



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENA

---

Außenstelle Wien  
Senat 15

GZ. RV/2065-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Aleksandar Hofstätter, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und die Stadtgemeinde Klosterneuburg in Wien betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1.1.1996 bis 31.12.1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 9. Oktober 1987 gegründet. Mit zwei Generalversammlungsbeschlüssen vom 7. Jänner 1992 wurden die Firma sowie der Gegenstand des Unternehmens geändert. Letzterer ist der Handel mit Waren aller Art, die Handelsvermittlung, die Handelsvertretung und die Beteiligung an gleichartigen oder ähnlichen Unternehmungen sowie die Geschäftsführung bei solchen Unternehmungen. Bankgeschäfte sind ausgeschlos-

sen. Als Gesellschafter sind A mit einer Stammeinlage von € 27.615,68 (S 380.000,00) sowie B mit einer solchen von € 8.720,74 (S 120.000,00) im Firmenbuch ausgewiesen.

Im Zuge einer im Jahr 2000 stattgefundenen Betriebsprüfung, die u.a. die Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1996 bis 1998 betraf, nahm die Betriebsprüfung Aufwandskürzungen vor, die aus Werbeaufwendungen, Bewirtungsspesen, Strafen und sonstigen Werbeaufwendungen resultierten. Unter letzteren wurden in den Jahren 1996 eine Cartier Damenuhr im Wert von S 95.000,00 und 1998 eine Patek Herrenuhr im Wert von S 103.000,00, die als Geschenke für ausländische (jugoslawische) Firmenchefs für Zusammenarbeit deklariert worden waren, als Aufwand nicht anerkannt. Die Betriebsprüfung begründete dies, dass ihr Empfang in keiner Weise nachgewiesen werden konnte, Bestätigungen zur Gänze fehlten, diese Uhren in der Schweiz erworben und angeblich ohne nach Österreich eingeführt worden zu sein, direkt nach Restjugoslawien verbracht worden wären. Zusätzlich zu den o.a Kürzungen, errechnete die Betriebsprüfung für das Jahr 1996 eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von S 171.000,00, für 1997 von S 25.000,00 und 1998 in Höhe von S 124.000,00. Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ einen Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum vom 1. Jänner 1996 bis zum 31. Dezember 1998 in Höhe von S 80.000,00 vom 14. September 2000.

Mit Fax vom 27. September 2000 erhob die Bw. gegen diesen Bescheid das Rechtsmittel der Berufung und wendete sich gegen die Aufwandskürzung hinsichtlich der Uhren, da es nach ihrer Ansicht vielmehr der subjektiven Komponente der gewollten Vorteilsgewährung an einen Gesellschafter kraft seiner Gesellschafterstellung bedürfe, um eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen. Die Bw. beantragte, die Kest in Höhe von S 30.500,00 festzusetzen.

In der Stellungnahme vom 3. November 2000 wiederholte die Betriebsprüfung zunächst ihren bisher vertretenen Standpunkt und erklärte, dass sich A nach Rücksprache mit dem Steuerberater im Rahmen der Vor- bzw. Schlussbesprechung bereit erklärt hätte, die gesamte Kapitalertragsteuer zu tragen. Nach Ansicht des dortigen Finanzamtes würden sämtliche nicht anerkannte Betriebsausgaben in den Jahren 1996 bis 1998 eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen.

Mit Fax vom 20. Dezember 2000 gab die Bw. bekannt, dass es ein Telefonat zwischen dem steuerlichen Vertreter der Bw. und A gegeben hätten, das über Lautsprecher vom Gruppenleiter und dem Prüfer mitgehört worden wäre, wobei beide Herren jeweils Gelegenheit gehabt hätten, Fragen auch während des Telefonates zu stellen. Der Gruppenleiter hätte nach dem Telefonat selbst festgestellt, dass A sehr präzise und sehr authentische, ehrliche Antworten auf die Fragen der Beamten gegeben hätte. Im Telefonat wäre auch gefragt worden, wer die

Uhren erhalten und auf welche Weise sie weitergegeben worden wären. Es wäre dies C der Firma D für einen dreijährigen Exklusivvertrag im Gesamtvolumen von rund S 14.000.000,00 pro Jahr und E der Firma F für einen dreijährigen Exklusivvertrag über rund S 56 bis 70 Mio pro Jahr gewesen. Auf Befragen des Gruppenleiters hätte A bekanntgegeben, dass zwar E diese Angaben bestätigen würde, nicht jedoch C, da diese aufgrund politischer Umstände vorsichtig sein müsse.

