



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der EH GmbH, W, vertreten durch Dkfm. Werner Gossar, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 1190 Wien, Weimarerstrasse 93/5, vom 30. November 1998 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften vom 25. September 1998 betreffend Umsatzsteuer 1992 bis 1994 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1992 bis 1994, vom 12. November 1998 betreffend Umsatzsteuer 1995, vom 4. November 1998 Haftung für Kapitalertragsteuer gem. § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1995 entschieden:

Der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1992 und 1993 und 1995 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1992 und 1993 vom 25. September 1998 werden aufgehoben.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 1995 vom 12. November 1998 wird abgeändert.

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1994 wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 1994 vom 25. September 1998 wird abgeändert.

Die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 1992 bis 1995 werden aufgehoben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Umsatzsteuer 1994 und 1995 sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die EH GmbH (Berufungswerberin, Bw.) wurde laut Firmenbuch mit Gesellschaftsvertrag vom 18.12.1990 von S 500.000,00 gegründet, welches zur Hälfte einbezahlt wurde. Gesellschafter

waren Herr FS und RH je zur Hälfte. Mit 21.1.2005 wurde die Bw. gem. § 40 FBG amtswegig gelöscht.

Für den Zeitraum 1992 bis 1994 wurde die Bw. einer Betriebsprüfung (Bp.) unterzogen. Unter Tz 22 und 23 des Betriebsprüfungsberichtes (Bp-Bericht) wurden verdeckte Ausschüttungen in Höhe von

	1992	1993	1994
Darlehensaufstockung p.a.	S 100.000,00	S 580.000,00	S 833.558,00
Zuzüglich Kest	33%	33%	28,205%
Verdeckte Ausschüttung	S 133.330,00	S 773.314,00	S 1.068.663,00

zugerechnet. Begründet wird die Zurechnung damit, dass im gegenständlichen Fall eine Darlehensgewährung aus der Sphäre des Gesellschafters bzw. seiner Mutter nicht nachgewiesen und auch nicht glaubhaft gemacht werden konnte. Die Bp sei daher von einem nicht geklärten Vermögenszuwachs ausgegangen und habe die steuerlichen Konsequenzen daraus zu ziehen gehabt.

Für die festgestellten verdeckten Ausschüttungen sei Kapitalertragsteuer in folgender Höhe vorzuschreiben:

	1992	1993	1994
Bemessungsgrundlage	S 133.330,00	S 773.314,00	S 1.068.663,00
KESt-Satz	25%	25%	22%
KESt	S 33.330,00	S 193.329,00	S 235.106,00

Die von der Bw vorgelegten Bankkonten bzw. beglaubigten Bestätigungen über Vermögensveräußerungen im Ausland und Jahre zurückliegende behauptete Vereinbarungen zwischen dem Geschäftsführer der Bw. und dessen Mutter seien für sich nicht geeignet Verwandtendarlehen zu beweisen. Es sei auch verabsäumt worden nachzuweisen, dass die Mutter des Geschäftsführers und Darlehensgeberin über die erforderlichen Geldmittel für die Darlehensgewährung verfügte.

Unter Tz 19 wurde die Vorsteuer für Orientteppiche und Einrichtungsgegenstände von S 184.000,00 im Jahr 1994 mangels Vorliegens einer auf die Bw. ausstellten Rechnung nicht anerkannt.

In der Berufung wird ausgeführt, dass die Familie des Geschäftsführers der Bw im Iran über bedeutendes Vermögen verfüge, es jedoch nur unter beträchtlichen Schwierigkeiten möglich wäre Geld ins Ausland zu transferieren. Es handle sich daher bei den der Bw überlassenen Geldmitteln nicht um nicht deklarierte Einnahmen sondern um eigenes Geld des Geschäftsführers bzw. seiner Familie. Dies sei überdies durch einen einvernommenen Zeugen bestätigt worden.

Für die Teppiche wären ordnungsgemäße Rechnungen vorgelegt worden. Ob die Verkäuferin Umsatzsteuer bezahlt habe oder nicht sei nicht der Bw. anzulasten. Hinsichtlich der Einrichtungsgegenstände sei die Vorsteuerkürzung zu Recht erfolgt.

