



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Garbriele Krafft und die weiteren Mitglieder HR Mag. Aloisia Bergauer, Mag. Michael Schiller und Susanne Fazekas im Beisein der Schriftführerin Karin Nowotny über die Berufung der Bw., (nunmehr Bw. . Nfg KG), 1070 Wien, K.Straße, vertreten durch Prof Dr Thomas KEPPERT Wirtschaftsprüfung GMBH & CO KG, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 1060 Wien, Theobaldgasse 19, vom 9. Mai 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk, vertreten durch Mag. Birgit Floh, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 1999, Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 vom 9. April 2001 (hinsichtlich Körperschaftsteuer für das Jahr 1999 berichtigt gemäß § 293 BAO am 11. April 2001) sowie gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1997 bis 2000 vom 15. März 2001 nach der am 29. Juni 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 und Kapitalertragsteuer für das Jahr 2000 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 sowie Kapitalertragsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 7. November 1990 gegründet. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 24. September 2002 wurde die Bw. gemäß §§ 1 ff UmwG unter Inanspruchnahme der Begünstigung des Art II UmgrStG in die Bw.NfgKG umgewandelt. Gesellschafter waren im berufsgegenständlichen Zeitraum Ing.S.M. (75%) und N.M. (25%). Geschäftsführer war Ing.S.M. .

Anlässlich einer bei der Bw. durchgeführten Betriebsprüfung (BP), welche den Prüfungszeitraum 1997 bis 1999 und den Nachschauzeitraum Jänner bis Dezember 2000 umfasste, wurden folgende berufsgegenständliche, im Betriebsprüfungsbericht vom 12. März 2001 dargestellten, Feststellungen getroffen:

Fremdarbeiten 1997 bis 1999

a) Fremdarbeiten der Firma X.BauGmbH in den Jahren 1997 und 1998

Die im Rechnungswesen der Bw. in den Jahren 1997 und 1998 verbuchten Rechnungen der X.BauGmbH wurden von der BP mit der Begründung nicht anerkannt, dass mit überwiegender Wahrscheinlichkeit erwiesen sei, dass die in Rechnung gestellten Leistungen nicht von der rechnungslegenden Subfirma erbracht worden seien. Dies wurde von der BP im Wesentlichen wie folgt begründet: Die Bezahlung der fraglichen Rechnungen sei bar über Kassa erfolgt. Die entsprechenden Beträge seien vom Geschäftsführer der Bw., Ing.S.M., kurz vor Bezahlung der Rechnungen in die Bw. eingelegt worden. Teilweise sei die Bezahlung aus dessen Privatvermögen erfolgt und auf dem Verrechnungskonto Ing.S.M. gegenverrechnet worden. Die „*angeblichen Geldübergaben*“ seien durch Kassaeingangsquittungen der X.BauGmbH mit der Unterschrift des Geschäftsführers XX bestätigt worden. Aufgrund der Einlagen des geschäftsführenden Gesellschafters habe sich bis November 1997 ein Einlagenüberschuss von ca. 1,4 Mio ATS ergeben. Entsprechend der erhobenen Sachverhalte komme die BP zur Schlussfolgerung, dass es sich bei den Leistungen der X.BauGmbH um relative Scheingeschäfte iSd § 23 BAO handle. Aufgrund schriftlich festgehaltener Aussagen und Bestätigungen sei bewiesen, dass die Tätigkeit der X.BauGmbH bis zum Dezember 1994 im

Ausstellen von Scheinrechnungen gelegen sei. Nach Meinung der BP entspreche es durchaus der allgemeinen Lebenserfahrung, dass diese Tätigkeit (Ausstellung von Scheinrechnungen) „bis zum Ende“ der X.BauGmbH aufrecht erhalten worden sei. Zwar sei der Gesellschafter und Geschäftsführer der X.BauGmbH ausgewechselt worden, der im „angeblichen Leistungszeitraum Mai bis Dezember 1997“ tätige geschäftsführende Gesellschafter, XX, sei jedoch seit Gründung der Gesellschaft deren Gesellschafter gewesen, weshalb angenommen werde, dass er in dieser Funktion „von den Malversationen gewusst habe“. Die X.BauGmbH sei daher vom Zeitpunkt ihrer Gründung 1993 bis „zu ihrem Ende“ nur als Rechnungsausstellerin zum Zwecke der Abgabenhinterziehung benutzt worden. Die BP gehe davon aus, dass der geschäftsführende Gesellschafter der Bw. gewusst haben muss, mit welcher „Firma“ er Verträge abschließt. Die X.BauGmbH habe im Zeitraum Mai bis Dezember 1997 keine Arbeitnehmer bei der Wiener Gebietskrankenkasse (WGKK) angemeldet gehabt. Grundaufzeichnungen wie das zu führende Bautagebuch seien nicht vorgelegt worden. Die Herkunft der Mittel für die Privateinlagen des Gesellschafters und Geschäftsführers der Bw., Ing.S.M., im Zeitraum August bis November 1997 sei mit Geldmitteln eines bosnischen Freundes erklärt worden. Dieser habe die Darlehenshingabe auch schriftlich bestätigt. Trotzdem sei diese Begründung für die BP unglaublich, da der Zahlungsfluss nicht beweisbar sei. Ein entlastendes Beweismittel über den Umtausch der „275.000 DM“ in österreichische Schilling habe nicht vorgelegt werden können. Dieser Umtausch sei angeblich am Schwarzmarkt durchgeführt worden. Die BP gehe davon aus, dass sämtliche, in den Jahren 1997 und 1998 unter dem Titel Fremdarbeit X.BauGmbH abgeflossenen Beträge dem Gesellschafter und Geschäftsführer der Bw., Ing.S.M., zugeflossen sind. Diese Zahlungen seien nicht als Betriebsausgaben (1997: ATS 2,856.337,00; 1998: ATS 493.400,00) abzugsfähig. Der geltend gemachte Vorsteuerabzug (1997: ATS 571.267,40; 1998: ATS 98.680,00) sei nicht anzuerkennen. Der Bruttobetrag (1997: ATS 3,427.604,40; 1998: ATS 592.080,00) werde als verdeckte Ausschüttung dem Gewinn außerbilanziell hinzugerechnet.

b) Fremdarbeiten der Firma Y.GmbH im Jahr 1999

Die im Rechnungswesen der Bw. im Jahr 1999 verbuchte Rechnung der Y.GmbH vom 30. November 1999 wurde von der BP mit der Begründung nicht anerkannt, dass mit überwiegender Wahrscheinlichkeit erwiesen sei, dass die in Rechnung gestellten Leistungen nicht von der rechnungslegenden Subfirma erbracht worden seien. Dies wurde von der BP im Wesentlichen wie folgt begründet: Die Bezahlung sei bar in mehreren Teilbeträgen über die Kassa erfolgt. Die dafür notwendigen Beträge seien kurz vorher von der Bank abgehoben und in die Kassa eingelegt worden. Die „angebliche Geldübergabe“ sei durch Kassaeingangsquittungen der Y.GmbH mit der Unterschrift des Geschäftsführers T. bestätigt worden. Für den in der Rechnung angeführten Leistungszeitraum Juli bis November 1999

seien von der Y.GmbH keine Arbeitnehmer bei der WGKK gemeldet gewesen. Bei den vom Geschäftsführer der Bw., Ing.S.M., vorgelegten Kopien von Anmeldungen der Y.GmbH bei der WGKK handle es sich nach Feststellungen der BP um Fälschungen. Die darin angeführten Arbeiter hätten im fraglichen Leistungszeitraum nicht für die Y.GmbH gearbeitet, deren Anmeldung sei tatsächlich erst im Jahr 2000 erfolgt. Dies sei von den Arbeitern niederschriftlich bestätigt worden. Aufgrund der erhobenen Sachverhalte komme die BP zur Schlussfolgerung, dass es sich bei den Leistungen der Y.GmbH um relative Scheingeschäfte iSd § 23 BAO handle. Diese Leistungen seien nicht von der Y.GmbH ausgeführt worden, sondern von den Arbeitern der Bw. Die fragliche Rechnung habe nur dazu gedient einen zusätzlichen Vorsteuerabzug und eine Verminderung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage zu erlangen sowie zur Vermeidung einer offenen Ausschüttung und der dabei anfallenden Kapitalertragsteuer. Die BP sehe es als erwiesen an, dass die im Jahr 1999 unter dem Titel Fremdarbeiten Y.GmbH abgeflossenen Beträge dem Gesellschafter der Bw., Ing.S.M., zugeflossen sind und dieser dadurch bevorteilt worden sei. Sämtliche Zahlungen seien daher nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig. Der Bruttobetrag in Höhe von ATS 2,347.267,20 werde als verdeckte Ausschüttung dem Gewinn außerbilanziell hinzugerechnet.

Vermittlungsprovision Büro 1997

Im Jahr 1997 sei von der Bw. eine Vermittlungsprovision in Höhe von ATS 270.000,00 als Betriebsausgabe geltend gemacht worden. Es handle sich jedoch um eine aktivierungspflichtige Mietrechtsablässe. Die Zahlung in Höhe von ATS 270.000,00 werde daher von der BP aktiviert und eine Abschreibungsdauer von 10 Jahren festgesetzt. Ein Investitionsfreibetrag stehe nicht zu.

Verrechnungskonto Gesellschafter

Vom Gesellschafter und Geschäftsführer der Bw., Ing.S.M., seien im Jahr 1999 ATS 531.112,70 und im Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 2. November 2000 ATS 3,079.543,53 aus der Bw. entnommen und auf seinem Verrechnungskonto verbucht worden. Mit 1. Dezember 2000 (Prüfungsbeginn 20. November 2000) sei eine Bereinigung des aktiven Verrechnungskontos des Gesellschafters erfolgt. Dabei sei eine Umbuchung der Entnahmen von Ing.S.M. auf die Konten „Darlehen V.M.“, „Darlehen N.M.“ und „Darlehen C.M.“ erfolgt. Eine Rückzahlung dieser „Darlehen“ an die Bw. sei bisher nicht erfolgt. Bezüglich dieser Entnahmen gäbe es keine vorherigen schriftlichen Abmachungen mit der Bw., die einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt über Höhe des Kreditrahmens, Rückzahlungstermine, Verzinsung bzw. Höhe des Zinssatzes und Zinsenfälligkeit sowie Besicherungen aufweisen. Diese Vorgangsweise halte einem Fremdvergleich nicht stand, daher handle es sich bei diesen

Abflüssen um eine Bevorteilung des geschäftsführenden Gesellschafters Ing.S.M.. Die Verrechnungskonten (1999: ATS 531.112,70 und 2000: ATS 3,079.544,00) seien als verdeckte Ausschüttungen der Besteuerung zu unterziehen.

Das Finanzamt für den 6., 7. und 15. Bezirk in Wien folgte den Feststellungen der BP und erließ am 9. April 2001 nach Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 den Prüfungsergebnissen folgende Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 1999. Am 11. April 2001 erließ das Finanzamt einen gemäß § 293 BAO berechtigten Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1999. Am 15. März 2001 erließ das Finanzamt Haftungs- und Abgabenbescheide über den Prüfungszeitraum 1997, 1998, 1999 und 2000 betreffend Kapitalertragsteuerabfuhrdifferenzen.

Mit Schreiben vom 9. Mai 2001 erhob die Bw. fristgerecht Berufung gegen diese Bescheide und begründete diese wie folgt:

1. Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO

Hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide richte sich die Berufung gegen die amtswegige Wiederaufnahmen der Verfahren an und für sich, da nach Wegfall der rechtswidrigen Prüfungsfeststellungen der belangten Behörde keine Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO verbleiben.

2. Sachbescheide Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer

Fremdarbeiten 1997 bis 1999

a) Fremdarbeiten der Firma X.BauGmbH in den Jahren 1997 und 1998

Die X.BauGmbH sei mit Gesellschaftsvertrag vom 6. Dezember 1993 errichtet und durch die Eintragung im Firmenbuch am 6. Jänner 1994 als GmbH entstanden. Bis zur erfolgten Sitzverlegung nach Wien sei N. selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer gewesen und habe 51 % der Gesellschaftsanteile gehalten. XX sei ab Gründung Minderheitsgesellschafter mit 49 % der Gesellschaftsanteile gewesen. Ab 15. Februar 1995 habe dieser seinen Geschäftsanteil auf 50 % erhöht und scheine ab dem 21. März 1995 anstelle von N. als selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer im Firmenbuch auf. Mit dem Geschäftsführerwechsel sei der Sitz der Gesellschaft verlegt worden. Mit Eingabe vom 29. April 1997 sei dem Firmenbuch als neue Geschäftsanschrift Wien, L-Gasse bekannt gegeben worden. Die nächste Änderung der Geschäftsanschrift sei dem Firmenbuch erst mit Eingabe vom 15. Jänner 1998 bekannt gegeben worden. Die Geschäftsbeziehungen zwischen

der Bw. und der X.BauGmbH hätten vom 5. Mai 1997 bis Ende Dezember 1997 gedauert. In diesem Zeitraum habe die Geschäftsanschrift durchgehenden Wien, L-Gasse gelautet. Ebenso sei in diesem Zeitraum durchgehend XX alleiniger Geschäftsführer gewesen. Bei Aufnahme des geschäftlichen Kontakts mit der X.BauGmbH sei von der Bw. die Vorlage eines beglaubigten Firmenbuchauszuges verlangt und auch tatsächlich vorgelegt worden. Auch während der laufenden Geschäftsverbindung sei von der Bw. eine Kontrollvorlage eines neuen Firmenbuchauszuges abverlangt worden, welche mittels Firmenbuchauszuges vom 17. Oktober 1997 erfolgt sei. Beide vorgelegten Firmenbuchauszüge seien vom Handelsgericht amtlich beglaubigt worden. Vor jeder Auftragserteilung an die X.BauGmbH sei von dieser ein Anbot erstellt worden. Auf der Grundlage dieses Anbots sei die jeweilige Auftragserteilung in Form eines schriftlichen Bauauftrages erfolgt. Die X.BauGmbH habe sich in allen Fällen schriftlich dazu bereit erklärt, hinsichtlich den auf den jeweiligen Baustellen beschäftigten Arbeitskräften alle kollektivvertraglichen, arbeits- und sozialrechtlichen Bestimmungen sowie Arbeitnehmerschutzvorschriften und die Bestimmungen des Ausländerbeschäftigungsgesetzes genauestens einzuhalten. Nach erbrachter Leistung sei eine Abnahme der geleisteten Arbeiten anhand von „Aufmassblättern“ erfolgt. Die auf Basis der abgenommenen „Aufmassblätter“ von der X.BauGmbH gelegten Rechnungen seien bei Mängelfreiheit der Arbeiten umgehend bar zur Auszahlung gebracht worden. Die Barzahlung von Subunternehmerleistungen sei in der Baubranche allgemeiner Usus, da Subunternehmerleistungen in der Regel so knapp kalkuliert seien, dass nur bei sofortiger Barzahlung nach Rechnungslegung die oftmals unmittelbar auf der Baustelle erfolgende Lohnauszahlung an die Arbeitnehmer des Subunternehmers möglich sei. Mit zunehmender Dauer der Geschäftsverbindung sei deren Arbeit immer schlechter geworden, sodass die vereinbarte Barzahlung unmittelbar nach Rechnungslegung nicht mehr eingehalten werden hätte können. Die Auszahlung habe erst nach erfolgter Mängelbehebung erfolgen können. Aus diesem Grund sei auch die Geschäftsverbindung mit Ende Dezember 1997 (bis auf Mängelbehebungen) beendet worden. Der Geschäftsführer der X.BauGmbH, XX, habe sich am 17. August 1998 nach Kroatien abgemeldet. Dies gehe konform mit dem Zeitraum der tatsächlichen Geschäftsverbindung der Bw. mit der X.BauGmbH.

Selbst wenn im relevanten Leistungszeitraum Mai bis Dezember 1997 von der X.BauGmbH bei der WGKK keine Arbeitnehmer angemeldet gewesen wären, hätte dies nicht einmal Indizwirkung für das Vorliegen der von der BP behaupteten Scheingeschäfte. Denn die X.BauGmbH müsse sich keineswegs ordnungsgemäß angemeldeter Arbeitnehmer für die Erbringung ihrer vertraglichen Leistungen bedient haben. Einerseits könnte sie durchaus auch selbst wiederum Subunternehmer zur Leistungserbringung herangezogen haben, andererseits könnten auch durchaus Schwarzarbeiter im Rahmen der Leistungserbringung eingesetzt worden sein. Denn selbst eine schriftliche Zusage, dass alle sozialversicherungs- und

ausländerbeschäftigungsrechtlichen Bestimmungen eingehalten würden, garantiere keineswegs, dass diese tatsächlich eingehalten worden wären. Die Lebenserfahrung in der Baubranche beweise die Richtigkeit dieser Darstellung. Die von der BP behaupteten Scheinrechnungen der X.BauGmbH datierten aus dem Jahr 1994, die berufungsgegenständliche Leistungsbeziehung habe jedoch im Zeitraum Mai bis Dezember 1997 stattgefunden. Die Person des Geschäftsführers habe sich zwischen diesen beiden Zeiträumen ebenso verändert wie die Eigentumsverhältnisse und der Sitz der Gesellschaft. Der von der BP gezogene Schluss sei demzufolge unzulässig und durch nichts bewiesen.