Die Bw. vertrat weiters den Standpunkt, dass es sich bei der Hingabe der Uhren nicht um eine verdeckte Gewinnausschüttung handeln würde, da diese nur kraft Gesellschafterstellung erwirkt werden könnte, was aber im gegenständlichen Fall eben nicht der Fall wäre. Da die Kapitalertragsteuer sowohl durch den Prüfer als auch durch den steuerlichen Vertreter berechnet worden wäre, jedoch exakt in der Höhe der Berufung differierte, hätte es eben doch keinen Konsens gegeben. Die Nichtanerkennung der Uhren wäre vor allem von dem vom Prüfer getragenen Wunsch nach einem raschen Ende der Prüfung getragen gewesen und wäre somit eine griffweise Nichtanerkennung stellvertretend für etwaige andere Zweifelsfragen vorgenommen worden. Durch Befragen des einen Empfängers wäre jedenfalls der Betriebsausgabencharakter und die Übergabe beweisbar, die Antworten von A wären zu keinem Zeitpunkt als nichtglaubwürdig, inkonsistent, unpräzise oder widersprüchlich bezeichnet worden, sodass es keine Gründe gäbe, nicht die Glaubhaftmachung anzuerkennen.

Aktenmäßig bekannt ist eine Rechnung mit der Nummer 188458 einer Zürcher Uhrenfirma, die den Empfänger B und darunter die Bw. über eine Herrenuhr Patek Pillippe und einen Rechnungsbetrag von SFr 11.600,00 (S 102.784,47) aufweist. Eine weitere Rechnung lautend auf die Bw. betrifft eine Damenuhr Cartier Colisee im Wert von SFr 11.000,00 (S 95.114,58), ausgestellt von einer Goldschmiedefirma in Zug.

Über diesen festgestellten Sachverhalt erstattete die Betriebsprüfung eine Sachverhaltsdarstellung an das Hauptzollamt Wien als Finanzstrafbehörde erster Instanz betreffend den Verdacht auf Schmuggel von Uhren.

Im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurde mit Vorhalt vom 1. August 2003 die Bw. ersucht, den zeitlichen Ablauf der Uhrenerwerbe in den Jahren 1996 und 1998 sowie die Modalitäten der Übergaben sowie den Weg der Uhren zu ihren Empfängern von ihrem Erwerb beginnend lückenlos nachzuweisen. Als hiezu geeignete Beweismittel wurden hiezu insbesondere Empfangs- oder Versandbestätigungen, Aus- bzw. Einfuhrbescheinigungen, Bahn- oder Flugtickets, Aufenthaltsbestätigungen, Stempel der Grenzbehörden in den Reisepässen der Empfänger bzw. Käufer oder dergleichen genannt. Für den Fall einer nur lückenhaften

Dokumentation wurde der Bw. angekündigt, der Entscheidung den bisher ermittelten Sachverhalt zugrunde zu legen.

Mit Telefax der Bw. vom 7. August 2003 wurde zunächst die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie die Berufungsentscheidung durch den Senat beantragt, bekannt gegeben, dass die Mandanten sowie der steuerliche Vertreter bis 15. September 2003 im Ausland wäre und ersucht, die Frist für die Beantwortung des Vorhaltes bis 30. September 2003 zu erstrecken. Mit weiterem Telefax vom 2. Oktober 2003 ersuchte die Bw. um nochmalige Fristerstreckung bis 22. Oktober 2003.

In einem weiteren Telefax vom selben Tag führte die Bw. aus, dass gerade dann, wenn es sich um absatzfördernde Zuwendungen handeln würde, die Glaubhaftmachung im Vordergrund stünde, da eben naturgemäß keine typischen Beweismittel vorliegen könnten. Hinsichtlich A und B gab die Bw. bekannt, dass diese jeweils Uhren der Marke Seiko, die jeweils rund € 500,00 kosten würden, trügen. Weiters hätte es eine unangemeldete Durchsuchung von Seiten der Zollbehörde und des Finanzamtes in den Räumlichkeiten des Unternehmens gegeben, die zum Ergebnis geführt hätten, dass es im Besitz von A und B keine Uhren gäbe. Eine Kopie des Durchsuchungsprotokolls wurde beigelegt.

Die Beamten hätten die Einvernahme mit der Frage begonnen, welche Uhr jeder am Handgelenk hätte. Die erhebenden Beamten hätten auf Frage von B von sich aus gesagt, dass die Angelegenheit damit erledigt wäre. Zu C gab die Bw. bekannt, dass diese eine Uhr bekommen hätte und ein daraufhin abgeschlossener dreijähriger Exklusivvertrag zu einem Umsatz von 7,5 Mio. DM für die Bw. geführt hätte. Mit dem Empfänger der zweiten Uhr E wären bislang Umsätze von rund 50 Mio DM abgeschlossen worden. Der Wert der somit hingeggebenen Uhren würde weniger als ein Viertel Promille des erzielten Umsatzes und weniger als 1 Prozent des dabei erzielten Gewinnes betragen. Eine Verordnung über die pauschale Vergütung von Umsatzsteuer für Bewirtungen zur Exportförderung hätte großzügigere Werte vorgesehen als die hier Vorliegenden.