In der Stellungnahme wird ausgeführt, dass die nachgewiesenen Liegenschaftsverkäufe in keinem zeitlichen Zusammenhang mit der Darlehensgewährung der Mutter des Geschäftsführers stünden. Überdies sei Nutznießer des vorgelegten „Vertrauensvertrages“ Herr FS als Privatperson. Für den Prüfungszeitraum seien keine Verträge vorgelegt worden.

Die auf den Konten der angeblichen Darlehensgeberin einlangenden Beträge könnten nicht nachvollzogen werden, da sie keine eindeutig zuordenbaren Vermerke trügen. Die Überweisungen seien aus der Schweiz und aus Deutschland erfolgt und nicht aus dem Iran. Neben der Darlehensgeberin sei auch der Geschäftsführer der Bw. Herr FS auf den Konten zeichnungsberechtigt gewesen.

Der einvernommene Zeuge AF habe lediglich ausgesagt, dass er Geld der Familie S aus dem Iran nach Österreich bringe und hier FS oder Frau KS aushändige. Wie dieser Transfer genau stattgefunden habe, sei nicht geklärt worden und seien dafür auch keine Belege vorgelegt worden.

Aufgrund der Auslandsbeziehung sei der Bw eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung zugekommen und habe sie auch eine Beweissicherungspflicht getroffen. Die vorgelegten Nachweise würden nicht ausreichen, die BP von der Richtigkeit des Vorbringens zu überzeugen.

Zur Vorsteuerkürzung betreffend die Teppiche wird ausgeführt, dass die Verkäuferin in einem Naheverhältnis zur Bw stand und bei identem Personenkreis der Handelnden keine Unwissenheit der Bw vorliegen könne.

Für das Jahr 1995 wurde durch das Finanzamt im Rahmen der Veranlagung ebenfalls in Höhe des Zuwachses der Verbindlichkeiten von ungeklärten Vermögenszuflüssen ausgegangen und dementsprechend Erträge von S 1.334.916,67 der Umsatzsteuer unterzogen.

An verdeckter Gewinnausschüttung wurde dementsprechend ein Betrag von S 2.053.717,00 zugerechnet und Kest von S 451.817,00 mittels Haftungsbescheid vorgeschrieben.

Der UFS ersuchte im Rahmen der Berufungsbearbeitung um Vorlage von geeigneten Nachweisen über die Einkommens- und Vermögensverhältnisse der Familie Sharif in beglaubigter Übersetzung zum Nachweis der wirtschaftlichen Verhältnisse der Familie S im Iran.

(z.B.: Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre, Verlassenschaftsinventar, Grundbuchsauszüge, Vermögensteuerbescheide, Kontoauszüge von eindeutig zuordenbaren Konten für die Streitjahre, usw.).

Es wurden von der Bw. unter anderem Kaufverträge über Liegenschaften vorgelegt aus denen ersichtlich ist, dass Herr FS im Jahr 1992 ein Grundstück um umgerechnet ca. S 10.000.000,00 in Teheran verkaufte bzw. Eigentümer mehrerer anderer Grundstücke ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Als entscheidungswesentlicher Sachverhalt wird festgestellt, dass die Bw. seit ihrer Gründung im Jahr 1990 bis zu ihrer amtswegigen Löschung durch das Firmenbuchgericht am 20.1.2005 keine Gewinne erwirtschaftete.

Die Umsatz- und Gewinnsituation stellt sich in all diesen Jahren anhand der eingebrachten Erklärungen folgendermaßen dar.

Jahr	Umsatz in S	Verlust in S	Vorsteuerüberschuss in S
1990	0,00	- 40.670,00	- 1.463,00
1991	0,00	- 37.569,00	- 3.000,00
1992	0,00	- 273.523,00	- 105.743,00
1993	0,00	- 1.334.737,00	- 126.954,00
1994	97.350,00	- 1.431.199,00	- 268.927,00
1995	0,00	- 914.000,00	- 49.985,00
1996	0,00	- 877.000,00	- 19.595,00
1997	0,00	- 720.666,00	- 31.474,00
1998	0,00	- 409.014,00	0,00
1999	0,00	0,00	0,00
2000	0,00	0,00	0,00
2001	0,00	0,00	0,00
2002-2005	Keine Erklärungen und Rechnungsabschlüsse vorgelegt, Tätigkeit offenbar eingestellt		
Insgesamt	97.350,00	- 6.038.378,00	- 607.141,00

Über den gesamten Bestandszeitraum erzielte die Bw nie Gewinn und machte auch nur in 1 Geschäftsjahr Umsätze. Auch in diesem Jahr überwogen jedoch die abgezogenen Vorsteuern die Umsatzsteuerschuld aus Lieferungen und Leistungen. Die erwirtschafteten Gesamtverluste betrugen das 6 fache des Gesamtumsatzes.