Die BP argumentiere, dass der Geschäftsführer der Bw. bis November 1997 Einlagen in der Höhe von rd 1,4 Mio ATS in die Gesellschaft tätigen hätte müssen, um die Subhonorarleistungen bar bezahlen zu können. Wie die BP aber selbst konstatiere, sei die Herkunft dieser Geldmittel durch ein Darlehen in Höhe von DM 200.000,00 des Herrn M., Porebrice, Bosnien, nachgewiesen. Eine gerichtlich beglaubigte Bestätigung vom 2. Februar 2001 über die Darlehenshingabe sei der BP vorgelegt worden.

Lediglich mit einer einzigen Auftraggeberin sei in den allgemeinen Auftragsbedingungen die Führung eines Bautagebuches vereinbart worden. Diesem sei aber nicht zu entnehmen, welcher Firma die an der Baustelle tätigen Arbeiter zugeordnet werden könnten. Bei allen anderen Auftraggebern hätten keine derartigen Vereinbarungen bestanden. Dies sei auch nicht erforderlich, da sämtliche Baustellen ausschließlich aufgrund von „Aufmassblättern“ und allfälligen Regienachweisen abgerechnet worden seien.

Die Bw. sei eine Baufirma und keine Personalbereitstellerin. Eine Nachkalkulation beweise, dass es für die Bw. völlig unmöglich gewesen wäre, den in den einzelnen Jahren erzielten Umsatz ohne die verzeichneten Subunternehmerleistungen zu erbringen. Nur wenn von den erzielten Leistungsumsätzen eines jeden Jahres die Subunternehmerleistungen abgezogen würden, ergebe sich ein konstanter Lohnaufwand zum verbleibenden Umsatz, woraus sich zwingend ergebe, dass der mit Subunternehmerleistungen erbrachte Umsatz niemals mit dem zur Verfügung gestandenen eigenen Personal geleistet hätte werden können.

Zum Beweis für die Richtigkeit der im Rechnungswesen der Bw. verbuchten Rechnungen der X.BauGmbH wurden folgende Beweisanträge gemäß § 183 BAO gestellt: Die zeugenschaftliche Einvernahme des Herrn B. zum Beweis dafür, dass die X.BauGmbH an der Adresse Wien, L-Gasse zumindest im Zeitraum Mai bis Dezember 1997 ihre Geschäftsadresse gehabt habe. Die zeugenschaftliche Einvernahme des Herrn XX im Wege der Amtshilfe durch die kroatischen Finanzbehörden oder Gerichte, zum Beweis dafür, dass die X.BauGmbH die an die Bw. fakturierten Leistungen tatsächlich und in vollem Umfang erbracht habe. Die zeugenschaftliche Einvernahme von fünf namentlich angeführten Arbeitnehmern der Bw.

welche im Zeitraum Mai bis Dezember 1997 auf den Baustellen tätig gewesen seien, an denen die X.BauGmbH Subunternehmerleistungen erbracht habe, zum Beweis dafür, dass neben den bei der Bw. beschäftigten Arbeitern weitere Arbeiter von der X.BauGmbH eingesetzt worden seien. Die zeugenschaftliche Einvernahme eines informierten Vertreters der WGKK zur Verifizierung der von der BP aufgestellten und bis dato unbewiesenen Behauptung, dass die X.BauGmbH im relevanten Zeitraum keine Arbeitnehmer angemeldet gehabt habe.

b) Fremdarbeiten der Firma Y.GmbH im Jahr 1999

Die Y.GmbH sei mit Gesellschaftsvertrag vom 24. Juli 1990 gegründet und in das Firmenbuch eingetragen worden. Ab Gründung der Gesellschaft sei K. selbstständig vertretungsbefugter Alleingeschäftsführer und zumindest bei Gründung alleiniger Gesellschafter gewesen. Ab dem 5. März 1998 sei T. alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer gewesen. Die Gesellschaft habe im Firmenbuch als Geschäftsadresse Wien,G-Straße geführt, die tatsächliche Geschäftsadresse habe sich aber seit März 1993 in Wien,B-Gasse befunden. Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 7. November 2000 sei über das Vermögen der Gesellschaft der Konkurs eröffnet worden. Die Geschäftsbeziehungen zwischen der Bw. und der Y.GmbH hätten vom 22. Juni bis zum 30. November 1999 gedauert. Bei Aufnahme des geschäftlichen Kontaktes seien von der Bw. vollständige Nachweise über die Existenz und „*rechtmäßige Tätigkeit*“ der Y.GmbH verlangt worden. Diese habe sukzessive die der BP bereits vorgelegten Unterlagen (Baumeisterkonzession, Firmenbuchauszug, Unbedenklichkeitsbescheinigungen des Finanzamtes und der WGKK, acht bestätigte Anmeldungen von Arbeitern bei der WGKK) beigebracht. Die Y.GmbH habe sich zur Einhaltung aller kollektivvertraglichen, arbeits- und sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen sowie der Arbeitnehmerschutzvorschriften und des Ausländerbeschäftigungsgesetzes verpflichtet. Nach erfolgter Leistungserbringung sei die Abnahme der Leistungen mittels vorgelegter „Aufmassaufstellungen“ erfolgt. Zu den wenigen und sehr dürrtigen Indizien, die die BP dazu bewogen hätten, die gegenständliche Leistungsbeziehung als Scheingeschäft zu werten, gehöre die unbewiesene Behauptung, dass die Y.GmbH ausgerechnet im Zeitraum Juli bis November 1999 keine Arbeitnehmer bei der WGKK angemeldet haben soll. Wie die Recherchen beim Masseverwalter ergeben hätten, habe die Gesellschaft sogar noch bei Konkurseröffnung fünf Arbeitnehmer beschäftigt. Der Masseverwalter sei von der Bw. ersucht worden, die sich in seiner Verwahrung befindlichen Lohnkonten des Jahres 1999 in Kopie zur Verfügung zu stellen. Sofort nach Vorliegen würden diese als neue Beweismittel nachgereicht. Aber selbst wenn die Behauptungen der BP hinsichtlich der Fälschungen der Anmeldungen bei der WGKK den Tatsachen entsprechen sollten, sei dies nicht der geringste Beweis dafür, dass die Y.GmbH die fakturierten Leistungen nicht erbracht habe. Denn in der Baubranche sei es bei Weitergabe von Teilgewerken an Subauftragnehmer keineswegs üblich, dass das vom Subauftragnehmer auf der Baustelle

eingesetzte Personal vom Auftraggeber tagtäglich unter Ausweiseleistung kontrolliert werde. Dies sei gar nicht möglich und auch für den Auftraggeber nicht von Interesse. Das ausschließliche Interesse des Auftraggebers gelte der pünktlichen und einwandfreien Leistungserbringung des Subauftragnehmers. Wann, wie und mit welchem Personal dieser seine Leistung erbringe, sei letztlich belanglos. Demzufolge könnten allfällige Malversationen des Subauftragnehmers keine Bedeutung für die Frage der tatsächlichen Leistungserbringung haben. Das sich aus der Nachkalkulation auch für das Jahr 1999 ergebende Erfordernis der tatsächlichen Weitergabe von Leistungsteilen an Subunternehmer sei bereits unter Punkt a) zur X.BauGmbH dargestellt worden. Zum Beweis für die Richtigkeit der im Rechnungswesen der Bw. verbuchten Rechnung der Y.GmbH wurden folgende Beweisanträge gemäß § 183 BAO gestellt: Die zeugenschaftliche Einvernahme des Herrn T. zum Beweis dafür, dass die Y.GmbH die an die Bw. fakturierten Leistungen tatsächlich und in vollem Umfang erbracht habe. Die zeugenschaftliche Einvernahme von fünf namentlich angeführten Arbeitnehmern der Bw., welche im Zeitraum Juli bis November 1999 auf der Baustelle tätig gewesen seien, an der die Y.GmbH Subunternehmerleistungen erbracht habe, zum Beweis dafür, dass neben den bei der Bw. beschäftigten Arbeitern weitere Arbeiter von der Y.GmbH eingesetzt worden seien. Die zeugenschaftliche Einvernahme eines informierten Vertreters der WGKK zur Verifizierung der von der BP aufgestellten und bis dato unbewiesenen Behauptung, dass die Y.GmbH im relevanten Zeitraum keine Arbeitnehmer angemeldet habe und die in Kopie vorgelegten Anmeldungen tatsächlich Fälschungen seien.

Vermittlungsprovision Büro 1997

Hinsichtlich der im Jahr 1997 getätigten Zahlung in Höhe von ATS 270.000,00 an Herrn I.S. sei bereits aus einer der BP übergebenen Vereinbarung vom 27. Jänner 1997 zwischen der Bw. und Herrn I.S. ersichtlich, dass es sich keinesfalls um eine Mietrechtsabläse gehandelt habe. Der Bestätigung sei zu entnehmen, dass der Betrag für die Büroräume in der Kaiserstraße inklusive der bestehenden Einrichtung vereinbart worden sei. Der Verkäufer I.S. habe im gegenständlichen Büro ein Unternehmen betrieben. Der Betrag sei für sämtliche Investitionen und das gesamte Mobiliar, welches im gegenständlichen Büro im Zeitpunkt der Übergabe vorhanden gewesen sei, bezahlt worden. Die Investitionen des Vormieters hätten die komplette Erneuerung der Sanitäranlagen und der Küche sowie die Sanierung der Elektroleitungen und Gas- und Wasserinstallationen umfasst. Demzufolge handle es sich hierbei teilweise um Mobiliar, welches von den Einzelwerten her in allen Fällen unter § 13 EStG falle und somit sofort absetzbar sei. Der Restbetrag entfalle auf Adaptierungen in gemietete Räumlichkeiten, die als Instandsetzungsaufwand zu qualifizieren seien. Bei Geschäftsräumlichkeiten seien aber Instandsetzungsaufwendungen sofort absetzbar. Da somit

kein Teil des strittigen Betrages einer Aktivierungspflicht unterliege, sei der gesamte Betrag sofort als Betriebsausgabe abzusetzen.

Verrechnungskonto Gesellschafter

Der Gesellschafter Ing.S.M. habe immer wieder höhere Geldbeträge aus der Bw. entnommen und diese wieder rückgeführt. Auch im Jahr 2000 seien die vorerst entnommenen Geldbeträge wieder rückgeführt und in der Folge als „*partiarische Darlehen*“ an zwei Gesellschaften gewährt worden. Diese anlässlich der Rückführung der Entnahmen des Geschäftsführers gewährten Darlehen seien nicht an die Brüder des Geschäftsführers direkt gegeben worden, sondern an die von diesen betriebenen Unternehmen. So hätten N.M. und C.M. mit der N.&V.M.GmbH ein Schnitzelhaus in Wien betrieben. Dieser Gesellschaft sei ein Betrag von ATS 2 Mio. am 1. Dezember 2000 in Form eines partiarischen Darlehens zur Verfügung gestellt worden. Das zweite partiarische Darlehen sei der K.H.S.KEG im Ausmaß von ATS 1,6 Mio. gewährt worden. Diese Gesellschaft habe ein japanisches Restaurant in Wien errichtet und verpachtet. V.M. sei geschäftsführender Komplementär dieser Gesellschaft. Die Vergabe dieser partiarischen Darlehen durch die Bw. stelle eine unternehmerische Entscheidung der Geschäftsführung dar, die einer abweichenden Qualifizierung durch die Finanzbehörden nicht zugänglich wäre. Eine verdeckte „*Gewinnausschüttung*“ sei dadurch zweifellos nicht verwirklicht worden.

Zu diesen Berufungsausführungen nahm die BP mit Schreiben vom 20. August 2001 wie folgt Stellung:

Fremdarbeiten 1997 bis 1999

a) Fremdarbeiten der Firma X.BauGmbH in den Jahren 1997 und 1998

Der Zahlungsfluss betreffend der von M. stammenden Geldmittel habe nicht nachgewiesen werden können. Auch ein allfälliger Umtausch von deutschen Mark in österreichische Schilling sei von der Bw. nicht bewiesen worden. Im Zuge der freien Beweiswürdigung sei die BP zur Schlussfolgerung gekommen, dass es sich bei den Einlagenüberschüssen um diejenigen Geldmittel gehandelt habe, die „*angeblich*“ an den „*angeblichen Subunternehmer*“, X.BauGmbH, geflossen sein sollen. Von der Bw. seien keine schriftlichen Aufzeichnungen über Name und Anschrift der unter ihrer Aufsicht arbeitenden Arbeitnehmer vorgelegt worden. Dies sei bei einer „*gewissenhaften Bauaufsicht nicht Usus*“. Die von der Bw. vorgelegte Nachkalkulation solle beweisen, dass die Fremdleistungen tatsächlich durch Subunternehmer erbracht worden seien. Der Datenvergleich unter Einbeziehung des Jahres 1996 beweise, dass es für die Bw. möglich gewesen wäre, den in den Jahren 1997 bis 1999 erzielten Umsatz ohne Subunternehmer auszuführen. Nur wenn von den erzielten Leistungsumsätzen die nicht

anerkannten Fremdleistungen abgezogen würden, ergebe sich ein konstanter Lohnaufwand zum verbleibenden Umsatz. Daraus folge zwingend, dass der erklärte Umsatz mit eigenem Personal erarbeitet worden sei. Sämtliche Beweisanträge der Bw. bezüglich der X.BauGmbH seien unerheblich, da bewiesene Tatsachen keines Beweises mehr bedürften.

Vermittlungsprovision Büro 1997

Eine Vereinbarung vom 27. Jänner 1997 sei im Prüfungsverfahren nicht vorgelegt worden. Die Ausführungen der Bw. zu diesem Punkt erscheinen merkwürdig, zumal in der Vorhaltsbeantwortung vom 20. Februar 2001 zur Frage der Vermittlungsprovision von der Bw. folgende Angaben gemacht worden seien: Da die Zahlung von ATS 270.000,00 gegenüber dem Wert der übernommenen Einrichtung (uralte Schreibtische und Kästen) in keinem Verhältnis gestanden sei, wurde der bezahlte Betrag sofort als Provisionszahlung abgesetzt. Die Höhe des Betrages habe akzeptiert werden müssen, da Herr I.S. seine Mietrechte ansonsten nicht abgetreten hätte. Diese schriftliche Vorhaltsbeantwortung des Geschäftsführers der Bw., Ing.S.M., sei ein Beweis dafür, dass es sich bei der Zahlung von ATS 270.000,00 um eine Mietrechtsabläse gehandelt habe. Ablösezahlungen zur Erlangung eines Mietrechts seien Anschaffungskosten des Mietrechts, welches ein immaterielles abnutzbares Wirtschaftsgut darstelle.

Verrechnungskonto Gesellschafter

Seitens des geschäftsführenden Gesellschafters der Bw., Ing.S.M., seien in den Jahren 1999 und 2000 insgesamt ATS 3,610.656,70 aus der Bw. entnommen und nicht wieder rückgeführt worden. Die von der Bw. behauptete Rückführung stelle sich bei Überprüfung des Verrechnungskontos in der Buchhaltung als unrichtig heraus. In den Jahren 1999 und 2000 sei keine Rückführung der Geldmittel erfolgt. Der Kontostand des Verrechnungskontos Ing.S.M. sei im Jahr 2000 dadurch gemindert worden, dass von diesem Verrechnungskonto auf andere Verrechnungskonten umgebucht worden sei. Folglich sei die Behauptung der Bw. unrichtig, dass sie partiarische Darlehen an zwei Gesellschaften (*„nahe Angehörige des Ing.S.M.“*) gewährt hätte. Diese Darlehen seien von der Privatperson Ing.S.M. gewährt worden. Die Umbuchungen der Verrechnungsforderung Ing.S.M. auf die Verrechnungskonten seien unrichtig, da private Darlehensgewährungen nicht in der Buchhaltung der Bw. zu erfassen seien. Es habe keine vorherigen schriftlichen Abmachungen mit der Bw. und Ing.S.M. gegeben, die einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen würden. Eine derartige Vorgangsweise halte keinem Fremdvergleich stand, sodass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bezüglich der Entnahmen 1999 und 2000 eine verdeckte Ausschüttung vorliege. Dies sei ident mit der Annahme, dass die

Rückzahlung von vornherein nicht gewollt oder schon bei der Entnahme mit der Uneinbringlichkeit beim Gesellschafter zu rechnen gewesen sei.