Da das Ehepaar A und B mittlerweile österreichische Staatsbürger geworden wären, hätten die ausländischen Pässe als Anlass der Ausbürgerung den ausländischen Behörden ausgehändigt werden müssen, sodass hier keine Vorlage mehr möglich wäre. Die Uhren wären im Zuge einer Reise in die Schweiz erworben worden, weil sie dort um rund 30 % billiger als in Österreich gewesen wären. Man hätte also sehr wohl versucht, kostengünstig vorzugehen. Von der Schweiz wären die Uhren dann nach Kroatien verbracht worden. Auch aus Anlass der Betriebprüfung wäre bereits angeboten worden, dass Herr E eine Aussage darüber machen könnte, dass er diese Uhr erhalten hätte. Besonders wies die Bw. auf den Umstand hin, dass

der ausländische Staat der Empfänger zu den vier korruptesten Ländern der Welt gehören würde und jeder, der mit diesem Staat Handel treiben würde wüsste, dass ohne Provision aller Art "nichts läuft". Aus dem Umstand, dass die Betriebsprüfung abgesehen von diesen keine anderen signifikanten Zuwendungen beanstandet hätte, wäre erkennbar, dass sich die Bw. sehr darum bemühen würde, alles korrekt ablaufen zu lassen, was aber auch immer wieder zu geschäftlichen Rückschlägen führen würde. Abschließend betonte die Bw. ihre Ablehnung der Unterstellung einer verdeckten Gewinnausschüttung, die nur dann vorläge, wenn die Uhren auch tatsächlich von den Eigentümern verwendet worden wären, was ja erwiesenermaßen (Zolluntersuchung) nicht der Fall gewesen wäre. Nach ihrer Ansicht wäre zumindest die verdeckte Gewinnausschüttung und somit die Kapitalertragsteuer hierauf eindeutig widerlegt.

Als Beilage wurde die Niederschrift einer zollbehördlichen Nachschau des Hauptzollamtes Wien vom 20. März 2001, Zl.: 90.314/2001 übermittelt, demnach keine Waren zollunredlicher Herkunft vorgefunden worden wären. Den amtshandelnden Organen gegenüber wurde durch B der in der Berufung vertretene Standpunkt wiederholt.

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

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer u.a. bei inländischen Kapitalerträgen durch Abzug von Kapitalertragsteuer erhoben. Zu den inländischen Kapitalerträgen gehören gemäß § 93 Abs. 2 Zif 1 lit a EStG 1988 Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Unter verdeckten Gewinnausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, diese aber anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind von diesem Begriff umfasst. Voraussetzung für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist jedenfalls auch das Vorliegen einer Einkommensminderung der Körperschaft.

Aufgrund des Akteninhaltes steht fest, dass 1996 durch die Bw. eine Damenuhr im Werte von SFr 11.000,00 und 1998 eine Herrenuhr im Werte von SFr 11.600,00 in der Schweiz (Zürich und Zug) erworben wurde. Strittig ist, ob die Uhren im Ausland als sonstige Werbegeschenke, wie die Bw. behauptet, weitergegeben wurden, oder ob, wie die Betriebsprüfung vermeint, diese im Einflussbereich der Gesellschafter verblieben sind.

Zwar trägt die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von der Verpflichtung ihrerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und Umfang einer Abgabenpflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitspflichtig im Sinn des § 119 Abs 1 BAO offenzulegen.

In diesem Sinne hat die Bw. die Namen der vermeintlichen Empfänger genannt, gleichzeitig jedoch die Möglichkeit einer Zeugenaussage nur für E angeboten. Im weiteren Vorbringen der Bw. weist diese aber gesondert darauf hin, dass E in einem Land arbeiten würde, das zu den vier korruptesten Ländern der Welt gehört.

Dieser besondere Hinweis der Bw. erweist sich insoferne als bedeutsam, als bei einer Bewertung der möglichen Aussagekraft einer solchen Zeugenaussage nicht ausgeschlossen werden kann, dass sich der Befragte nicht unbeeinflusst von Dritten zum Beweisthema äußert. Da die Bw. aber gleichzeitig eine Aussage von C ausgeschlossen hat, könnte auch die Plausibilität der Aussageninhalte zwischen den beiden "Geschenknehmern" nicht abgeglichen werden. Es bliebe daher letztlich alleine bei der Beurteilung der Schlüssigkeit der Zeugenaussage die Notwendigkeit, die Glaubwürdigkeit des E zu beurteilen, was jedoch aufgrund des Auslandsbezuges dieses Falles der Behörde nicht möglich ist.