Aufgrund der vorliegenden Tatsachen wird davon ausgegangen, dass die nach außen gerichtete Tätigkeit der Bw mit dem Jahr 1999 endete. Ab diesem Jahr wurden keine Umsätze mehr getätigt und auch keine Vorsteuern mehr geltend gemacht.

Verwertbare stille Reserven wurden im Unternehmen nicht aufgebaut, da die Firma wegen Vermögenslosigkeit amtswegig gelöscht wurde.

Um die Bw trotz ihrer Verluste liquid zu erhalten, wurden Darlehen aus dem Verwandtenkreis des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bw. aufgenommen. Die dafür erforderlichen Mittel stammen aus im Iran befindlichen Familienvermögen und wurden von Geschäftsfreunden des Gesellschafter-Geschäftsführers nach Europa gebracht.

Zur Frage der Rechtspersönlichkeit einer gelöschten GmbH ist festzuhalten, dass nach geltender Judikatur und Lehre die GmbH nicht mit der Auflösung endet. In der Regel schließt sich nämlich die Liquidation an, die nur bei völliger Vermögenslosigkeit oder bei Konkurs entfällt. Die Löschung hat nur deklarative Wirkung; die Gesellschaft besteht so lange fort, als noch Vermögen vorhanden ist (Kastner-Doralt-Nowotny, Grundriss des österreichischen Gesellschaftsrechts 5, 444 ff, VwGH 5.12.1991, 91/17/0091).

In Abgabeforderungen gegen die Republik Österreich aus allfälligen Umsatzsteuergutschriften ist jedenfalls Vermögen zu erblicken, weshalb trotz Löschung der Bw diese nicht untergegangen ist und daher noch Adressat der Berufungsentscheidung sein kann.

Gem. §1 Abs 1 LiebhabereiVO BGBl 1993/33 liegen bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) nur dann Einkünfte vor, wenn sie durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3 LiebhabereiVO) zu erzielen, und nicht unter § 1 Abs. 2 LiebhabereiVO fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3 LiebhabereiVO) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Der Handel mit Waren aller Art stellt eine Tätigkeit iSd § 1 Abs 1 LiebhabereiVO dar. Dass es sich bei dem Betrieb der Bw. um einen Betrieb handelt dessen Tätigkeit typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung (der Gesellschafter) begründete persönliche Neigung zurückzuführen ist und damit eine Betätigung mit Liebhabereivermutung iSd „ 1 Abs 2 LiebhabereiVO vorliegt, kann aus dem Akteninhalt nicht abgeleitet werden. Umfangreiche zusätzliche Erhebungen zu diesem Thema scheinen aufgrund der besonderen Situation – nämlich Löschung der Bw im Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit, sowie der bereits sehr lange zurückliegenden Streitzeiträume – nicht verwaltungsökonomisch und wurden daher unterlassen.

Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 LiebhabereiVO Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn gemäß § 2 Abs 1 LiebhabereiVO zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,

6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB. Rationalisierungsmaßnahmen).

Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn einer Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 LiebhabereiVO liegen gemäß § 2 Abs 2 LiebhabereiVO jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird.

Im strittigen Fall wurden von Beginn der Tätigkeit bis zu deren Ende im Jahr 1999 ausschließlich Verluste erzielt, wobei in den meisten Jahren gar keine Umsätze getätigt wurden. Die Verluste stiegen in den Jahren 1993 und 1994 exorbitant an. Ein marktgerechtes Verhalten kann schon deshalb nicht vorliegen, weil keine oder nur kurzzeitig Umsätze getätigt wurden. Anstatt wie dies kaufmännisch zu erwarten wäre, die Ausgaben zu reduzieren und gleichzeitig die Umsätze zu steigern, stiegen mit den Umsätzen auch die Ausgaben an. In weiterer Folge wurden dann trotz Vorliegens hoher Ausgaben gar keine Umsätze mehr erzielt. Eine Absicht einen Gesamtgewinn zu erzielen kann daher in keiner Weise erkannt werden.