Mit Schreiben vom 18. Oktober 2001 brachte die Bw. folgende Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP ein:

Fremdarbeiten 1997 bis 1999

Zu den Einlagen werde erneut festgehalten, dass die von Ing.S.M. getätigten Einlagen nachweislich durch ein Darlehen des M. finanziert worden seien, zu dem auch eine gerichtliche Bestätigung vorliege. Warum die illegal stattgefundene Konvertierung des DM-Betrages in ATS von der BP als nicht glaubwürdig angesehen werde, sei aufgrund des in Wien existierenden Schwarzmarktes nicht verständlich, zumal die Bezahlung mit DM in Jugoslawien weit verbreitet sei und sehr viele Gastarbeiter in DM umwechseln würden. Dem von der BP erstmals vorgelegten Auszug der WGKK betreffend die X.BauGmbH sei zu entnehmen, dass diese seit 1. Juni 1997 jedenfalls einen Angestellten beschäftigt habe. Die Feststellung der BP, wonach im Zeitraum Mai bis Dezember 1997 von der X.BauGmbH keine Arbeitnehmer bei der WGKK angemeldet gewesen wären, sei daher unrichtig. Vielmehr deute der vorgelegte Auszug darauf hin, dass die X.BauGmbH nicht, wie die BP unterstelle, mit der „Ausstellung von Scheinrechnungen“ beschäftigt, sondern tatsächlich für die Bw. tätig geworden sei und wiederum Subunternehmer zur Leistungserbringung herangezogen bzw. Schwarzarbeiter beschäftigt habe. Es sei im Baugewerbe keineswegs „Usus“, dass Name und Anschrift aller bei Subunternehmern tätigen Arbeitern durch den Auftraggeber registriert würden. Eine gewissenhafte Bauaufsicht bei der Weitergabe von Aufträgen an Subunternehmern inkludiere jedenfalls nicht eine Kontrolle der Arbeitenden, sondern vielmehr nur eine Kontrolle der verrichteten Arbeit. Adaptiere man die von der BP dargestellte Nachkalkulation unter Einbeziehung des Jahres 1996 zusätzlich auch unter Erfassung des Jahres 1995, zeige sich, dass der von der BP unterstellte Lohnaufwand in der Höhe zwischen 18 und 19 % des Umsatzes keineswegs realistisch sei. Nur unter Außerachtlassung der Fremdleistungen bei der Nachkalkulation ergebe sich im Zeitraum 1995 bis 1999 ein realistischer, annähernd konstanter und den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechender Lohnaufwand in Höhe von rd 24 % des Umsatzes. Es müsse jedoch festgehalten werden, dass bei der Erstellung der Jahresabschlüsse 1996 bis 1999 offensichtlich Fehler gemacht worden seien. Dies zeige sich insofern, als zu keinem einzigen Stichtag noch nicht abrechenbare Leistungen bzw. halbfertige Arbeiten bilanziert worden seien. Dies sei für das Baugewerbe äußerst ungewöhnlich. Von der Bw. seien sämtliche Teilrechnungen unabhängig davon, ob die Bauvorhaben zum Jahresabschlussstichtag bereits fertiggestellt worden seien, als Umsatz erfasst worden. Die

Bw. behalte sich daher im weiteren Verfahren das Recht vor, berichtigte Jahresabschlüsse für die Jahre 1996 bis 1999 vorzulegen.

Im Zusammenhang mit den von der Y.GmbH erbrachten Subleistungen stelle sich die Frage, warum seitens der BP bis dato noch kein Auszug der WGKK vorgelegt worden sei. Für die Behauptungen der BP, dass „im angeblichen Leistungszeitraum Juli bis November 1999 keine Arbeitnehmer bei der WGKK angemeldet waren“ und darüber hinaus gefälschte Anmeldungen vorliegen, fehle jeglicher Beweis.

Vermittlungsprovision Büro 1997

Zur Vermittlungsprovision für das Büro führe die BP an, dass ihr die Vereinbarung vom 27. Jänner 1997 nicht vorgelegt worden sei. Dies verwundere insofern, als dieser Beleg (siehe Beilage) dem – der BP natürlich zur Verfügung gestellten – Belegwesen der Bw. entnommen hätte werden können (siehe auch Belegnummerierung). Der Verweis auf die Vorhaltsbeantwortung vom 20. Februar 2001 sei insofern unvollständig, als neben Einrichtungen vor allem Sanitär- und Elektroinstallationen ersetzt worden seien und diesbezüglich sehr wohl von einer angemessenen Ersatzleistung gesprochen werden könne.

Verrechnungskonto Gesellschafter

Hinsichtlich der von der BP angenommenen verdeckten Ausschüttung im Zusammenhang mit dem Verrechnungskonto des Gesellschafters sei auf die Berufung verwiesen, wonach die Geldbeträge der N.&V.M.GmbH bzw. der K.H.S.KEG zugeflossen seien und die Bw. entsprechende Forderungen gegenüber diesen beiden Gesellschaften habe. Dieser Sachverhalt sei einer Qualifizierung als verdeckte Ausschüttung nicht zugänglich.

Mit Schreiben vom 17. Februar 2006 wurde vom Unabhängigen Finanzsenat dem steuerlichen Vertreter der Bw. die Abfrage bei der WGKK über angemeldete Dienstnehmer der Y.GmbH übermittelt. Im überwiegenden Leistungszeitraum Juli bis November 1999 seien bei der WGKK keine Arbeiter gemeldet gewesen. Es seien Arbeiter erstmalig in der zweiten Novemberhälfte 1999 angemeldet worden. Es erscheine ungewöhnlich und unglaubwürdig, dass die Y.GmbH die in Rechnung gestellten Leistungen im Zeitraum Juli bis November 1999 ohne Arbeitskräfte erbracht haben soll. Die von der Bw. vorgelegten Anmeldungen bei der WGKK würden nicht den gegenständlichen Prüfungs- und Leistungszeitraum betreffen. Auch seien Datumsmanipulationen klar erkennbar. Bezüglich der Firmenanschrift sei kein Mietverhältnis bekannt.

Liegen ungewöhnliche Verhältnisse vor, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann, oder stehen die Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens im Widerspruch, so besteht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes

(vgl. z.B: VwGH 19.5.1992, 91/14/0089) für diesen erhöhte Mitwirkungspflicht. Bezüglich den aufgezeigten Ungewöhnlichkeiten bei den rechnungslegenden Firmen habe die Bw. ihrer erhöhten Mitwirkungspflicht nicht entsprochen, zumal bislang Leistungsnachweise für die tatsächliche Erbringung der Leistungen durch diese Firmen, wie Bautagesberichte, Regiestundenlisten sowie Abnahme- und Übergabeprotokolle hinsichtlich der fertig gestellten Leistungen nicht vorgelegt worden seien. Zwecks Überprüfung der tatsächlichen Erbringung der in den Rechnungen angeführten Leistungen durch die X.BauGmbH bzw. durch die Y.GmbH werde ersucht, die fraglichen Rechnungen samt zugehörigen Kassenquittungen und die zu sämtlichen Rechnungen gehörigen Anbote, Auftragsschreiben bzw. Vertragsurkunden, Leistungsnachweise wie Bautagesberichte, Regiestundenlisten etc. sowie die Abnahme- und Übergabeprotokolle betreffend die fertig gestellten Bauleistungen vorzulegen.

Bezüglich den vom Gesellschaftergeschäftsführer entnommenen Geldbeträgen werde um Stellungnahme bzw. um Vorlage tauglicher Beweismittel ersucht, dass die fraglichen Entnahmen von Ing.S.M. vor dem Bilanzstichtag 31. Dezember 2000 tatsächlich an die Bw. zurückbezahlt wurden. Soweit vorhanden, seien auch die entsprechenden, judikaturkonform abgeschlossenen Darlehensverträge samt Vergebühungsanzeigen vorzulegen.

Die Bw. brachte mit Schreiben vom 7. April 2006 folgende Ergänzungen vor:

Fremdarbeiten 1997 bis 1999

Allfällige Malversationen von Subunternehmen (Fälschung von Krankenkassenanmeldungen, Beschäftigung von Schwarzarbeitern, etc) könnten keine Bedeutung für die Frage der tatsächlichen Leistungserbringung haben. Unabhängig davon, dass aufgrund der vom Unabhängigen Finanzsenat vorgenommenen Zeugeneinvernahmen eine Leistungserbringung durch die beiden Subunternehmer X.BauGmbH und Y.GmbH als erwiesen anzusehen sei, könne festgehalten werden, dass wenn die Bw. – entgegen den tatsächlichen Gegebenheiten – Schwarzarbeiter beschäftigt haben sollte, zu beachten sei, dass Löhne für Schwarzarbeiter Betriebsausgaben darstellten und die Annahme einer verdeckten Ausschüttung nicht rechtfertigen könnten. Gemäß Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. April 2001, Zl. 98/13/0081, 0099, rechtfertige eine fehlende Empfängernennung zwar die Versagung der in diesem Zusammenhang geltend gemachten Betriebsausgaben, *„an nicht genannte Personen bezahlte „Schwarzlöhne“ können“* allerdings *„nicht als Vorteilszuwendung und damit verdeckte Ausschüttungen an die Gesellschafter gewertet werden“*. Löhne für „schwarz“ beschäftigte Arbeiter seien nach Rz 1638 der Einkommensteuerrichtlinien Betriebsausgaben, soweit sie der Erzielung betrieblicher Umsätze dienen. Im Zusammenhang mit der Thematik *„Schwarzarbeiter“* habe sich die Abgabenbehörde erster Instanz nicht damit

auseinandergesetzt, warum gerade die Bw. etwaige Schwarzarbeiter beschäftigt haben sollte und es weniger wahrscheinlich wäre, dass die Schwarzarbeiter von den Subunternehmern beschäftigt worden seien. Auch sei bis dato nicht geklärt worden, ob es sich bei den angeblich beschäftigten „*Schwarzarbeitern*“ um unselbstständige bzw. selbstständige Erwerbstätige gehandelt habe. Von der Bw. sei der Zahlungsfluss anhand von unterfertigten Kassenquittungen der Subunternehmer nachgewiesen worden. Diesem Nachweis komme nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entscheidende Bedeutung zu (vgl. 26.6.2002, 2000/13/0013; 3.8.2004, 2000/13/0039). Der Verwaltungsgerichtshof messe dem insofern Bedeutung bei, als es darum gehe, *„wer als letzter in der Kette der Subunternehmer über jene Gelder verfügt hat, welche für die Bezahlung nicht angemeldeter Arbeitskräfte Verwendung gefunden haben sollen“*. Im Rahmen der Tätigkeit der Bw. hätten bereits eine Vielzahl an Baustellenkontrollen durch Finanz- und Zollbehörden stattgefunden, bei denen kein einziges Mal ein illegales Beschäftigungsverhältnis festgestellt hätte werden können. Die Auftragslage sei im strittigen Zeitraum 1997 bis 1999 derart gut gewesen, dass der Bw. schlicht und einfach nichts anderes übrig geblieben wäre, als Subunternehmer zu beauftragen. Schwarzarbeiter seien jedenfalls von der Bw. nicht eingesetzt worden, wobei das nachweislich redliche Verhalten über eine mehr als 15jährige Firmengeschichte für die Glaubwürdigkeit spreche. Ein gegenteiliger Beweis, wonach die Bw. jemals Schwarzarbeiter beschäftigt hätte, liege jedenfalls nicht vor, womit es abschließend wohl als wahrscheinlicher gelte, dass nicht die Bw. sondern offensichtlich die von ihr beauftragten Subunternehmer nicht angemeldete Arbeiter beschäftigt hätten. Bestätigt werde dies auch durch die nun vorliegenden Zeugeneinvernahmen.

Zu den Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 UStG sei festzustellen: Die Unternehmereigenschaft der Bw. sei unstrittig gegeben. Eine der Umsatzsteuer unterliegende Leistung eines anderen Unternehmers liege ebenfalls vor. Anhand der Nachkalkulation habe aufgezeigt werden können, dass eine Leistungserbringung bei den betroffenen Baustellen durch Eigenpersonal nicht erfolgen habe können. Durch die Zeugeneinvernahmen sei nachgewiesen, dass auf den Baustellen Fremdarbeiter tätig gewesen seien. Dass es sich bei den beauftragten Subunternehmern um Scheinfirmen gehandelt habe, sei aufgrund der Aktenlage auszuschließen. Dass die Leistungen für das Unternehmen der Bw. ausgeführt worden seien, stehe außer Streit, zumal die Leistungen schlussendlich an die Auftraggeber der Bw. fakturiert worden seien. Eine den Formvorschriften entsprechende Rechnung liege bei jeder der von der BP untersuchten Leistung vor. Zusammenfassend könne daher festgehalten werden, dass sämtliche Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 UStG erfüllt seien. Die Versagung des Vorsteuerabzuges stehe auch mit dem Gemeinschaftsrecht in krassem Widerspruch, zumal der EuGH in ständiger Rechtsprechung

auf die Kostenneutralität der Umsatzsteuer im Unternehmerbereich verweise. Im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug bei einem Karussellbetrug sei vom EuGH judiziert worden, dass es für den Vorsteuerabzug des Unternehmers unbeachtlich sei, ob die für die vorausgegangenen oder nachfolgenden Verkäufe geschuldete Umsatzsteuer tatsächlich an den Fiskus entrichtet worden sei (EuGH 12.1.2006, C-354/03 *Optigen Ltd*).

Vermittlungsprovision Büro 1997

Zum Beweis dafür, dass der bezahlte Betrag nicht für die Ablöse des Mietrechtes sondern für übernommene Investitionen bestimmt gewesen sei, werde die Zeugeneinvernahme von Herrn I.S. beantragt.

Verrechnungskonto Gesellschafter

Neben dem aktiven Verrechnungskonto des Ing.S.M. sei im Jahresabschluss 1999 der Bw. ein weiteres Verrechnungskonto mit einem „*Habensaldo*“ in der Höhe von ATS 105.000,00 ausgewiesen, welches aus der aufwandswirksamen Erfassung des Geschäftsführerbezuges in der Höhe von ATS 35.000,00 monatlich resultiert habe. Dieses Verrechnungskonto sei im Jahresabschluss 1999 fälschlicherweise als Verbindlichkeit gegenüber Dienstnehmer ausgewiesen. Eine etwaige verdeckte Ausschüttung im Jahr 1999 könne sich somit höchstens auf den Betrag von ATS 426.112,70 beziehen. Hinsichtlich der partiarischen Darlehen, welche im Wesentlichen atypisch stillen Beteiligungen entsprechen würden, werden die entsprechenden Zusammenschlussverträge übermittelt. Eine Darlehensgewährung durch die „*Privatperson* Ing.S.M.“, wie von der BP vermeint werde, liege somit jedenfalls nicht vor. Das Verrechnungskonto Ing.S.M. habe, wie aus dem Jahresabschluss 2000 ersichtlich sei, zum 31. Dezember 2000 einen „*Habensaldo*“ in der Höhe von ATS 0,5 Mio. ausgewiesen. Von einer Zuwendung an den Gesellschafter und Geschäftsführer der Bw. in Form einer Vorteilsgewährung könne somit nicht gesprochen werden. Bezüglich den hier gegenständlichen Zusammenschlüssen nach Artikel IV Umgründungssteuergesetz sei festzuhalten, dass der Gesetzgeber ausdrücklich eine Rückwirkung vorgesehen habe. Dass keine ernstlichen Rückzahlungsverpflichtungen vorliegen würden bzw. sich aus der „*Fremdverkehrsunüblichkeit*“ Bedenken ergeben, sei zurückzuweisen. Die dem Verrechnungskonto Ing.S.M. angelasteten Beträge seien tatsächlich rückgeführt worden. Der Bw. sei eine Darlehensgewährung in der Höhe von ATS 3,6 Mio. sonst gar nicht möglich gewesen. Die Art und Weise der buchhalterischen Erfassung (direkte Umbuchung vom Verrechnungskonto auf Darlehenskonten) sei ohne jegliche Relevanz, zumal auch der Verwaltungsgerichtshof judiziere, „*dass „die bloße Verbuchung von Zuwendungen an den Gesellschafter eine Urkunde über den Rechtsgrund der Zuwendungen“ nicht ersetzen könnte und immer nur der tatsächliche wirtschaftliche Sachverhalt entscheidend sei*“ (vgl. VwGH