Da aufgrund der oben angeführten Umstände die Beweiskraft der Aussage eines solchen Zeugen wesentlich zurücktritt, bedürfte es objektiver Beweismittel, die einer Verfälschung bzw. Manipulierung nicht zugänglich sind. Als solche wurden im Vorhalt vom 1. August 2003 Empfangs- oder Versandbestätigungen, Aus- bzw. Einführbescheinigungen, Bahn oder Flugtickets, Aufenthaltsbestätigungen, Stempel der Grenzbehörden in den Reisepässen der Empfänger bzw. der Käufer oder dgl. hier amtlich in Betracht gezogen. Denn wurden die Uhren von der Schweiz aus in einen weiteren ausländischen Staat verbracht, so hätte dieser Weg mehrfach nachvollzogen werden können.

Wenn Sachverhaltselemente im Ausland ihre Wurzel haben, ist die Mitwirkungspflicht und Offenlegungspflicht in dem Maße höher, als die Pflicht der Abgabenbehörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer wird. Tritt in solchen Fällen die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Vordergrund, so liegt es vornehmlich an ihm, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen. Die Partei hat diesfalls durch konkrete und vollständige Aufklärung der Tatsachen den Anschein zu widerlegen, der sich für die belangte Behörde aufgrund der ihr zur Kenntnis gelangten Umstände bot. Verletzt die Partei diese ihre erhöhte Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren, so hat die belangte

Behörde den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung festzustellen.

Seitens der Bw. wurde dazu lediglich mitgeteilt, dass aufgrund der Zurücklegung der fremden Staatsbürgerschaft und dem Erwerb der österreichischen Staatsbürgerschaft die ausländischen Reisepässe zurückgelegt werden mussten und dieser daher einer Vorlage in diesem Verfahren nicht zugänglich wären. Wenn man diesen Umstand, auch unüberprüft, gelten lässt, ist es jedoch nicht erklärlich, dass die Bw. nicht einmal den Versuch unternommen hat, weitere Beweismittel in der o.a. Art vorzulegen, die den direkten Weg der Uhren von der Schweiz in das behauptete Bestimmungsland nachvollziehen ließen.

Da es die Bw. unterließ, objektiv nachvollziehbare Nachweise zu beizubringen und es außerdem nicht ausgeschlossen ist, dass für die Gesellschafterin eine Damenuhr und für den Gesellschafter eine Herrenuhr angekauft wurde, ist es der entscheidenden Behörde nicht möglich, hier der Argumentation der Bw. zu folgen.

Auch die genannte Niederschrift vom 20.3.2001, die eine Nachschau in den Wohn- und Geschäftsräumlichkeiten zum Inhalt hatte, vermag den Standpunkt der Bw. nicht zu bekräftigen, da es durchaus üblich ist, Uhren von solchem Wert nicht täglich, sondern hiefür die genannten Seikos zu je rd. 500 € zu tragen. Auch ist es durchaus üblich, die streitgegenständlichen Uhren dieser Preisklasse nicht in den Wohn- oder Geschäftsräumlichkeiten unsichert zu belassen, sondern diese an einem sicheren Ort, z.B. in einem Bankschließfach o.dgl. zu verwahren. Die Niederschrift vermochte daher nur den damals aktuellen Stand, dass nämlich die streitgegenständlichen Uhren im Zeitpunkt der Nachschau in den Wohn- und Geschäftsräumlichkeiten nicht getragen wurden, zu beweisen, lässt jedoch sämtliche anderen Möglichkeiten der Aufbewahrung in Bankschließfächern welcher Bank und welchen Landes immer unberührt. Dass die Gesellschafter diese Möglichkeiten hatten, muss aufgrund deren Geschäftstätigkeiten als realistisch angesehen werden.

Da es die Bw. im Verfahren nicht vermochte, die von der Betriebsprüfung vorgebrachten Annahmen zu entkräften, war daher von einer Vorteilszuwendung der Bw. an ihre Gesellschafter auszugehen und diese der Kapitalertragsteuer zu unterziehen.

Den Anträgen auf mündliche Verhandlung sowie auf Entscheidung durch den Berufungssenat ist nicht stattzugeben, da § 323 Abs. 12 BAO für die Stellung dieser Anträge eine Frist bis 31. Jänner 2003 vorsieht, diese jedoch durch die Stellung der Anträge am 7. August 2003 jedenfalls versäumt wurde.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 28. November 2003