Da überdies ein abgeschlossener Zeitraum vorliegt und die Bw ihre Tätigkeit endgültig einstellte ist auch kein Anlaufzeitraum von 3 Jahren anzunehmen, sondern stellt die gesamte Tätigkeit von Beginn an Liebhaberei dar.

Selbst bei Berücksichtigung der von der BP angenommen und nicht bewiesen Schwarzumsätze kann die Tätigkeit der Bw nicht als Einkunftsquelle angesehen werden.

Liebhaberei und verdeckte Ausschüttung schließen sich auf der Ebene der Körperschaft gegenseitig aus, auf der Ebene des Anteilsinhabers kann hingegen eine Vorteilszuwendung gegeben sein. Auf der Ebene der Körperschaft ist eine Verlusttätigkeit unter den in der Liebhaberei-Verordnung normierten Voraussetzungen grundsätzlich Liebhaberei, beim Anteilshaber liegt in Höhe des von der Körperschaft getragenen Verlustes eine Vorteilszuwendung vor, sofern die Tätigkeit im Interesse des Anteilsinhabers unterhalten wird (vgl. VwGH 26.5.1999, 94/13/0036). Dass die Tätigkeit der Bw. im Interesse des Gesellschafters aufrechterhalten wurde, lässt sich aus dem Sachverhalt jedoch in keiner Weise erkennen.

Gemäß § 6 LiebhabereiVO kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn kann nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LiebhabereiVO, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen. Da im strittigen Fall nicht von Betätigung iSd § 1 Abs 2 LiebhabereiVO sondern von einer Tätigkeit iSd § 1 Abs 1 LiebhabereiVO auszugehen ist, kann im umsatzsteuerlichen Sinne keine Liebhaberei angenommen werden.

Zur Umsatzsteuer ist auszuführen, dass die Bp von Schwarzumsätzen ausging, die über Darlehen der Mutter (KS) des Gesellschafter-Geschäftsführers (FS) wieder der Bw zur Verfügung stehen sollten. Die Bp geht allein deshalb von nicht erklärten Umsätzen aus, weil ihrer Meinung nach die Familie S bzw Frau KS nicht nachweisen konnte aus welchen Mitteln sie die Darlehen finanzierte. Weitere Hinweise, dass Einnahmen oder Einkünfte nicht erklärt wurden (z.B: nicht aufgeklärte Kassenfehlbeträge, nicht verbuchte Rechnungen oder entsprechendes Kontrollmaterial), konnte die Bp nicht vorfinden. Bei einem Unternehmen, das jahrelang nur Verluste und Überschüsse aus Vorsteuern erklärt, ist im Hinblick auf die Liebhabereibestimmungen nicht einsichtig weshalb Einnahmen nicht offengelegt worden sein sollten.

Beachtet man das Vorbringen und die vorgelegten Unterlagen und vor allem die Aussage des Zeugen AF, ist nachvollziehbar, dass die Familie im Iran über beträchtliches Vermögen verfügt und dieses auch – zumindestens zum Teil - zeitnahe liquid zur Verfügung stand (Verkauf eines Grundstückes um umgerechnet 10 Mio S im Juli 1992). Berücksichtigt man zusätzlich, dass Frauen im Iran nur unter Anleitung ihrer männlichen Angehörigen über ihr Vermögen verfügen können, ist verständlich, dass das liquide Vermögen nicht immer eindeutig Frau KS zuordenbar ist. Deutlich erkennbar ist jedoch, dass sie als Angehörige einer wohlhabenden Familie zweifellos über Geldbeträge in der strittigen Höhe verfügen konnte. Im Rahmen der Beweiswürdigung geht der UFS daher davon aus, dass das Vorbringen der Bw die größere Wahrscheinlichkeit in sich birgt, als der von der Bp angenommene Sachverhalt.

Die Hinzurechnung von Umsätzen in Höhe der angenommenen nicht erklärten Einnahmen erfolgte daher zu Unrecht und der Berufung war insoweit stattzugeben.