31.3.1998, 96/13/0121, 0122). Es seien von der Bw. keinesfalls Darlehen an die Brüder des Gesellschafters Ing.S.M. gewährt worden, sondern nur an die beiden Gesellschaften. Der Bw. seien aus der Beteiligung an der K.H.S.KEG ab dem ersten Jahr positive Tangenten zugewiesen worden. Die Gewinntangente des Jahres 2004 habe sich auf € 6.771,66 belaufen, was einer Rendite von rund 6 % entspreche. Von nicht fremdüblichen Vereinbarungen bzw. Bedenken hinsichtlich der Rückzahlung könne daher nicht gesprochen werden. Im Übrigen sei eine Beteiligung an Tochtergesellschaften, in welcher Form auch immer, eine unternehmerische Entscheidung. Selbst wenn bei der Beteiligung ein Wertverfall eintreten sollte, könne daraus nicht geschlossen werden, dass eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter vorliege. Zum Zeitpunkt der Zuzählung der partiarischen Darlehen seien keine Indizien vorgelegen, wonach eine Rückzahlung von vornherein nicht gewollt bzw. mangels Bonität der beiden Gastronomiebetriebe praktisch unmöglich gewesen wäre. Dies unabhängig von der Tatsache, dass mit einem partiarischen Darlehen eine Beteiligung am Unternehmen des Darlehensnehmers verbunden sei und nicht von einer Rückzahlung des Darlehens, sondern von einem etwaigen Auseinandersetzungsguthaben im Rahmen einer Auflösung der atypisch stillen Gesellschaft zu sprechen sei. Es müsse festgehalten werden, dass es den beiden Restaurantbetrieben nur mit den von der Bw. gewährten Beträgen möglich gewesen sei, Geschäftslokale umzubauen bzw. einzurichten. Es stelle sich generell die Frage, welchen Vermögensvorteil Ing.S.M. dadurch gehabt habe, dass die Bw. sich an der K.H.S.KEG und der N.&V.M.GmbH beteiligt habe. Einzige Nutznießerin dieser Beteiligungen sei die Bw. selbst. Nur diese habe durch die Gewährung der partiarischen Darlehen einen entsprechenden Anteil am Vermögen, an den Erträgen und den stillen Reserven einschließlich des Firmenwertes der beiden Geschäftsherrn (K.H.S.KEG und der N.&V.M.GmbH) erworben, wobei auf die vorgelegten Zusammenschlussverträge verwiesen werde. Durch die Beteiligung der Bw. an den beiden Gesellschaften seien die Beteiligungen von Ing.S.M. und seinen Brüdern an diesen Gesellschaften „verwässert“ worden. V.M. sei bis zum Jahr 2000 annähernd Alleineigentümer der K.H.S.KEG gewesen sei, seine Beteiligung habe sich mit 1. Jänner 2001 auf rund 11 % reduziert. Bis zum Einstieg der Bw. sei die N.&V.M.GmbH im Eigentum von Ing.S.M. und N.M. (je 50 %) gestanden. Durch die atypisch stille Gesellschaftseinlage der Bw. in der Höhe von ATS 2 Mio. habe sich die Beteiligung der beiden Brüder auf rund 5 % verringert. Daraus könne man erkennen, dass den Gesellschaftern der Bw. in den Jahren 1999 und 2000 keinerlei Vermögensvorteile zugewendet worden seien. Weiters müsse auch festgestellt werden, dass bei den Gesellschaftern der Bw. kein Zufluss erfolgt sei. Vielmehr seien die Darlehensbeträge in der Höhe von gesamt ATS 3,6 Mio. in die genannten Gastronomiebetriebe investiert bzw. zur Finanzierung des laufenden operativen Betriebes verwendet worden, weshalb der Zufluss der verdeckten Ausschüttungen bei den

Gesellschaftern der Bw. sowohl der Höhe als auch dem Grunde nach bestritten werde. Die Abgabenbehörde erster Instanz habe auch das tatsächliche Beteiligungsverhältnis bei der Zurechnung der verdeckten Ausschüttung nicht berücksichtigt. Der Geschäftsführer Ing.S.M. sei lediglich mit 75 % an der Bw. beteiligt. Die restlichen 25 % würden von N.M. gehalten. Eine Begründung für die abweichende Zurechnung finde sich im BP-Bericht nicht.

Mit Schreiben vom 9. Mai 2011 fasste die steuerliche Vertretung der Bw. nochmals ihre Vorbringen zusammen und beantragte die Vorlage des laufenden Steueraktes der Bw. zum Beweis dafür, dass die Umsatzrentabilität (auch bis dato) deutlich unter 10 % liege. Branchenvergleiche und innerbetriebliche Vergleiche würden zeigen, dass die strittigen Leistungen nur durch die beiden Fremdfirmen (und gegebenenfalls von diesen beiden Fremdfirmen eingesetzten Schwarzarbeitern) erbracht hätten werden können. Im Zusammenhang mit den dargelegten Kalkulationen werde auf das Vorbringen vom 18. Oktober 2001 verwiesen, wonach – aufgrund der nicht erfolgten Bilanzierung von noch nicht abrechenbaren Leistungen bzw. halbfertigen Arbeiten und der sofortigen erfolgswirksamen Erfassung von Teilrechnungen – die Jahresabschlüsse 1996 bis 1999 offensichtlich fehlerhaft seien. Diese offensichtlich fehlerhaften Jahresabschlüsse hätten natürlich Auswirkungen auf die dargestellten Kennzahlen und Kalkulationen. Die bislang gezogenen Schlussfolgerungen der Bw. seien jedoch vollinhaltlich aufrecht zu halten, zumal sich die Verbuchung von Teilrechnungen als Umsatz über einen längeren Betrachtungszeitraum ausgleiche („*nur Periodenverschiebung!*“). „*Wenn die Bw. tatsächlich Schwarzarbeiter eingesetzt hätte, hätte sie wohl bereits vor dem Leistungsverzug Schwarzarbeiter aufgenommen und sich nicht bis zur Androhung von Ersatzmaßnahmen und Schadenersatzansprüchen durch die Auftraggeber Zeit gelassen. Auch der UFS wird uns wohl zustimmen, dass die Beschäftigung von Schwarzarbeitern weniger arbeitsintensiv und leichter zu bewerkstelligen bzw. umzusetzen ist, als die Suche und Beauftragung verlässlicher Subunternehmer, welche überdies noch kurzfristig Kapazitäten frei haben.*“ Die Anmeldung eines Angestellten deute auf die Beschäftigung von Subunternehmern zur Leistungserbringung hin. Es werde daher die Ladung von J. beantragt, zum Beweis dafür, dass die X.BauGmbH im Jahr 1997 tatsächlich als Subunternehmerin tätig gewesen sei. Da keine ladungsfähige Adresse dieses Zeugen vorliege, werde die Beischaffung derselbigen über die WGKK beantragt. Im Rahmen der am 5. Mai 2011 stattgefundenen Akteneinsicht in den Arbeitsbogen der BP habe die Bw. erstmals davon Kenntnis erlangt, dass die X.BauGmbH für den Zeitraum Juli bis Dezember 1997 Umsätze an das zuständige Finanzamt gemeldet habe. Die Meldung sei zwar erst nachträglich im Februar 2008 jedoch vor der BP bei der Bw. erfolgt. Die von der X.BauGmbH gemeldeten Umsätze und abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen würden dokumentieren, dass die X.BauGmbH im relevanten Zeitraum umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbracht und sich offensichtlich

tatsächlich weiterer Subunternehmer bedient habe, da keine Arbeiter sondern lediglich ein Angestellter beschäftigt worden sei. Zum Beweis dafür, wer die Umsatzsteuervoranmeldungen unterfertigt bzw. wer die Meldungen veranlasst habe, werde die Beischaftung des kompletten Steueraktes der X.BauGmbH sowie die zeugenschaftliche Vernehmung der für diese Meldungen verantwortlichen Person beantragt, wobei hinsichtlich der Identität auf den beizuschaffenden Steuerakt zu verweisen sei. Diese Person solle zur tatsächlichen Leistungserbringung der X.BauGmbH befragt werden.

Im Zusammenhang mit der von der BP angenommenen verdeckten Ausschüttung betreffend das Verrechnungskonto Ing.S.M. werde insbesondere nochmals auf folgende Aspekte verwiesen: Zunächst habe zum 31. Dezember 1999 auch eine Verbindlichkeit gegenüber dem Geschäftsführer Ing.S.M. bestanden, womit sich die Verrechnungsforderung von ATS 531.112,70 auf ATS 426.112,70 reduziere. Es seien partiarische Darlehen an die N.&V.M.GmbH (ATS 2 Mio) sowie an die K.H.S.KEG (ATS 1,6 Mio) gewährt worden. Diese Darlehensgewährungen seien unternehmerische Entscheidungen mit dem Ziel einer Beteiligung an einem Schnitzelhaus sowie an einem japanischen Restaurant. Im gesamten bisherigen Verfahren seien keine Feststellungen dahin gehend getroffen worden, ob eine Rückzahlung von vornherein nicht gewollt bzw. schon bei der Entnahme mit der Uneinbringlichkeit beim Gesellschafter zu rechnen gewesen sei. Es seien keine Informationen zur Bonität des Gesellschafters Ing.S.M. im Zeitpunkt der Darlehensgewährung eingeholt und nicht dargelegt worden, warum eine Rückzahlung nicht gewollt gewesen wäre. Es habe in den Jahren 1997 und 1998 immer wieder Entnahmen und auch immer wieder Rückzahlungen gegeben, wie dem aktenkundigen Ausdruck des Verrechnungskontos entnommen werden könne. Die BP setze die von der Judikatur entwickelten Merkmale des fehlenden Rückzahlungswillens bzw. der bereits eindeutigen Uneinbringlichkeit ausschließlich mit der Frage der Fremdüblichkeit gleich. Bei dieser Argumentation werde allerdings vergessen, dass das Ansteigen des Verrechnungskontos des Gesellschafters nach der neuen Judikatur des VwGH für sich keine verdeckte Ausschüttung darstelle (s. VwGH 24.9.2008, 2008/15/0110). Eine verdeckte Ausschüttung könnte nur darin gelegen sein, dass die Gesellschaft, um den Gesellschafter zu begünstigen, auf eine Eintreibungsmöglichkeit verzichtet habe (s. etwa VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066 mwN). Ein solcher Verzicht liege allerdings im konkreten Fall nicht vor, da – in wirtschaftlicher Hinsicht – nämlich sämtliche in den Jahren 1999 und 2000 verbuchten Entnahmen des Gesellschafter-Geschäftsführers der Gesellschaft wieder rückgeführt worden seien und sich die Gesellschaft eben mit den partiarischen Darlehen an der N.&V.M.GmbH (mit ATS 2 Mio) sowie an die K.H.S.KEG (mit ATS 1,6 Mio) beteiligt habe, weshalb zum 31. Dezember 2000 sogar eine Verbindlichkeit gegenüber Ing.S.M. bestanden habe und auch im Jahresabschluss ausgewiesen worden sei. Somit sei es einerseits nicht zu

einer Uneinbringlichkeit der Verrechnungsforderung gegenüber Ing.S.M. gekommen, zum anderen würden die bisherigen Sachverhaltsfeststellungen auch keinerlei Anhaltspunkte dafür liefern, dass die Darlehen der beiden Gesellschaften im Zeitpunkt der Hingabe bereits uneinbringlich gewesen seien bzw. kein Rückzahlungswille bestanden habe. Bezüglich judikaturkonformer, klarer, eindeutiger und fremdüblicher Darlehensverträge werde auf die vorgelegten Zusammenschlussverträge verwiesen. Im UmgrStG sei explizit eine Rückwirkung vorgesehen, weshalb auch die Argumentation in Richtung Nichtanerkennung rückwirkender Vereinbarungen ins Leere gehe. Überdies sei eine Rückgängigmachung einer verdeckten Ausschüttung spätestens bis zum Bilanzstichtag möglich und zwar durch Rückforderung und entsprechender Bilanzierung einer Forderung. Im konkreten Fall seien – unabhängig davon, dass hinsichtlich der Entnahmen des Ing.S.M. mangels fehlender Uneinbringlichkeit bzw. fehlendem Rückzahlungswillen keine verdeckte Ausschüttung vorgelegen seien – die Entnahmen rückgängig gemacht und die entsprechende Darlehensforderung gegenüber den beiden Gesellschaften eingebucht worden. Dieser Vorgangsweise sei nicht nur ein absolut nachvollziehbarer wirtschaftlicher Sachverhalt (nämlich der Aufbau und die Finanzierung des operativen Betriebes der beiden Lokale) zugrunde gelegen, sondern auch zivilrechtliche Vereinbarungen in Form von Zusammenschlussverträgen und geänderten Beteiligungsverhältnissen. Erneut müsse darauf verwiesen werden, dass die dem Verrechnungskonto des Ing.S.M. angelasteten Beträge tatsächlich rückgeführt worden seien, da ansonst der Bw. – mangels vorhandener liquider Mittel – eine Darlehensgewährung in der Höhe von ATS 3,6 Mio an die beiden Gesellschaften gar nicht möglich gewesen wäre. Die Art und Weise der buchhalterischen Erfassung (direkte Umbuchung vom Verrechnungskonto 24710 auf Darlehensverrechnungskonten) sei ohne jegliche Relevanz da immer nur der tatsächliche wirtschaftliche Sachverhalt entscheidend sei. Die Bw. sei zu diesem Zeitpunkt ohne steuerliche Vertretung gewesen und es seien beim Verbuchen offenkundig Fehler passiert. Nur weil die mit der Buchhaltung betraute Person Fehler gemacht habe bzw. den Sachverhalt gar nicht richtig buchhalterisch würdigen hätte können und statt den partiarischen Darlehen zunächst das Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers belastet worden sei, könne dies nicht bedeuten, dass tatsächlich „Entnahmen“ des Gesellschafter-Geschäftsführers vorgelegen seien. Dass im Rahmen der Jahresabschlusserstellung auf Basis der vorliegenden laufenden Buchhaltung Umbuchungen und Korrekturen erfolgen, sei in der Praxis absolut üblich, da selbst erfahrene Buchhalter oft Fehler machen bzw. zum Zeitpunkt der laufenden Verbuchung noch gar nicht alle Informationen vorliegen würden. Auch bei der Bw. sei der Sachverhalt erst im Rahmen des erstellten Jahresabschlusses korrekt erfasst worden. Im Rahmen der laufenden Buchhaltung seien schlicht weg „Bankabhebungen“ (siehe hierzu auch den Buchungstext auf dem

Verrechnungskonto) vorläufig – mangels näherer Informationen – auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers erfasst worden. Zum Beweis dafür, dass die Darlehen tatsächlich von der Bw. in die beiden Gesellschaften bzw. in die beiden von diesen Gesellschaften geführten Lokalen investiert worden seien und diese beide Gesellschaften ohne die Mittel der Bw. weder den Ausbau noch den laufenden Betrieb der Lokale finanzieren hätten können, werde die zeugenschaftliche Einvernahme von N.M. als ehemaligen Geschäftsführers der N.&V.M.GmbH sowie von V.M. als Komplementär der K.H.S.KEG beantragt. Zudem werde beantragt den ehemaligen gewerblichen Buchhalter, M.M., *„als Zeugen dafür, dass es sich bei den verbuchten Beträgen um reine Bankabhebungen gehandelt hat, welche zunächst – mangels näherer Informationen – auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers (24710) verbucht wurden, es rein auf Basis des vorgelegten Belegwesens (Bankauszüge, Belege etc) keine Hinweise darauf gab, dass es sich tatsächlich um Entnahmen des Gesellschafter-Geschäftsführers gehandelt hat und die Verbuchung nur deshalb am Verrechnungskonto 24710 erfolgte, da er keine anderen Informationen hatte, er – nach Vorliegen der entsprechenden Informationen (im Wesentlichen einer Auskunft von Ing.S.M.) - mit Dezember 2000 die partiarischen Darlehen eingebucht hat und er aus eigener Erfahrung – so führte er auch die Buchhaltung für die N.&V.M.GmbH und die K.H.S.KEG) – wusste, dass diese beiden Gesellschaften bzw. die beiden Restaurants mit Mitteln aus der Bw. aufgebaut und auch deren Betrieb mit diesen Mitteln finanziert wurde.“*

