. Dr.H will 1996 Miete von der Bw. verlangt haben, 1997 aufgrund baulicher Mängel dagegen nicht, 1998 und 1999 sowie bis zur behaupteten Übergabe per 10/2000 eine stark verminderte Miete nur für Lagernutzung. Die Erwerberin der Liegenschaft hat sofort wesentlich höhere Mieten eingefordert. Gleichzeitig sollen diverse Kurse in den Räumlichkeiten abgehalten worden sein. Schließlich hat die Bw. ihrerseits während des gesamten Prüfungszeitraumes 1996-2000 gleichbleibende Mieten gegenüber der M-GmbH verrechnet.

Der UFS geht in Ansehung des erhobenen Sachverhaltes davon aus, dass die Bw. in den Jahren 1996 und 1997 vorwiegend Leistungen aus Rezeptverrechnung an die Ordination von Dr.H erbrachte. Diese Arbeitsleistungen wurden von Werkvertragsnehmern in der Ordination von Dr.H erbracht. Es kam es zu einer stark rückläufigen Entwicklung, die u.a. auf eine Erkrankung des Dr.H zurückzuführen war. Dass in Folgejahren dennoch hohe Erlöse aus der Rezeptverrechnung erzielt wurden, erklärte sich aus der verspäteten Einreichung bei den Krankenkassen. Der UFS bleibt bei der, dem Bw. dargelegten Ansicht, dass sich die Tätigkeit der Bw. zunehmend verringerte und ab 1998 nur mehr geringsten Umfang hatte. Sie beschränkte sich in diesen Jahren im wesentlichen auf Leistungen die von einer gelegentlich tätigen Werkvertragsnehmerin (HD) erbracht und weiterverrechnet wurden und der Untervermietung von Räumlichkeiten an die M-GmbH. Die behaupteten Tätigkeiten am Sitz der Gesellschaft wurden entweder nicht ausgeübt (Abhaltung von Kursen) oder beschränkten sich zu Beginn des Prüfungszeitraumes auf eine einmal jährlich stattfindende Informationsveranstaltung. Was den behaupteten Betrieb eines Heimatmuseums bzw. die Verlagstätigkeit betrifft so sind diese einerseits dem Betriebszweck der Bw. nicht zu entnehmen und entstammen andererseits den persönlichen Neigungen des Dr.H. Die Nutzung der fraglichen Liegenschaft konnte sich solcherart wenn überhaupt erforderlich, auf eine zur Verwaltung eingerichtete Räumlichkeit beschränken. Der Bw. erwuchsen unter Bedachtnahme

auf die besondere betriebliche Situation im Zusammenhang mit den erzielten Erlösen nur geringste Kosten. Die Vermutung der privaten Veranlassung verbuchter Aufwendungen erhärtete sich im Zuge fortschreitender Erhebungen. Daneben ist auch zweifelhaft ob die Leistungsbeziehungen zwischen der Bw, der M-GmbH, Dr.H und der H-GmbH in der dargestellten Form und dem dargestellten Umfang überhaupt bestanden. Aufgrund der angestellten Untersuchung der Aufwendungen, die beinahe in jedem Fall zu Zweifeln Anlaß gab, sind diese, nachdem die Grundlagen für die Abgabenberechnung nicht ermittelbar sind, gemäß § 184 BAO zu schätzen. Im Rahmen der Schätzung wird die betriebliche Veranlassung der Personalkosten der Bw. (Werkvertragsnehmer und Dienstnehmer) zur Gänze anerkannt. Der darüberhinausgehende Sachaufwand wird im Schätzungswege für das Jahr 1996 um 70%, 1997 um 80% und für die Folgejahre 1998-2000 um 90% gekürzt. Dieselben prozentuellen Kürzungen treffen auch die, von der Bw. geltend gemachten Vorsteuerbeträge. Die Erträge werden um die Erlöse aus der Verlagstätigkeit gekürzt.

Die Bemessungsgrundlagen wurden wie folgt ermittelt:

	1996 öS	1997 öS	1998 öS	1999 öS	2000 öS
Umsatzerlöse u. sonstige betriebliche Erträge lt. Bw.	1.276.773,00	356.926,66	685.293,33	793.910,00	813.572,50
Saldogröße (Aufwendungen) lt. Bw.	1.191.178,89	713.369,08	915.780,85	1.146.207,37	1.186.521,86
Bilanzgewinn/-verlust lt. Bw.	85.594,11	-356.442,42	-230.487,52	-352.297,37	-372.949,36
 Saldogröße Aufwendungen lt. Bw.	1.191.178,89	713.369,08	915.780,85	1.146.207,37	1.186.521,86
davon Personalaufwand	232.650,00	111.790,00	88.040,00	32.375,00	107.027,23
Zwischensumme	958.528,89	601.579,08	827.740,85	1.113.832,37	1.079.494,63
Kürzung in %	70	80	90	90	90
nicht anerkannter Aufwand lt. UFS	670.970,22	481.263,26	744.966,77	1.002.449,13	971.545,17
 Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Erklärung	100.594,11	-353.005,42	-227.838,52	1.146.945,37	1.187.617,86
abzüglich sonstige Erlöse	-19.800,00				-13.950,00
zuzügl. nicht anerkannter Aufwand	670.970,22	481.263,26	744.966,77	1.002.449,13	971.545,17
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. UFS	751.764,33	128.257,84	517.128,25	2.149.394,50	2.145.213,03
 Vorsteuer lt. Bw.	124.517,41	59.539,83	102.537,02	167.960,75	187.090,34
Kürzung in %	70	80	90	90	90
Vorsteuer lt. UFS	37.355,22	11.907,97	10.253,70	16.796,08	18.709,03

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Umsatzsteuer	1996	
	öS	€
Gesamtbetrag der Entgelte lt. Erklärung	1.256.973,00	
mit 20%	1.256.973,00	
UST	251.394,60	
Vorsteuern	-37.355,22	
Zahllast	214.039,38	
gerundet	<u>214.039,00</u>	15.554,82

Körperschaftsteuer	1996	
	öS	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	751.764,00	
verrechenbare Verluste aus Vorjahren	-7.419,00	
Gesamtbetrag d. Einkünfte	744.345,00	
Einkommen	744.345,00	
Köst von BMGL	744.300,00	
Köst	253.062,00	
anrechenbare Mindest-Köst	-30.000,00	
Abgabenschuld	<u>223.062,00</u>	16.210,55

Umsatzsteuer	1997	
	öS	€
Gesamtbetrag der Entgelte lt. Erklärung	356.926,00	
mit 20%	356.926,00	
USt	71.385,20	
Vorsteuern	-11.907,97	
Zahllast	59.477,23	
gerundet	<u>59.477,00</u>	4.322,36

Körperschaftsteuer	1997	
	öS	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	128.258,00	
Gesamtbetrag d. Einkünfte	128.258,00	
Einkommen	128.258,00	
Köst von BMGL	128.300,00	
Köst	43.622,00	
Abgabenschuld	<u>43.622,00</u>	3.170,13

Umsatzsteuer	1998	
	öS	€
Gesamtbetrag der Entgelte lt. Erklärung	685.293,33	
mit 20%	685.293,33	
USt	137.058,67	
Vorsteuern	-10.253,70	
Zahllast	126.804,96	
gerundet	<u>126.805,00</u>	9.215,28

Körperschaftsteuer	1998	
	öS	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	517.128,00	
Gesamtbetrag d. Einkünfte	517.128,00	
Verlustabzug	-517.128,00	
Einkommen	0,00	
Köst von BMGL	0,00	
Mindestkörperschaftsteuer	25.000,00	
Abgabenschuld	<u>25.000,00</u>	1.816,82

Umsatzsteuer	1999	
	öS	€
Gesamtbetrag der Entgelte lt. Erklärung	793.910,00	
mit 20%	793.910,00	
USt	158.782,00	
Vorsteuern	-16.796,08	
Zahllast	141.985,93	
gerundet	<u>141.986,00</u>	10.318,53

Körperschaftsteuer	1999	
	öS	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	2.149.395,00	
Gesamtbetrag d. Einkünfte	2.149.395,00	
Verlustabzug	-283.442,00	
Einkommen	1.865.953,00	
Köst von BMGL	1.866.000,00	
Köst	634.440,00	
anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	-25.000,00	
Abgabenschuld	<u>609.440,00</u>	44.289,73

Umsatzsteuer	2000	
	öS	€
Gesamtbetrag der Entgelte lt. Erklärung	813.572,50	
mit 20%	813.572,50	
USt	162.714,50	
Vorsteuern	-18.709,03	
Zahllast	<u>144.005,47</u>	
gerundet	<u>144.005,00</u>	10.465,25

Körperschaftsteuer	2000	
	öS	€
E aus Gw.	2.145.213,03	
Gesamtbetrag d. Einkünfte	2.145.213,03	
Einkommen	2.145.213,03	
Köst von BMGL	2.145.200,00	
Köst	<u>729.368,00</u>	
Abgabenschuld	<u>729.368,00</u>	53.005,24

Wien, am 25. November 2005