Verdeckte Ausschüttungen im zugerechneten Ausmaß sind ebenfalls nicht anzunehmen. Daher waren die Haftungsbescheide betreffend KEST 1992 bis 1995 ersatzlos aufzuheben.

Zur Vorsteuerkürzung wegen nicht Vorliegens von ordnungsgemäßen Rechnungen wird festgehalten, dass in der Berufung ausgeführt wird, dass die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges für die Saloneinrichtung von 13.200,00 zu Recht erfolgte.

Strittig verbleibt der Vorsteuerabzug für 5 Orientteppiche von S 170.800,00. Zu diesen Teppichen liegen Rechnungen der Firma Teppichhaus CH vor, wobei als Rechnungsempfänger eine Firma C GmbH aufscheint, die bereits im Zeitpunkt der Bp im Firmenbuch gelöscht war. Eine Originalverkaufsrechnung der Firma C GmbH an die Bw. wurde trotz mehrfacher Aufforderung durch die Bp nicht vorgelegt. Vorgelegt wurde nur eine Fax-Rechnung mit welcher die Teppiche ohne Aufschlag an die Bw. verkauft worden seien.

Gemäß § 12 UStG 1972 war im Streitzeitraum 1994 Voraussetzung für den Vorsteuerabzug das Vorliegen einer § 11 UStG 1972 entsprechenden Rechnung. Der Vorsteuerabzug war aufgrund einer Rechnung in Anspruch genommen worden, die nicht auf die Bw. lautete.

Wenn das Vorbringen der Bw zutreffend wäre, dass sie die Teppiche von der ursprünglichen Käuferin C GmbH erworben hätte, dann wäre diese Rechnung über Verlangen der Behörde im Original vorzulegen gewesen. Dies umso mehr, als für die Bp nicht feststellbar war, dass die Rechnungsausstellerin diesen Umsatz der Versteuerung unterzogen hatte. Da der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw auch Gesellschafter-Geschäftsführer der Rechnungsausstellerin war, hätte diese Originalrechnung aus dem Rechenwerk der Rechnungsausstellerin vorlegbar sein müssen.

Die strengen Vorschriften über die ordnungsgemäße Ausstellung von Rechnungen dienen nicht nur der Kontrolle, ob der Leistungsempfänger eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Leistung von einem anderen Unternehmer erhalten hat, sondern auch der Sicherstellung der Besteuerung beim leistenden Unternehmer (VwGH 13.9.2006, 2003/13/004)

Da im gegenständlichen Fall nicht eindeutig nachvollziehbar ist, wer wem die Teppiche zu welchem Preis geliefert hatte, und überdies eine Verflechtung der Unternehmen über den Gesellschafter-Geschäftsführer vorlag, wäre zum Beweis der Weiterlieferung der Waren durch die ursprüngliche Rechnungsempfängerin C GmbH eine ordnungsgemäße Originalrechnung vorzulegen gewesen. Es erscheint dem UFS ungewöhnlich, dass die dem Vorsteuerabzug bei der Bw. unterzogene Originalrechnung der Schwesterfirma überhaupt in das Rechenwerk der Bw Eingang finden konnte. Dies lässt auf eine starke Verflechtung der Rechenwerke der beiden Kapitalgesellschaften schließen, weshalb es umso leichter gewesen sein müsste einen Verkauf von einer Schwesterfirma an die andere mittels Originalrechnung zu belegen.

Der Vorsteuerabzug wurde daher von der Bp zu Recht versagt und war die Berufung betreffend Umsatzsteuer 1994 hinsichtlich dieses Teiles abzuweisen.

Berechnung Umsatzsteuer 1994

Gesamtbetrag der Entgelte:	97.350,00 S	7.074,66 €
20% Umsatzsteuer	19.470,00 S	1.414,93 €
Abziehbare Vorsteuer	-104.397,11 S	-7.586,79 €
Gutschrift	-84.927,11 S	-6.171,86 €

Berechnung Umsatzsteuer 1995

Gesamtbetrag der Entgelte:	0	0
20% Umsatzsteuer	0	0
Abziehbare Vorsteuer	-49.984,76 S	-3.632,53 €
Gutschrift	-49.984,76 S	-3.632,53 €

Wien, am 28. Mai 2007