Aus den dargelegten Gründen liege auch keine Vorteilszuwendung an den Gesellschafter-Geschäftsführer vor. Einziger Nutznießer der Darlehensgewährung an die beiden Gesellschaften sei die Bw. Eine Bereicherung für den Gesellschafter-Geschäftsführer sei in den Jahren 1999 und 2000 und *„sogar bis dato“* nicht vorgelegen. Die Zuwendung eines vermögenswerten Vorteils an die Gesellschafterebene sei allerdings zwingende Voraussetzung und ein entscheidendes Merkmal für eine verdeckte Ausschüttung. Zugleich sei eine Vermögensminderung bei der Körperschaft ein weiteres objektives Tatbestandsmerkmal für eine verdeckte Ausschüttung. Eine Vermögensminderung liege aber im konkreten Fall ebenfalls nicht vor. Betrachte man nämlich den Jahresabschluss der Bw. zum 31. Dezember 2000, so hätten per 31. Dezember 2000 entsprechende Darlehensforderungen gegenüber den beiden Gesellschaften in der Höhe von ATS 3,6 Mio bestanden. Die atypisch stillen Beteiligungen der Bw. (bzw. ihrer nunmehrigen Rechtsnachfolgerin) an den beiden Gesellschaften würden nach wie vor bestehen, wobei auf die bis dato erstellten Jahresabschlüsse der Bw. verwiesen werden könne. In diesem Zusammenhang werde die Einvernahme eines Vertreters des Finanzamtes Wien 6/7/15 beantragt, zum Beweis dafür, dass die damals errichteten Mitunternehmerschaften nach wie vor bestehen, von der Finanzverwaltung steuerlich anerkannt worden seien und der Bw. entsprechende Tangenten

zugewiesen würden. Dass es auch an einer subjektiven Vorteilszuwendungsabsicht – einer weiteren Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung – fehle, verstehe sich von selbst. So sei von der Gesellschaft im Jahresabschluss 2000 der geschilderte Sachverhalt genau so dargestellt und eben die entsprechenden Darlehensforderungen gegenüber den beiden Gesellschaften bilanziert worden. Eine auf eine Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung sei mit dem Jahresabschluss 2000 (und auch den bis dato erstellten Jahresabschlüssen) der Bw. in keiner Weise dokumentiert. Und die Verbuchung durch einen Buchhalter – ohne Anweisungen des Gesellschafter-Geschäftsführers – könne nicht als subjektive Vorteilszuwendungsabsicht des Gesellschafter-Geschäftsführers gewertet werden. Hinzu komme noch, dass auch zivilrechtlich die entsprechenden Beteiligungen im Wege der Zusammenschlussverträge (rückwirkend zum 31. Dezember 2000) umgesetzt worden seien und die Bw. seither an den beiden Gesellschaften mit atypisch stillen Einlagen beteiligt sei. Zusammenfassend sei daher festzustellen, dass es im konkreten Fall an den wesentlichen Tatbestandsmerkmalen für eine verdeckte Ausschüttung (insbesondere der Zuwendung eines vermögenswerten Vorteils und der Vermögensminderung bei der Körperschaft) fehle. In diesem Zusammenhang sei weiters hervorgehoben, dass alle Voraussetzungen für eine verdeckte Ausschüttung im Jahr 1999 bzw. im Jahr 2000 vorgelegen haben müssten, um in diesen Jahren die von der BP angenommene verdeckte Ausschüttung rechtfertigen zu können. Erwähnt sei auch noch die neue Judikatur des VwGH (4.2.2009, 2008/15/0167), wonach zur Annahme einer verdeckten Ausschüttung ein entsprechendes Verhalten der Gesellschaft festgestellt werden müsse. Wie bereits mehrfach dargelegt, sei auf die Verrechnungsforderung gegen Ing.S.M. nie verzichtet worden, wobei es – nach der Darlehensgewährung an die beiden Gesellschaften – auch gar keinen Grund mehr für einen Verzicht gegeben habe, zumal die Entnahmen von Ing.S.M. rückgeführt worden seien und gar keine Verrechnungsforderung gegenüber Ing.S.M. mehr bestanden habe. Per 31. Dezember 2000 habe sogar eine Verbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer in der Höhe von rund ATS 0,5 Mio. bestanden. Die Ausführungen des VwGH in diesem Judikat seien insofern interessant, als nicht einmal die erfolgswirksame Ausbuchung einer Verrechnungsforderung gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer *„für sich alleine schon zu einer in diesem Jahr zu erfassenden Gewinnausschüttung geführt“* hätte. Um eine Gewinnausschüttung zu decken, bedürfe es einer Sachverhaltsfeststellung *„dass das Verhalten der Beschwerdeführerin zur Bereicherung des Gesellschafter-Geschäftsführers (insbesondere im Wege eines im Jahr 2000 vereinbarten Forderungsverzichtes) geführt hat“*. Nicht einmal die reine Ausbuchung – die im konkreten Fall ohnedies (bis dato) nicht erfolgt sei – führe daher zum zivilrechtlichen Erlöschen der Forderung und somit zur Annahme einer verdeckten Ausschüttung. Umso weniger könne eine falsche Verbuchung von *„Bankabhebungen“* am

Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers als verdeckte Ausschüttung gewertet werde. Erwähnt sei auch noch, dass stets vom Gesamtbild der Verhältnisse auszugehen sei und das Fehlen eines Tatbestandsmerkmals (etwa im Zusammenhang mit Darlehensvereinbarungen) nicht „*reflexartig*“ zu einer verdeckten Ausschüttung führe.

Abschließend behält sich die Bw. im Zusammenhang mit den seitens der BP behaupteten verdeckten Ausschüttungen vor, eine Erklärung der Gesellschafter vorzulegen, wonach die Gesellschafter die auf die verdeckten Ausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer selbst tragen und der Bw. in vollem Umfang ersetzen.

In der am 29. Juni 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

"1. Subunternehmer

Der Vertreter der Bw. bringt ergänzend vor, dass die Bw. eine seit langem bestehende Baufirma sei, welche öffentliche Aufträge auf kleineren Baustellen ausgeführt habe. Im Zuge dieser Tätigkeiten wäre sie auch mehrfach von diversen Kontrollen (z.B. KIAB) betroffen gewesen, jedoch seien niemals Feststellungen über die Beschäftigung von Scharzarbeitern getätigt worden.

Das Verfahren im Rahmen der Betriebsprüfung sei mangelhaft gewesen und wäre die Bw. auch im Rechtsmittelverfahren vom Finanzamt eher behindert worden.

Die beiden Subfirmen seien über ordnungsgemäße Aufträge engagiert worden. Es gebe zu den einzelnen Aufträgen Aufzeichnungen wie beispielsweise Aufmaßblätter sowie Bautragebücher aus welchen letzteren hervorginge, dass auf der Baustelle mehr Arbeitnehmer beschäftigt gewesen wären als die Bw. selbst dort tätig werden ließ. Erst Jahre später im Betriebsprüfungsverfahren habe sich herausgestellt, dass die von den Subfirmen vorgelegten Unterlagen teilweise unrichtig bzw. gefälscht gewesen wären. Das hätte aus der Sicht der Auftraggeberin im Zeitpunkt der Auftragserteilung jedoch nicht erkannt werden können.

Weiters werde auf die durchgeführten Zeugeneinvernahmen verwiesen aus welchen sich ergebe, dass nicht nur weitere Arbeiter auf den strittigen Baustellen anwesend gewesen wären, sondern hätten sich auch zwei Zeugen an die Namen der dort tätigen Subfirmen erinnern können.

Die X.BauGmbH sei überdies beim Finanzamt zur Umsatzsteuer erfasst und habe für den strittigen Zeitraum zwar verspätet aber doch Umsätze gemeldet. Sie könne daher keine Scheinfirma sein. Dieser Umstand sei der Bw. erst kürzlich bekannt geworden.

Hinsichtlich der im Akt befindlichen Bilanzen führt der Vertreter der Bw. aus, dass diese tatsächlich unrichtig seien. Eine Berichtigung erfolge zwar nicht (die nicht abgerechneten Leistungen waren nicht aktiviert, sondern als Umsatz ausgewiesen worden), dieser Umstand habe aber wie bereits schriftlich ausgeführt keine Auswirkungen auf die Schlussfolgerungen aus den angestellten Kalkulationsberechnungen.

Die Vertreterin des Finanzamtes verweist auf den Betriebsprüfungsbericht und ergänzt, dass das Finanzamt die X.BauGmbH nicht als Scheinfirma angesehen habe, sondern einzelne Scheingeschäfte festgestellt habe.

2. Verrechnungskonto Gesellschafter

Der Vertreter der Bw. bringt ergänzend vor, die auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge resultierten aus Bankabhebungen des GGf welche von einem Buchhalter einfach auf das Verrechnungskonto des Gesellschafters gebucht worden seien. Dieser habe den Sachverhalt nicht gekannt, sondern lediglich eine Verbuchung vorgenommen. Erst bei der Bilanzierung sei dieser Buchungsvorgang richtig gestellt worden. Diese Gelder wären nämlich tatsächlich dafür verwendet worden sich an anderen Unternehmen als atypisch stille Gesellschafter zu beteiligen. Es handle sich nicht um eine Forderung an den Gesellschafter, sondern um Beteiligungen. Dass diese Investitionen stattgefunden hätten, lasse sich schon daraus erkennen, dass beide Unternehmen (Gastgewerbebetriebe) im 2. bzw. 15. Bezirk nach wie vor existieren würden.

Die Betriebsprüfung übersehe bei ihrer Argumentation, dass die zwingenden Voraussetzungen für eine vGA nicht erfüllt würden. Es gebe weder eine Vorteilszuwendung noch eine Entreicherung der Gesellschaft, Letzteres deswegen weil die Beträge in Form von Beteiligungen nach wie vor im Betriebsvermögen vorhanden seien.

Selbst wenn eine Entnahme durch den GGf stattgefunden habe, habe die Bw. nicht auf die Eintreibung dieser Forderung verzichtet. Dieser Umstand wäre aber auf Grund der Judikatur des VwGH Voraussetzung für die Vorteilszuwendung. Eine Entnahme habe aber nicht stattgefunden, da in der Bilanz keine Forderung an den GGf ausgewiesen wäre.

Die Verwendung der Gelder als Investitionen in andere Unternehmen sei eine betriebliche Entscheidung der Bw. gewesen und habe nicht ihre Grundlage in der gesellschaftsrechtlichen Konstruktion.

Unter Verweis auf die Judikatur des VwGH (26.2.1979, 1525/77) und OGH (23.12.1997, 110S 130/97) stünde erst mit Rechtskraft des Bescheides fest, dass der Tatbestand der Haftung für die KESt durch die Gesellschaft verwirklicht sei, daher sei jedenfalls selbst bei Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung von einem KESt-Satz von 25% auszugehen.

Die Vertreterin des Finanzamtes verweist darauf, dass die Umbuchung der Entnahmen in zeitlicher Nähe zur Betriebsprüfung stattgefunden hätte. Weiters stelle sich die Frage, ob die mittels partiarischem Darlehen erworbenen Beteiligungen tatsächlich einen Wert von etwa 3,5 Mio ATS darstellen würden. Die Beteiligungen hätten ab 2007 lediglich Verluste abgeworfen.

Der Vertreter der Bw. repliziert, dass bei Hingabe eines Darlehens mit der Hoffnung auf künftige Erträge zuvorderst kein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung verbunden sei."

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a bis c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hiezu beispielsweise das Erkenntnis vom 8.3.1994, 90/14/0192) ist eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens nur dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung hätte gelangen können.

Die Bw. bringt betreffend die Wiederaufnahmen der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 lediglich vor, dass bei Stattgabe ihrer Berufung gegen die entsprechenden Sachbescheide (Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 1999) keine Wiederaufnahmegründe vorliegen würden.

Die erst bei der abgabenbehördlichen Prüfung neu hervorgekommenen Umstände (siehe Entscheidung Punkt 2.) sind, wie aus der in Folge dargestellten rechtlichen Würdigung zu entnehmen ist, geeignet, im Spruch anders lautende Bescheide herbeizuführen. Daher sind die vom Finanzamt mit den angefochtenen Bescheiden vom 9. April 2001 verfügten Wiederaufnahmen der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 zu Recht erfolgt.

2. Sachbescheide Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer

Fremdarbeiten 1997 bis 1999

Zu den umfangreichen allgemeinen Ausführungen zum Beweisverfahren und zur Beweiswürdigung und der daran anschließenden Aussage, dass sich die BP „angeblicher“ Beweise bedient habe, ist festzustellen: In § 183 BAO ist folgendes normiert: *"(1) Beweise sind von Amts wegen oder auf Antrag aufzunehmen. (2) Die Abgabenbehörde kann die Beweisaufnahme auch im Wege der Amtshilfe durch andere Abgabenbehörden vornehmen lassen. (3) Von den Parteien beantragte Beweise sind aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellt, dass die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind. Gegen die Ablehnung der von den Parteien angebotenen Beweise ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig. 4) Den Parteien ist vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern."*

Da die Bw. nicht in der Lage war, sämtliche abgabenrechtlich relevanten Sachverhalte durch Vorlage entsprechend aussagekräftiger Unterlagen zu beweisen oder glaubhaft zu machen, hatte die BP im Interesse der Wahrheitsfindung erforderliche Ermittlungshandlungen von Amts wegen durchzuführen. Der Bw. ist darin zuzustimmen, dass die entsprechenden Ermittlungshandlungen von der BP nicht ordnungsgemäß und vollständig durchgeführt wurden. Durch die ergänzenden Handlungen des Unabhängigen Finanzsenates im Zuge der Vorlage der Berufung hatte die Bw. jedenfalls im Rechtsmittelverfahren Gelegenheit von allen durchgeführten Beweisaufnahmen und das Ergebnis derselben Kenntnis zu erlangen und dazu Stellung zu nehmen. Zur geäußerten Kritik an der Beweiswürdigung durch die BP wird auf die in diesem Berufungsverfahren vorgenommene rechtliche Würdigung der Sachverhalte verwiesen. Insoweit von der Bw. Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren angesprochen wurden, wird darauf hingewiesen, dass solche Mängel im Rechtsmittelverfahren saniert werden können (vgl. VwGH 17.2.1994, 93/16/0117). Entsprechend diesem Prinzip wird die erforderliche Auseinandersetzung mit den Vorbringen der Bw. im Rahmen der rechtlichen Würdigung in dieser Berufungsentscheidung von der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgenommen.

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind als Vorsteuerbeträge abziehen.

§ 11 Abs. 1 UStG 1994 in der für die berufsgegenständlichen Zeiträume geltenden Fassung normiert, dass der Unternehmer, der steuerpflichtige Lieferungen oder steuerpflichtige sonstige Leistungen ausführt, berechtigt und, soweit er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführt, auf Verlangen des anderen verpflichtet ist, Rechnungen auszustellen, in denen die Steuer gesondert ausgewiesen ist. Gemäß § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 müssen diese Rechnungen den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers enthalten.

Der Vorsteuerabzug steht nur unter den erschöpfend aufgezählten Voraussetzungen zu, wobei zu diesen die Rechnungslegung des leistenden Unternehmers zählt. Unternehmer ist derjenige, der die Leistung im eigenen Namen erbringt bzw. in dessen Namen die Leistung erbracht wird (vgl. Ruppe, UStG 1994, Kommentar, Tz 19 zu § 2). Unabdingbare Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist somit, dass der Unternehmer, aufgrund dessen Leistung der Vorsteuerabzug beansprucht wird, dem Leistungsempfänger eine Rechnung ausgestellt haben muss. Es muss sich im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994 um eine Rechnung des Unternehmers handeln, der die steuerpflichtige Lieferung oder die steuerpflichtige sonstige Leistung ausführt und dem gegenüber der Leistungsempfänger den Anspruch auf Rechnungsausstellung hat. Somit berechtigt nur eine Rechnung des leistenden Unternehmers zum Vorsteuerabzug. Es genügt somit nicht, dass die Leistungen von irgendeinem Unternehmer erbracht wurden.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die in den jeweiligen Rechnungen angeführten Leistungen tatsächlich von den rechnungslegenden Subfirmen erbracht wurden.

a) Fremdarbeiten der Firma X.BauGmbH in den Jahren 1997 und 1998

Zu dem dieser BP-Feststellung zugrunde liegenden Sachverhalt wird auf die im Sachverhaltsteil dieser Entscheidung wiedergegebene Darstellung im BP-Bericht verwiesen. Wie von der BP dargelegt wurde, gründet sich die Versagung des Abzuges von Vorsteuern in Höhe von ATS 571.267,40 im Jahr 1997 und ATS 98.680,00 im Jahr 1998 aus Eingangsrechnungen der X.BauGmbH auf die Qualifizierung der betreffenden Leistungen als relative Scheingeschäfte im Sinn des § 23 BAO. Diese Qualifizierung wurde von der BP zunächst damit begründet, dass die Tätigkeit der X.BauGmbH bis zum Dezember 1994 im

Ausstellen von Scheinrechnungen gelegen sei und es durchaus der allgemeinen Lebenserfahrung entspreche, dass diese Tätigkeit (Ausstellung von Scheinrechnungen) auch im Prüfungszeitraum 1997 bis 1999 aufrecht erhalten worden sei. Dieser von der BP hervorgehobene Umstand bringt keinen Erkenntnisgewinn im Hinblick auf die strittige Frage, ob die von der X.BauGmbH in den Jahren 1997 und 1998 in Rechnung gestellten Leistungen tatsächlich von diesem Unternehmen erbracht wurden. Die von der BP festgehaltenen schriftlichen Bestätigungen aus dem Jahr 1995 können keinesfalls als Begründung für Feststellungen der BP in den Jahren 1997 und 1998 herangezogen werden, zumal die Bw. auf die gesellschaftsrechtlichen Änderungen bei der X.BauGmbH (Wechsel des Geschäftsführers, Sitzverlegung, Änderung der Beteiligungsverhältnisse) hingewiesen hat.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes. Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabeananspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (vgl. VwGH 25.10.1995, 94/15/0131; 28.1.1998, 95/13/0069; 7.6.2005, 2001/14/0187). In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (vgl. VwGH 22.10.1996, 92/14/0224; 30.9.1998, 94/13/0099; 30.5.2001, 99/13/0024; 27.11.2001, 97/14/0011). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei in dem Maße höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind (VwGH 23.2.1994, 92/15/0159; 26.7.2000, 95/14/0145). In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass sich der Gesellschafter und Geschäftsführer der X.BauGmbH im Zeitraum der strittigen Leistungserbringung am 17. August 1998 nach Kroatien abgemeldet hat. Die X.BauGmbH wurde im Firmenbuch infolge rechtskräftiger Abweisung eines Konkursantrages mangels kostendeckenden Vermögens am 16. September 2000 amtswegig gelöscht. Es sind (und waren auch im Zeitpunkt der BP – Prüfungsbeginn 20. November 2000) keine Ansprechpartner mehr vorhanden, um die Anmeldepraxis der X.BauGmbH bei der WGKK überprüfen zu können. Eine Überprüfung der Einwendungen der Bw. ist aus Sicht der Finanzverwaltung daher nicht möglich. Es wäre an der Bw. gelegen, einen Nachweis dafür zu erbringen, dass die auf den Subbaustellen tätigen Arbeiter tatsächlich bei der WGKK gemeldet waren. Schließlich kann nicht davon ausgegangen

werden, dass in der Baubranche - wie dies die Bw. suggeriert - Arbeiter generell „schwarz“ beschäftigt werden. Laut der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 11.7.1995, 95/14/0143; 28.5.1997, 94/13/0230) ist die „*Ungreifbarkeit eines Leistungserbringers*“ das Risiko des Leistungsempfängers, der sich auf eine Rechtsbeziehung mit einem solchen Partner eingelassen hat. Soweit Personen für die Abgabenbehörde nicht mehr greifbar sind, sind der Abgabenbehörde daher auch weitere Nachforschungen und Ermittlungen diesbezüglich nicht zumutbar.

Als wesentliches Indiz für das Vorliegen von Scheinrechnungen wurde von der BP der Umstand gewertet, dass die X.BauGmbH im betreffenden Leistungszeitraum keine Arbeitskräfte bei der WGKK angemeldet hatte. Aus der von der BP im Zuge der Stellungnahme zur Berufung eingeholten und der Bw. zur Kenntnis gebrachten schriftlichen Auskunft der WGKK ist belegt, dass im fraglichen Leistungszeitraum Mai bis Dezember 1997 ein Arbeitnehmer gemeldet war. Wie die Bw. aber ergänzend ausführt, handelte es sich dabei nicht um einen Arbeiter sondern um einen Angestellten. Damit bestätigt die Bw. jedoch die Feststellungen der BP, dass bei der WGKK keine Arbeiter im betreffenden Zeitraum gemeldet waren. Der in der Berufung gestellte Antrag auf Einvernahme eines „*informierten Vertreters*“ der WGKK wird gemäß § 183 Abs. 3 BAO abgelehnt, da er sich auf eine bei der Abgabenbehörde offenkundige Tatsache bezieht. Das nicht näher konkretisierte Vorbringen der Bw., dass die X.BauGmbH zur Erbringung der in Rechnung gestellten Leistungen Subfirmen oder Schwarzarbeiter herangezogen haben könnte, kann im gegebenen Kontext nur als Zweckbehauptung aufgefasst werden. Die von der Bw. behauptete umfassende Uninformiertheit kann nach der Lebenserfahrung nicht als glaubwürdig erachtet werden, da sich ein auch nur einigermaßen um die Wahrnehmung seiner Sorgfaltspflichten bemühter Leistungsempfänger bei Inanspruchnahme eines Subunternehmens zur Ausführung von Bauleistungen entsprechend informiert hätte. Die von der Bw. behauptete Geschäftsverbindung zwischen ihr und der X.BauGmbH erscheint – gemessen an den allgemeinen Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens – in höchstem Maße bemerkenswert. Ein wesentliches Indiz dafür sind die Zahlungsmodalitäten. Grundsätzlich ist der Zahlungsmodus (Banküberweisung oder Barzahlung) der unternehmerischen Gestaltungsfreiheit überlassen. Es widerspricht jedoch den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, dass verhältnismäßig große Rechnungsbeträge (von hier regelmäßig mehreren hunderttausend Schilling) bar bezahlt werden. Weder aus den von der Bw. vorgelegten Rechnungen der X.BauGmbH noch aus den vorgelegten schriftlichen Aufträgen sind die Zahlungsmodalitäten ersichtlich. In den Aufträgen ist lediglich angeführt, dass „*ein eventuell vereinbartes Skonto bei Bezahlung innerhalb von 8 Tagen nach Rechnungsprüfung berücksichtigt*“ werde. Auf den Rechnungen findet sich weder ein Zahlungstermin noch eine Bankverbindung. Das Vorbringen der Bw., dass Barzahlungen in

dieser Größenordnung branchenüblich seien, vermag den Unabhängigen Finanzsenat nicht zu überzeugen. Ungewöhnliche geschäftliche Transaktionen rechtfertigen die Vermutung, dass das vom Abgabepflichtigen behauptete Geschehen mit der Wirklichkeit nicht übereinstimmt.

Die Rechnungen der X.BauGmbH wiesen im Jahr 1997 die Adresse „Langeasse 4/3“ auf, die Rechnung vom 4. März 1998 jedoch die Adresse „Lagegasse 43“. Im Firmenbuch wurde entsprechend dem Antrag vom 15. Jänner 1998 am 28. Februar 1998 die Änderung der Geschäftsanschrift auf Wien, E-Straße eingetragen. Erhebungen der BP bei den Hausverwaltungen haben ergeben, dass bei beiden Adressen kein Mietverhältnis mit der X.BauGmbH bestanden habe. Mit Schreiben vom 28. April 2006 teilte B. dem Unabhängigen Finanzsenat mit, dass er sich nicht mehr erinnern könne, ob die X.BauGmbH an der im Firmenbuch aufscheinenden Adresse „gemeldet“ gewesen sei. Er könne jedoch mit Sicherheit sagen, dass er keine Mieteinnahmen aus dem Objekt in Wien, L-Gasse erzielt habe. Dass die X.BauGmbH an der im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsadresse offensichtlich nicht existent war, ist ein weiteres Indiz für das Vorliegen von Scheinrechnungen.

Die zeugenschaftlichen Einvernahmen der fünf namentlich angeführten Arbeitnehmer der Bw. zum Beweis dafür, dass neben den bei der Bw. beschäftigten Arbeitern weitere Arbeiter von der X.BauGmbH eingesetzt worden seien, bestätigte das Vorbringen der Bw., wonach auf den jeweiligen Baustellen Fremdarbeiter neben dem von der Bw. eingesetzten eigenen Personal tätig waren. Die Vernehmungsprotokolle und die Auskünfte der Hausverwaltungen wurden dem steuerlichen Vertreter der Bw. vom Unabhängigen Finanzsenat zur Kenntnis und allfälliger Stellungnahme übermittelt.

Zur Herkunft der Geldmittel der vom Gesellschafter und Geschäftsführer getätigten Einlagen in die Bw. wurde ein entsprechender Darlehensvertrag vorgelegt. Den Feststellungen der BP, dass der Zahlungsfluss nicht beweisbar sei, ist entgegenzuhalten, dass die von der Bw. behauptete Umwechslung des in Rede stehenden Betrages in Höhe von DM 200.000,00 am Schwarzmarkt nicht ohne weiteres von der Hand zu weisen ist.

Der von der Bw. vertretenen Auffassung, dass der tatsächlich stattgefundene Leistungsaustausch durch eine Nachkalkulation nachgewiesen werden könne, kann nicht gefolgt werden, da diese lediglich Aufschluss darüber geben könnte, dass die in Rechnung gestellten Leistungen an die Kunden der Bw. erbracht wurden, daraus jedoch nicht verlässlich geschlossen werden kann, von welchen Personen die Leistungen ausgeführt wurden. Ergänzend ist dazu festzuhalten, dass die Bw. in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP vom 18. Oktober 2001 und im Schreiben vom 9. Mai 2011 ausführt, dass bei der Erstellung der Jahresabschlüsse des Prüfungszeitraumes offensichtlich Fehler gemacht worden seien. Abgesehen davon, dass keine entsprechenden Konkretisierungen vorgenommen wurden,

widerspricht dieser Umstand aber auch der Aussagekraft der von der Bw. vorgelegten Nachkalkulation, da diese auf dem zugegebenermaßen unrichtigen Rechenwerk beruht. Der im Schreiben vom 9. Mai 2011 gestellte Antrag auf Vorlage des laufenden Steueraktes der Bw. zum Beweis der Umsatzrentabilität wird mangels Relevanz für den streitgegenständlichen Zeitraum gemäß § 183 Abs. 3 BAO abgelehnt.

Beim Antrag auf Einvernahme des XX als Zeuge zum Beweis dafür, dass die X.BauGmbH die an die Bw. fakturierten Leistungen tatsächlich erbracht habe, handelt es sich nicht um einen ordnungsgemäßen Beweisantrag, da die Anschrift der nominierten Person nicht bekannt gegeben wurde. Ein ordnungsmäßiger Beweisantrag hat grundsätzlich auch die Anschrift des Zeugen zu bezeichnen (vgl. VwGH 31.7.1996, 92/13/0020; 19.11.1998, 97/15/0010). Da sowohl die Berufungsschrift als auch die Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP zur Berufung von der steuerlichen Vertretung verfasst und eingebracht wurden, kann in diesem Fall nicht eine Unkenntnis betreffend die Inhaltserfordernisse eines Beweisantrages unterstellt werden. Weiters ist anzumerken, dass dieser Antrag in Anbetracht der Tatsache, dass XX sich am 17. August 1998 nach Kroatien abgemeldet hat (Beginn der BP 20. November 2000) und er von der Bw. nicht stellig gemacht wurde, nicht als ernsthaftes Begehren gewertet werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zu 11.7.1995, 95/14/0143, 28.5.1997, 94/13/0230) ist die „Ungreifbarkeit eines Leistungserbringers“ das Risiko des Leistungsempfängers, der sich auf eine Rechtsbeziehung mit einem solchen Partner eingelassen hat. Soweit Personen für die Abgabenbehörde nicht mehr greifbar sind, sind der Abgabenbehörde daher auch weitere Nachforschungen und Ermittlungen diesbezüglich nicht mehr zumutbar. Aus den dargelegten Gründen wird der Antrag auf Einvernahme des XX als Zeuge zum Beweis dafür, dass die X.BauGmbH die an die Bw. fakturierten Leistungen tatsächlich erbracht habe, gemäß § 183 Abs. 3 BAO abgelehnt. Bei den im Schreiben vom 9. Mai 2011 gestellten Anträgen auf Ladung des J., zum Beweis dafür, dass die X.BauGmbH im Jahr 1997 tatsächlich als Subunternehmerin tätig gewesen sei, und auf zeugenschaftliche Vernehmung der für die Umsatzsteuervoranmeldungen der X.BauGmbH verantwortlichen Person, handelt es sich nach der dargestellten Rechtslage ebenfalls nicht um ordnungsgemäße Beweisanträge, da die Anschrift der nominierten Person bzw. die konkrete Identität der Person nicht bekannt gegeben wurden. Die Anträge werden daher gemäß § 183 Abs. 3 BAO abgelehnt.

Die gebotene Gesamtbetrachtung aller vorliegenden Sachverhaltselemente führt zur Überzeugung, dass die in den betreffenden Rechnungen angeführten Leistungen nicht von der X.BauGmbH an die Bw. erbracht wurden und es sich daher um Scheinrechnungen handelt. Ob die Leistungen von Arbeitern der Bw. selbst durchgeführt wurden (wie von der BP behauptet) oder von Schwarzarbeitern ist in dem gegenständlichen Kontext nicht relevant.

Entscheidend ist, dass die Arbeiten nach den dargestellten Indizien nicht von der rechnungslegenden X.BauGmbH ausgeführt wurden. Daher ist die Versagung des Abzuges von Vorsteuern in Höhe von ATS 571.267,40 (€ 41.515,62) im Jahr 1997 und ATS 98.680,00 (€ 7.171,35) im Jahr 1998 aus Eingangsrechnungen der X.BauGmbH durch die BP zu Recht erfolgt.

Laut der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH 12.1.2006, C-354/03, C-335/03 und C-484/03, *Optingen, Fulcrum und Bondhouse*) steht dem Unternehmer der Vorsteuerabzug zu, wenn dessen Umsätze die vom Gesetz geforderten objektiven Kriterien erfüllen, ohne dass es auf die Absicht eines anderen an derselben Lieferkette Beteiligten und/oder auf den betrügerischen Zweck, den der Steuerpflichtige weder kannte noch kennen konnte, eines anderen Umsatzes ankommt, der Teil der Kette ist und der dem Umsatz, den der Steuerpflichtige getätigt hat, vorausgeht oder nachfolgt. Somit wird das Recht eines Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug auch nicht dadurch berührt, dass ein anderer vorausgehender oder nachfolgender Umsatz in der Kette mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet ist, ohne dass der Steuerpflichtige hiervon Kenntnis hat oder haben kann. Laut EuGH steht somit einem Steuerpflichtigen, der von einem von einem anderen an der Lieferkette Beteiligten verübten Mehrwertsteuerbetrug Kenntnis gehabt hat oder zumindest haben konnte, ein Vorsteuerabzug nicht zu. Im Urteil vom 6.7.2006, C-439/04 und C 440/04, *Kittel und Recolta Recycling*, stellte der EuGH schließlich dezidiert fest, dass einem Steuerpflichtigen der Vorsteuerabzug aus einer Lieferung zu verweigern ist, wenn auf Grund objektiver Umstände fest steht, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war. Die Gesamtbetrachtung aller vorliegenden Sachverhaltselemente führt zur Überzeugung, dass diese objektiven Umstände im gegenständlichen Fall zweifellos vorliegen, sodass der von der Bw. angesprochene krasse Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht nicht vorliegt.

Nach den im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat durchgeführten Zeugeneinvernahmen, bestehen keine Zweifel daran, dass neben eigenen angemeldeten Arbeitskräften der Bw, weitere, nicht von der Bw. bei der Sozialversicherung angemeldete Arbeitskräfte zur Leistungserstellung herangezogen wurden. Der Einwand der Bw., die betreffenden Leistungen seien womöglich durch von der X.BauGmbH beschäftigte Schwarzarbeiter erbracht worden bzw. hätte sich die X.BauGmbH womöglich ihrerseits Subfirmen bedient, kann im gegebenen Kontext nur als Zweckbehauptung gewertet werden. Wenn die Bw. in diesem Zusammenhang vermeint, sie wäre hierfür nicht beweispflichtig, ist ihr entgegenzuhalten, dass eine Beauftragung eines Subunternehmers wohl nur dann erfolgen wird, wenn Grund zur Annahme besteht, dass der Auftragnehmer zur fach- und zeitgerechten Erfüllung des übernommenen Auftrages in der Lage ist. Nach der Lebenserfahrung wird sich

daher ein Unternehmer vor Beauftragung eines Subunternehmers zur Erbringung qualifizierter Leistungen im eigenen Interesse davon überzeugen, ob dieses über zur ordnungsgemäßen Leistungserbringung befähigte Arbeitskräfte verfügt. Daher kann die von der Bw. ins Treffen geführte Ahnungslosigkeit in Bezug auf die Personalverhältnisse bei der angeblichen Subunternehmerin X.BauGmbH nicht als glaubwürdig erachtet werden. Das Entgelt bzw. die Entlohnung der nicht bei der Sozialversicherung angemeldeten Arbeitskräfte ist im Schätzungswege als Betriebsausgabe zu berücksichtigen, sodass der Berufung in diesem Punkt teilweise stattzugeben ist. Bei Berücksichtigung der Tatsache, dass der ausbezahlte Nettolohn wegen der darauf entfallenden Lohnsteuer, Sozialversicherungsbeiträge, Dienstgeberbeiträge, Dienstgeberzuschläge etc. regelmäßig nur knapp die Hälfte der insgesamt anfallenden Lohnkosten ausmacht und Schwarzarbeitern regelmäßig nicht die Bruttolöhne zuzüglich Nebenkosten ausbezahlt werden, erscheint eine Schätzung von 50 % der in den Rechnungen der X.BauGmbH ausgewiesenen Rechnungsbeträge als Betriebsausgaben als angemessen. Als Betriebsausgaben sind daher im Jahr 1997 ATS 1.428.168,50 (€ 103.789,05) und im Jahr 1998 ATS 246.700,00 (€ 17.928,39) zu berücksichtigen.

b) Fremdarbeiten der Firma Y.GmbH im Jahr 1999

Zu dem dieser BP-Feststellung zugrunde liegenden Sachverhalt wird auf die im Sachverhaltsteil dieser Entscheidung wiedergegebene Darstellung im BP-Bericht verwiesen. Wie von der BP dargelegt wurde, gründet sich die Versagung des Abzuges von Vorsteuern in Höhe von ATS 391.211,00 im Jahr 1999 aus einer Eingangsrechnung der Y.GmbH auf die Qualifizierung der betreffenden Leistungen als relative Scheingeschäfte im Sinn des § 23 BAO. Als wesentliches Indiz für das Vorliegen einer Scheinrechnung wurde von der BP der Umstand gewertet, dass die Y.GmbH im betreffenden Zeitraum keine Arbeitskräfte bei der WGKK angemeldet hatte. Bei den von der Bw. vorgelegten Anmeldungen bei der WGKK handle es sich um Fälschungen. Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabenpflichtige Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes. Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (vgl. VwGH 25.10.1995, 94/15/0131; 28.1.1998, 95/13/0069; 7.6.2005, 2001/14/0187). In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt

nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (vgl. VwGH 22.10.1996, 92/14/0224; 30.9.1998, 94/13/0099; 30.5.2001, 99/13/0024; 27.11.2001, 97/14/0011). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei in dem Maße höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind (VwGH 23.2.1994, 92/15/0159; 26.7.2000, 95/14/0145). In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass für den Gesellschafter und Geschäftsführer der Y.GmbH im Zeitraum der strittigen Leistungserbringung, T., im Zentralen Melderegister keine Meldedaten vorhanden sind. Es sind (und waren auch im Zeitpunkt der BP – Prüfungsbeginn 20. November 2000) keine Ansprechpartner mehr vorhanden, um die Anmeldepraxis der Y.GmbH bei der WGKK überprüfen zu können. Eine Überprüfung der Einwendungen der Bw. ist daher nicht möglich. Es wäre an der Bw. gelegen, einen Nachweis dafür zu erbringen, dass auf der Subbaustelle tatsächlich Arbeiter als bei der WGKK gemeldet tätig gewesen sind. Schließlich kann nicht davon ausgegangen werden, dass in der Baubranche – wie dies die Bw. suggeriert – Arbeiter generell „schwarz“ beschäftigt werden. Laut der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. 11.7.1995, 95/14/0143; 28.5.1997, 94/13/0230) ist die „Ungreifbarkeit eines Leistungserbringers“ das Risiko des Leistungsempfängers, der sich auf eine Rechtsbeziehung mit einem solchen Partner eingelassen hat. Soweit Personen für die Abgabenbehörde nicht mehr greifbar sind, sind der Abgabenbehörde daher auch weitere Nachforschungen und Ermittlungen diesbezüglich nicht zumutbar. Das nicht näher konkretisierte Vorbringen der Bw., dass die Y.GmbH zur Erbringung der in Rechnung gestellten Leistungen Subfirmen oder Schwarzarbeiter herangezogen haben könnte, kann im gegebenen Kontext nur als Zweckbehauptung aufgefasst werden. Die von der Bw. behauptete Geschäftsverbindung zwischen ihr und der Y.GmbH erscheint – gemessen an den allgemeinen Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens – in höchstem Maße bemerkenswert. Ein wesentliches Indiz dafür sind die Zahlungsmodalitäten. Grundsätzlich bleibt der Zahlungsmodus (Banküberweisung oder Barzahlung) der unternehmerischen Gestaltungsfreiheit überlassen. Es widerspricht jedoch den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, dass verhältnismäßig große Teilrechnungsbeträge (von hier mehreren hunderttausend Schilling) bar bezahlt werden. Im Auftrag vom 22. Juni 1999 ist lediglich angeführt, dass „*ein eventuell vereinbartes Skonto bei Bezahlung innerhalb von 8 Tagen nach Rechnungsprüfung berücksichtigt*“ werde. Auf der strittigen Rechnung vom 30. November 1999 findet sich kein Zahlungstermin. Dass die Zahlungen in bar erfolgt sein sollten, obwohl auf der Rechnung der Y.GmbH vom 30. November 1999 eine Bankverbindung angegeben ist, ist zweifellos als weiteres Indiz für das Vorliegen einer Scheinrechnung zu werten. Es entspricht nicht den allgemeinen Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens, dass hohe

Geldbeträge zunächst von der Bank abgehoben werden um die Zahlung in bar vorzunehmen, wenn ohnedies eine Banküberweisung möglich ist.

Der von der Bw. vertretenen Auffassung, dass der tatsächlich stattgefundene Leistungsaustausch durch eine Nachkalkulation nachgewiesen werden könne, kann nicht gefolgt werden, da diese lediglich Aufschluss darüber geben könnte, dass die in Rechnung gestellten Leistungen an die Kunden der Bw. erbracht wurden, daraus jedoch nicht verlässlich geschlossen werden kann, von welchen Personen die Leistungen ausgeführt wurden. Ergänzend ist dazu festzuhalten, dass die Bw. in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP vom 18. Oktober 2001 und im Schreiben vom 9. Mai 2011 ausführt, dass bei der Erstellung der Jahresabschlüsse des Prüfungszeitraumes offensichtlich Fehler gemacht worden seien. Abgesehen davon dass keine entsprechenden Konkretisierungen vorgenommen wurden, widerspricht dieser Umstand aber auch der Aussagekraft der vorgelegten Nachkalkulation, da diese auf dem zugegebenermaßen unrichtigen Rechenwerk beruht.

Der in der Berufung gestellte Antrag auf Einvernahme eines „*informierten Vertreters*“ der WGKK wird gemäß § 183 Abs. 3 BAO abgelehnt, da er sich auf eine bei der Abgabenbehörde offenkundige Tatsache bezieht. Die Abfrage bei der WGKK über angemeldete Dienstnehmer bei der Y.GmbH wurde dem steuerlichen Vertreter der Bw. mit Schreiben vom 17. Februar 2006 zur Kenntnis gebracht. Beim Antrag auf Einvernahme des T. als Zeuge zum Beweis dafür, dass die Y.GmbH die an die Bw. fakturierten Leistungen tatsächlich erbracht habe, handelt es sich nicht um einen ordnungsgemäßen Beweisantrag, da die Anschrift der nominierten Person nicht bekannt gegeben wurde. Ein ordnungsmäßiger Beweisantrag hat grundsätzlich auch die Anschrift des Zeugen zu bezeichnen (vgl. zu VwGH 31.7.1996, 92/13/0020; 19.11.1998, 97/15/0010). Da sowohl die Berufungsschrift als auch die Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP zur Berufung von der steuerlichen Vertretung verfasst und eingebracht wurden, kann in diesem Fall nicht eine Unkenntnis betreffend die Inhaltserfordernisse eines Beweisantrages unterstellt werden. Weiters ist anzumerken, dass dieser Antrag in Anbetracht der Tatsache, dass bezüglich des T. im Zentralen Melderegister keine Meldedaten vorhanden sind und er von der Bw. nicht stellig gemacht wurde, nicht als ernsthaftes Begehren gewertet werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zu 11.7.1995, 95/14/0143, 28.5.1997, 94/13/0230) ist die „*Ungreifbarkeit eines Leistungserbringers*“ das Risiko des Leistungsempfängers, der sich auf eine Rechtsbeziehung mit einem solchen Partner eingelassen hat. Soweit Personen für die Abgabenbehörde nicht mehr greifbar sind, sind der Abgabenbehörde daher auch weitere Nachforschungen und Ermittlungen diesbezüglich nicht mehr zumutbar. Aus den dargelegten Gründen wird der Antrag auf Einvernahme des T. als Zeuge zum Beweis dafür, dass die

Y.GmbH die an die Bw. fakturierten Leistungen tatsächlich erbracht habe, gemäß § 183 Abs. 3 BAO abgelehnt.

Die gebotene Gesamtbetrachtung aller vorliegenden Sachverhaltselemente führt zur Überzeugung, dass die in der betreffenden Rechnung vom 30. November 1999 angeführten Leistungen nicht von der Y.GmbH an die Bw. erbracht wurden und es sich daher um eine Scheinrechnung handelt. Ob die Leistungen von Arbeitern der Bw. selbst durchgeführt wurden (wie von der BP behauptet) oder von Schwarzarbeitern ist in dem gegenständlichen Kontext nicht relevant. Entscheidend ist, dass die Arbeiten nach den dargestellten Indizien nicht von der rechnungslegenden Y.GmbH ausgeführt wurden. Daher ist die Versagung des Abzuges von Vorsteuern in Höhe von ATS 391.211,00 (€ 28.430,41) im Jahr 1999 durch die BP zu Recht erfolgt.

Laut der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH 12.1.2006, C-354/03, C-335/03 und C-484/03, *Optingen, Fulcrum und Bondhouse*) steht dem Unternehmer der Vorsteuerabzug zu, wenn dessen Umsätze die vom Gesetz geforderten objektiven Kriterien erfüllen, ohne dass es auf die Absicht eines anderen an derselben Lieferkette Beteiligten und/oder auf den betrügerischen Zweck, den der Steuerpflichtige weder kannte noch kennen konnte, eines anderen Umsatzes ankommt, der Teil der Kette ist und der dem Umsatz, den der Steuerpflichtige getätigt hat, vorausgeht oder nachfolgt. Somit wird das Recht eines Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug auch nicht dadurch berührt, dass ein anderer vorausgehender oder nachfolgender Umsatz in der Kette mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet ist, ohne dass der Steuerpflichtige hiervon Kenntnis hat oder haben kann. Laut EuGH steht somit einem Steuerpflichtigen, der von einem von einem anderen an der Lieferkette Beteiligten verübten Mehrwertsteuerbetrug Kenntnis gehabt hat oder zumindest haben konnte, ein Vorsteuerabzug nicht zu. Im Urteil vom 6.7.2006, C-439/04 und C 440/04, *Kittel und Recolta Recycling*, stellte der EuGH schließlich dezidiert fest, dass einem Steuerpflichtigen der Vorsteuerabzug aus einer Lieferung zu verweigern ist, wenn auf Grund objektiver Umstände fest steht, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war. Die Gesamtbetrachtung aller vorliegenden Sachverhaltselemente führt zur Überzeugung, dass diese objektiven Umstände im gegenständlichen Fall zweifellos vorliegen, sodass der von der Bw. angesprochene krasse Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht nicht vorliegt.

Nach den im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat durchgeführten Zeugeneinvernahmen, bestehen keine Zweifel daran, dass neben eigenen angemeldeten Arbeitskräften der Bw, weitere, nicht von der Bw. bei der Sozialversicherung angemeldete Arbeitskräfte zur Leistungserstellung herangezogen wurden. Deren Entgelt bzw. Entlohnung ist im Schätzungswege als Betriebsausgabe zu berücksichtigen, sodass der Berufung in

diesem Punkt teilweise stattzugeben ist. Bei Berücksichtigung der Tatsache, dass der ausbezahlte Nettolohn wegen der darauf entfallenden Lohnsteuer, Sozialversicherungsbeiträge, Dienstgeberbeiträge, Dienstgeberzuschläge etc. regelmäßig nur knapp die Hälfte der insgesamt anfallenden Lohnkosten ausmacht und Schwarzarbeitern regelmäßig nicht die Bruttolöhne zuzüglich Nebenkosten ausbezahlt werden, erscheint eine Schätzung von 50 % des in der Rechnung der Y.GmbH ausgewiesenen Rechnungsbetrages als Betriebsausgaben als angemessen. Als Betriebsausgaben sind daher im Jahr 1999 ATS 978.028,00 (€ 71.076,07) zu berücksichtigen.

Da lediglich 50 % der in den Rechnungen der X.BauGmbH und der Y.GmbH ausgewiesenen Rechnungsbeträge als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind, erhöht sich der Gewinn der Bw. um die verbleibenden 50 %. Damit wurden bei der Bw. Mehrgewinne festgestellt, die im Betriebsvermögen keinen Niederschlag gefunden haben.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988, BGBl. Nr. 401/1988, 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.

Nach Lehre und ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind verdeckte Ausschüttungen u.a. Vermögensminderungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Verdeckte Ausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegene Zuwendungen einer Körperschaft an den Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzeln in der Anteilsinhaberschaft haben. Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Verdeckte Ausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb veranlasst, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die aber anderen Personen nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (vgl. z. B. VwGH 27.5.1999, 97/15/0067).

Werden von der Abgabenbehörde Mehrgewinne einer Kapitalgesellschaft gegenüber den im Rechnungswesen ausgewiesenen Gewinn festgestellt, so ist in der Regel davon auszugehen, dass sie den Gesellschaftern als verdeckte Ausschüttung im Verhältnis ihrer Beteiligung zugeflossen sind (VwGH 27.4.1994, 92/13/0011, 94/13/0094; 19.7.2000, 97/13/0241, 0242).

Wie sich aus den vorherigen Feststellungen ergibt, hat die Bw. Mehrgewinne in Höhe der in den Rechnungen ausgewiesenen Beträge abzüglich der tatsächlich an die billigeren Leistungserbringer bezahlten (geschätzten) Entgelte erzielt, die infolge der behaupteten

Barzahlung an die rechnungslegenden Subfirmen, aus der Kassa der Bw. entnommen und damit dem Betriebsvermögen der Bw. entzogen wurden. Der Einwand der Bw., die betreffenden Leistungen seien womöglich durch von den Subfirmen beschäftigte Schwarzarbeiter erbracht worden bzw. hätten sich die Subfirmen womöglich ihrerseits Subfirmen bedient, kann im gegebenen Kontext nur als Zweckbehauptung gewertet werden. Es muss aufgrund der eindeutigen Indizienlage davon ausgegangen werden, dass die von den angeblichen Subunternehmen X.BauGmbH und Y.GmbH in Rechnung gestellten Leistungen in Wahrheit nicht von diesen Unternehmen erbracht wurden. Nach den vorliegenden Ermittlungsergebnissen muss davon ausgegangen werden, dass es sich bei den betreffenden Rechnungen um Schein- oder Deckungsrechnungen handelt. Demzufolge sind für den Zeitraum 1997 bis 1999 laut Berufungsentscheidung nunmehr folgende verdeckte Ausschüttungen zur Körperschafts- und Kapitalertragsbesteuerung heranzuziehen:

in ATS	1997	1998	1999
Fremdleistungen brutto lt. BP	3.427.604,00	592.080,00	2.347.267,00
abzüglich 50% vom Rechnungsnettobetrag	-1.428.168,00	-246.700,00	-978.028,00
verdeckte Ausschüttung netto	1.999.436,00	345.380,00	1.369.239,00
Kapitalertragsteuer	666.479,00	115.127,00	456.413,00
verdeckte Ausschüttung brutto	2.665.915,00	460.507,00	1.825.652,00

Vermittlungsprovision Büro 1997

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 6 Z 1 EStG ist abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um die Absetzung für Abnutzung anzusetzen.

Nach der Lehre und Rechtsprechung sind Ablösezahlungen zum Erwerb eines Mietrechts (Nutzungsrecht) als Aufwand auf ein Recht zu aktivieren. Das Mietrecht ist ein immaterielles Wirtschaftsgut (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, § 4 Tz. 330, VwGH 12.1.1993, 88/14/0077-0079). Ist die Vertragsdauer ungewiss, dann kann für die Absetzung für Abnutzung ein Zeitraum von 10 Jahren oder mehr angenommen werden.

Dem Wortlaut der Vorhaltsbeantwortung vom 20. Februar 2001 zufolge, wurde die gegenständliche Zahlung von ATS 270.000,00 nicht als Ablöse für das in den Räumlichkeiten befindliche Mobiliar bzw. für Sanitärinstallationen des Vormieters geleistet, sondern dafür, dass der Vermieter seine Mietrechte an den Nachmieter abtritt. Im Hinblick auf die Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 20. Februar 2001 erscheint das Vorbringen in der Berufung vom 9. Mai 2001, dass mit der Zahlung des Betrages von ATS 270.000,00 (€

19.621,66) das in den Räumlichkeiten befindliche Mobiliar bzw. Sanitärinstallationen des Vormieters abgelöst worden sein sollen, nicht glaubwürdig. Die Vorgangsweise der BP (Aktivierung der Ablösezahlung und Berücksichtigung einer Abschreibungsdauer von 10 Jahren) erweist sich im Hinblick auf die dargestellte Sach- und Rechtslage als rechtmäßig. Die Berufung ist daher in diesem Punkt unbegründet.

Verrechnungskonto Gesellschafter

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 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.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes liegen verdeckte Ausschüttungen vor, wenn Kapitalgesellschaften ihren Gesellschaftern Vermögensvorteile zuwenden, die ihrer Einkleidung nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind, ihre Wurzel aber in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Voraussetzung für die verdeckte Ausschüttung ist das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers oder einer ihm nahestehenden Person und das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung. Zu prüfen ist weiters, ob ein Vorteilsausgleich vorliegt, also der dem Gesellschafter zugewendete Vorteil durch Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft ausgeglichen wird. Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Verdeckte Ausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb veranlasst, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die sie aber anderen Personen nicht oder nicht unter den gleichen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (vgl. z.B. VwGH 27.5.1999, 97/15/0067). Die Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses wird dabei an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müssen Darlehensvereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten, widrigenfalls die Rückzahlbarkeit der von den Gesellschaftern von der Gesellschaft empfangenen Geldbeträge oder Sachwerte nicht als erwiesen angenommen werden kann, sodass von einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen werden muss (vgl. z.B. VwGH 31.7.2002, 98/13/0011). Diese von der Judikatur

geforderten Kriterien, wie im gegenständlichen Fall die Klar- und Eindeutigkeit nach außen hin sowie die Fremdüblichkeit, müssen bereits zu jenem Zeitpunkt vorliegen, ab dem die vertragliche Gestaltung Anwendung finden soll. Rückwirkende Vereinbarungen sind für die Vergangenheit nicht zu beachten (vgl. VwGH 3.5.1983, 82/14/0277).

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass die für Darlehensvereinbarungen zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern erforderliche Publizität nicht zwingend die Schriftform voraussetzt, jedoch kommt ihr im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Die Wahl der Schriftform und die Einhaltung zivilrechtlicher Formvorschriften sind ein Indiz für den Abschluss und die tatsächliche Durchführung einer Vereinbarung. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein.

Es entspricht keineswegs einer üblichen Darlehensgewährung zwischen Fremden, keine von vornherein ausreichend klare und eindeutige Regelungen über den Rückzahlungstermin, die Höhe und Fälligkeit der Zinsen und entsprechende Sicherheiten zu treffen. Insbesondere muss im Hinblick auf die Höhe der Entnahmen (1999: ATS 531.112,70 und 2000: ATS 3,079.544,00) die Einräumung von entsprechenden Sicherheiten für die Bw. als zwingendes Erfordernis für eine fremdübliche Darlehensgewährung angesehen werden.

Anhand der vorliegenden Jahresabschlüsse 1999 und 2000 lässt sich folgendes feststellen: Laut dem Jahresabschluss 1999 weist das Verrechnungskonto des Gesellschafters Ing.S.M. einen Aktivstand in Höhe von ATS 531.112,70 aus. Die Behauptung der Bw., dass die von Ing.S.M. getätigten Entnahmen vor dem 31. Dezember 1999 an die Bw. zurückerstattet worden seien, erweist sich daher als nicht zutreffend. Die Qualifikation der vom Gesellschafter Ing.S.M. im Jahr 1999 entnommenen Gelder in Höhe von ATS 531.112,70 als verdeckte Ausschüttung erfolgte daher mangels Vorliegen von judikaturkonformen, klaren, eindeutigen und fremdüblichen Darlehensverträgen für das Jahr 1999 im Hinblick auf die dargestellte Rechtslage zu Recht. Dem Einwand der Bw., dass die Verbindlichkeiten aus der Erfassung des Geschäftsführerbezuges in der Höhe von ATS 105.000,00 gegenzurechnen seien, ist entgegenzuhalten, dass diese Beträge auch im Folgejahr 2000 nicht auf das Verrechnungskonto Ing.S.M. umgebucht wurden. Daraus folgt aber, dass diese Beträge entweder an den Gesellschafter Ing.S.M. ausbezahlt wurden oder auch in den Folgejahren als Verbindlichkeit in den Bilanzen aufscheinen. Die von der Bw. geltend gemachte Gegenrechnung mit dem Gesellschafterverrechnungskonto kann somit nicht vorgenommen werden.

Entsprechend dem vorliegendem Verrechnungskonto des Gesellschafters Ing.S.M. wurden vom 1. Jänner 2000 bis zum 21. November 2000 weitere Entnahmen in Höhe von ATS

3,079.543,54 getätigt und auf diesem Konto verbucht. Am 1. Dezember 2000 wurden ATS 3,600.000,00 von diesem Verrechnungskonto auf folgende Darlehenskonten umgebucht: V.M. (ATS 1,600.000,00), N.M. (ATS 1,100.000,00) und C.M. (ATS 900.000,00). Die von der Bw. dargelegte „Umschuldung“ ist aus dem Jahresabschluss 2000 ersichtlich, wonach zum 31. Dezember 2000 das Verrechnungskonto Ing.S.M. auf Null gestellt wurde, während die Darlehenskonten N.&V.M.GmbH sowie K.H.S.KEG Aktiva in Höhe von ATS 2 Mio. bzw. ATS 1,6 Mio. aufweisen. Die von der Bw. behaupteten Zahlungsflüsse wurden nicht nachgewiesen.

Die Behauptung der Bw., dass die von Ing.S.M. getätigten Entnahmen von diesem an die Bw. zurückerstattet worden seien, erweist sich nach den dargestellten Buchungen als nicht zutreffend. Der Aufforderung des Unabhängigen Finanzsenates im Schreiben vom 17. Februar 2006, entsprechendes Beweismaterial für die tatsächliche Rückzahlung der Entnahmen an die Bw. vorzulegen, wurde nicht entsprochen. Die von der Bw. behauptete Rückführung der Entnahmen des Gesellschafters ist schon nach dem Vorbringen der Bw. im Schreiben vom 9. Mai 2011, wonach „*in wirtschaftlicher Hinsicht*“ sämtliche Entnahmen wieder rückgeführt worden seien, nicht plausibel. Das Vorbringen der Bw., wonach die Art und Weise der buchhalterischen Erfassung ohne jegliche Relevanz sei, steht im Widerspruch zu der von der Bw. behaupteten, aber trotz Aufforderung nicht belegten „*tatsächlichen*“ Rückzahlung der fraglichen Entnahmen des Gesellschafters Ing.S.M. an die Bw. Der im Schreiben vom 9. Mai 2011 gestellte Antrag auf Zeugeneinvernahme des ehemaligen Buchhalters der Bw. zum Beweis dafür, *dass es sich bei den verbuchten Beträgen um reine Bankabhebungen gehandelt hat, welche zunächst – mangels näherer Informationen – auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers (24710) verbucht wurden, es rein auf Basis des vorgelegten Belegwesens (Bankauszüge, Belege etc) keine Hinweise darauf gab, dass es sich tatsächlich um Entnahmen des Gesellschafter-Geschäftsführers gehandelt hat und die Verbuchung nur deshalb am Verrechnungskonto 24710 erfolgte, da er keine anderen Informationen hatte, er – nach Vorliegen der entsprechenden Informationen (im Wesentlichen einer Auskunft von Ing.S.M.) - mit Dezember 2000 die partiarischen Darlehen eingebucht hat und er aus eigener Erfahrung – so führte er auch die Buchhaltung für die N.&V.M.GmbH und die K.H.S.KEG) – wusste, dass diese beiden Gesellschaften bzw. die beiden Restaurants mit Mitteln aus der Bw. aufgebaut und auch deren Betrieb mit diesen Mitteln finanziert wurde*, wird gemäß § 183 Abs. 3 BAO wegen Unerheblichkeit abgelehnt. Das Vorbringen der Bw. hinsichtlich der „*falschen Verbuchung*“ durch den Buchhalter steht im eindeutigen Widerspruch zu der von der Bw. behaupteten Rückzahlung der Entnahmen durch den Gesellschafter. Falls es, wie im Schreiben vom 9. Mai 2011 ausgeführt, gar keine Entnahmen des Gesellschafters (trotz Verbuchung auf seinem Verrechnungskonto) gegeben haben sollte, könnte auch die von der Bw. wiederholt behauptete Rückzahlung dieser Entnahmen nicht erfolgt sein. Weiters darf

nicht übersehen werden, dass die Entnahmen des Gesellschafters Ing.S.M. verteilt auf rd. 60 Bankabhebungen mit einer maximalen Höhe von ATS 200.000,00 zwischen dem 6. Juni und dem 30. Oktober 2000 erfolgten. Dieser Umstand lässt die Behauptung der Bw., dass eine unternehmerische Entscheidung über die Hingabe dieser Beträge als partiarische Darlehen zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2000 vorliege, unglaublich erscheinen.

Dem Einwand der Bw. gegen die Feststellung der BP in der Stellungnahme zur Berufung vom 20. August 2001, dass eine dem geforderten Fremdvergleich nicht standhaltende Vorgangsweise ident mit der Annahme sei, *„dass die Rückzahlung von vornherein nicht gewollt oder schon bei der Entnahme mit der Uneinbringlichkeit beim Gesellschafter zu rechnen gewesen sei“* kann grundsätzlich gefolgt werden. Dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung der Bw. im Schreiben vom 9. Mai 2011, wonach von der BP keine Informationen zur Bonität des Gesellschafters Ing.S.M. im Zeitpunkt der Darlehensgewährung eingeholt und nicht dargelegt worden sei, warum eine Rückzahlung nicht gewollt gewesen wäre, kann allerdings keinesfalls gefolgt werden. Die Einräumung von entsprechenden Sicherheiten für die Bw. muss im Hinblick auf die Höhe der Entnahmen (1999: ATS 531.112,70 und 2000: ATS 3.079.544,00) als zwingendes Erfordernis für eine fremdübliche Darlehensgewährung angesehen werden. Beweispflichtig dafür, dass eine fremdübliche Darlehensgewährung vorliegt, ist die Bw. Das Vorbringen, dass die Bonität des Gesellschafters Ing.S.M. nicht geprüft worden sei, steht darüber hinaus auch im Widerspruch zu der von der Bw. wiederholt behaupteten Rückführung seiner Entnahmen an die Bw.

Auch die von der Bw. behaupteten Darlehensgewährungen an V.M. (ATS 1.600.000,00), N.M. (ATS 1.100.000,00) und C.M. (ATS 900.000,00) entsprechen keineswegs einer zwischen Fremden üblichen Darlehensgewährung. Für die am 1. Dezember 2000 erfassten Darlehen wurden trotz Aufforderung von der Bw. keine Darlehensverträge vorgelegt. Auch hier fehlen von vornherein ausreichend klare und eindeutige Regelungen über den Rückzahlungstermin, die Höhe und Fälligkeit der Zinsen und entsprechende Sicherheiten zum Zeitpunkt der behaupteten Darlehensgewährung (1. Dezember 2000). Die Bw. vermengt mit ihrer Argumentation die Frage der Entnahmen des Gesellschafters Ing.S.M. mit der Frage des Vorliegens der Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung der Zusammenschlüsse gemäß Artikel IV UmgrStG.

Entsprechend den dargestellten Entnahmen sind die gegenständlichen Beträge (1999: ATS 531.112,70 und 2000: ATS 3.079.544,00) dem Gesellschafter der Bw., Ing.S.M., zweifelsfrei zugeflossen. Dem Vorbringen der Bw. nach einer Aufteilung der verdeckten Ausschüttung entsprechend dem Beteiligungsverhältnis kann daher nicht gefolgt werden. Sowohl objektives als auch subjektives Tatbild liegen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates vor. Der

Gesellschafter Ing.S.M. ist dadurch bereichert, dass ihm die Entnahmen tatsächlich zugeflossen sind und eine Rückführung an die Gesellschaft nicht erfolgte. An dieser Stelle sei nochmals darauf verwiesen, dass für die behauptete Vertragsgestaltung trotz entsprechender Aufforderung keine Geldflüsse nachgewiesen oder Unterlagen vorgelegt wurden (Rückfluss an die Bw., Vergabe von (partiarischen) Darlehen).

Nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung kann eine verdeckte Ausschüttung nur bis zum Bilanzstichtag jenes Jahres in dem sie verwirklicht wurde mit steuerlicher Wirkung beseitigt werden. Auch im Hinblick auf verdeckte Ausschüttungen gilt das dem Steuerrecht immanente Rückwirkungsverbot (vgl. z.B. VwGH 8.11.1983, 83/14/0101). Wurde daher eine verdeckte Ausschüttung einmal bewirkt, kann sie grundsätzlich nicht mit steuerlicher Wirkung beseitigt werden. Lediglich dann, wenn die Körperschaft unmittelbar nach der Vorteilszuwendung, jedenfalls vor dem Bilanzstichtag die verdeckte Ausschüttung rückfordert, wäre u.E. keine verdeckte Ausschüttung gegeben (Bauer-Quantschnigg, Die Körperschaftsteuer, KStG 1988, zu § 8, Rz 56 mit Hinweis auf Wiesner, SWK 1984, AI 177, Quantschnigg, ÖStT 1985, 165 f). Eine Rückgängigmachung der verdeckten Ausschüttung an Ing.S.M. hätte, um steuerliche Wirksamkeit zu erlangen, bis zum 31. Dezember 2000 erfolgen müssen, was nicht geschehen ist. Die dargestellte, lediglich bilanziell durchgeführte „Umschuldung“ vermag keinesfalls, wie von der Bw. vorgebracht, die Feststellung der Verwirklichung des Tatbestandes einer verdeckten Ausschüttung gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 zu entkräften. Bei einem von der Bw. dargelegten partiarischen Darlehen (Beteiligungsdarlehen) handelt es sich um eine Sonderform eines Darlehens. Wie von der Bw. wiederholt vorgebracht wurde, sieht Art. IV UmgrStG eine Rückwirkung vor. Diese im Umgründungssteuerrecht zulässige Rückwirkung kann aber nicht für die hier zu entscheidende Frage der fremdüblichen Darlehensgewährung gelten. Im Zeitpunkt der Entnahmen durch den Gesellschafter der Bw., Ing.S.M., bzw. im Zeitpunkt der von der Bw. behaupteten Darlehensgewährung an V.M. (ATS 1,600.000,00), N.M. (ATS 1,100.000,00) und C.M. (ATS 900.000,00) lagen, wie oben dargestellt, keine fremdüblichen Darlehensgewährungen vor. Die Vorbringen der Bw. zu den Zusammenschlüssen nach Artikel IV UmgrStG und zu den geänderten Beteiligungsverhältnissen bzw. wirtschaftlichen Entwicklungen der N.&V.M.GmbH und der K.H.S.KEG gehen daher ins Leere, da Ereignisse in späteren Zeiträumen für die Beurteilung der strittigen Zahlungen an den Gesellschafter Ing.S.M. in den Veranlagungszeiträumen 1999 und 2000 nicht maßgeblich sein können. Der Antrag auf zeugenschaftliche Einvernahme von N.M. als ehemaligen Geschäftsführer der N.&V.M.GmbH sowie von V.M. als Komplementär der K.H.S.KEG zum Beweis dafür, dass die Darlehen tatsächlich von der Bw. in die beiden von diesen Gesellschaften geführten Lokalen investiert worden seien und diese beide Gesellschaften ohne die Mittel der Bw. weder den Ausbau noch

den laufenden Betrieb der Lokale finanzieren hätten können, wird daher mangels Relevanz für den berufsgegenständlichen Zeitraum gemäß § 183 Abs. 3 BAO abgelehnt. Der Antrag auf die Einvernahme eines Vertreters des Finanzamtes Wien 6/7/15 zum Beweis dafür, dass die damals errichteten Mitunternehmerschaften nach wie vor bestehen, von der Finanzverwaltung steuerlich anerkannt worden seien und der Bw. entsprechende Tangenten zugewiesen würden, wird gemäß § 183 Abs. 3 BAO abgelehnt, da er sich auf eine bei der Abgabenbehörde offenkundige Tatsache bezieht, welche im gegenständlichen Berufszeitraum auch nicht relevant ist.

Die unter Berücksichtigung der oben dargestellten Sach- und Rechtslage vorgenommene rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes führt zur Überzeugung, dass die Beurteilung der in den Jahren 1999 und 2000 von der Bw. geleisteten Zahlungen an den Gesellschafter Ing.S.M. in Höhe von ATS 531.112,70 (€ 38.597,46) im Jahr 1999 und ATS 3,079.544,00 (€ 223.799,19) im Jahr 2000 als verdeckte Ausschüttung durch die BP zu Recht erfolgt ist.

Kapitalertragsteuer

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen, worunter gemäß Abs. 2 Z 1 lit. a leg. cit. auch Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung gehören, die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Verdeckte Ausschüttungen stellen als sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung inländische Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dar.

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete (Abs. 2) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 hat der Abzugspflichtige die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen. Gemäß § 96 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 hat der zum Abzug Verpflichtete die einbehaltenen Steuerbeträge binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge abzuführen.

Bezüglich des Vorliegens verdeckter Ausschüttungen wird auf die obigen Ausführungen verweisen. Die Heranziehung der Bw. zur Haftung für die auf die verdeckten Ausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer ist daher grundsätzlich zu Recht erfolgt. Die Verminderung der verdeckten Ausschüttungen um den geschätzten fiktiven Lohneinsatz von 50 % ist entsprechend zu berücksichtigen. Die im Schreiben vom 9. Mai 2011 vorbehaltene Erklärung der Gesellschafter, wonach diese die auf die verdeckten Ausschüttungen entfallende

Kapitalertragsteuer selbst tragen und der Bw. in vollem Umfang ersetzen, wurde nicht vorgelegt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 29. Juni 2011