



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 29. November 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 29. Oktober 2001 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin wurde mit dem Bescheiden datiert vom 12. April 2001 antragsgemäß zur Umsatz- und Körperschaftsteuer 1999 veranlagt.

Im Zeitraum vom 17. Mai bis 5. Oktober fand bei der Berufungswerberin sowohl eine abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung als auch eine Prüfung der Aufzeichnungen statt. Im darüber gemäß § 150 und § 151 Abs. 3 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) verfassten Bericht hielt die Prüferin unter anderem Folgendes fest:

"Tz. 24

...

Zusammenstellung verdeckte Gewinnausschüttungen:

2) Kurse und Weiterbildung 1997: S 3,037,33

5) Zinsen Verrechnungskonto des Geschäftsführers 1997: S 4.428,06

10 c) ER Firma B vom 26. November 1999: S 246.000,00

10 d) ER Firma B vom 6. Dezember 1999: S 168.000,00

..."

Bei Buch- und Betriebsprüfungen der Vorjahre waren bereits verdeckte Gewinnausschüttungen an den Geschäftsführer, der neben seiner Ehefrau zu 75% an der Berufungswerberin beteiligt ist, festgestellt worden.

In der Anlage I zum Prüfungsbericht (Niederschrift über die Schlussbesprechung) stellte die Prüferin noch Folgendes fest:

"Scheinrechnungen:

ER der Firma B vom 6. Juli 1998:

Im Zuge der Vorprüfung wurde diese Rechnung als Scheinrechnung und somit als verdeckte Ausschüttung qualifiziert. In der Gewinnermittlung wurde dieser Betrag (S 160.000,00 + 20% Vorsteuer) auf dem Konto sonstige betriebliche Aufwendungen / sonstige Verbindlichkeiten verbucht. Bei der Stornierung dieser Buchung wurde aber ein Betrag von S 180.000,00 ausgebucht, wobei keine Berichtigung der Vorsteuer vorgenommen wurde. Seitens der BP hat daher nachstehende Berichtigung zu erfolgen:

1997	Beratungstätigkeit	S 160.000,00	Ab – Hinzurechnung
1998		S -180.000,00	AB – Abrechnung 98
	Gewinnminderung 98	S -20.000,00	
	Storno Vorsteuer 98	S 32.000,00	

ER der Firma B vom 10. September 1998:

Mit ER vom 10. September 1998 wurde eine Rechnung der Firma B über ein Vermittlungshonorar in Höhe von S 370.000,00 netto und Vorsteuer von 20% gewinnmindernd geltend gemacht. Auch diese Rechnung wurde bereits im Zuge der Vorprüfung als Scheinrechnung qualifiziert. Es hat daher eine Stornierung dieses Aufwandes sowie des Vorsteuerabzuges zu erfolgen.

1998	außerbilanzielle Hinzurechnung	S 370.000,00
	Storno Vorsteuerabzug	S 74.000,00

ER der Firma B vom 26. November 1999:

Von der Firma B wurde mit 26. November 1999 eine Rechnung über die Vermittlungsprovision betreffend das Grundstücksgeschäft X zwischen Herrn C als Veräußerer und der Berufungswerberin als Erwerber (Kaufvertrag vom 8. November 1999) über netto S 205.000,00 gestellt. Herr Dr. A war zu dieser Zeit Geschäftsführer und Gesellschafter der Firma B. Laut Auskunft der Berufungswerberin (Geschäftsführer Herr Dr. A) wurde die Leistung von Herrn Dr. A erbracht. Da es sich nach den obigen Ausführungen bei den Vermittlungsleistungen um Leistungen im Rahmen der ordentlichen Geschäftsführertätigkeit des Geschäftsführers der Berufungswerberin, Herrn Dr. A, gehandelt hat, die Entlohnung des Geschäftsführers für seine Geschäftsführertätigkeit angemessen ist, stellt die Verbuchung und Bezahlung von Eingangsrechnungen (Scheinrechnungen) bei der Berufungswerberin einen nicht abzugsfähigen Aufwand dar. Da es sich auch hiebei um einen wie bereits in der Vorprüfung angeführten Vorfall handelt wird auf die in der Niederschrift vom 27. April 1999 angeführte Begründung verwiesen.

Umsatzsteuer:

Aufgrund der obigen Feststellungen ist ein Vorsteuerabzug hinsichtlich dieser Eingangsrechnung nicht gerechtfertigt und daher zu stornieren.

Storno Vorsteuer: S 41.000,00

Kapitalertragsteuer:

Da diese Eingangsrechnung steuerlich nicht anzuerkennen ist, liegt diesbezüglich eine verdeckte Ausschüttung gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. Nr. 401/1988) an den Gesellschafter Geschäftsführer Herrn Dr. A vor.

Scheinrechnung Firma B vom 26. November 1999: S 246.000,00

= verdeckte Gewinnausschüttung

Die Kapitalertragsteuer wird vom Gesellschafter getragen.

Steuersatz: 25%

ER der Firma B vom 6. Dezember 1999:

Mit 6. Dezember 1999 wurde von der Firma B an die Berufungswerberin eine Rechnung für eine künftig durchzuführende Maklertätigkeit laut Vereinbarung über S 280.000,00 netto + 20% Umsatzsteuer gestellt. In dieser Vereinbarung wurde für die Auffindung einer Immobilie bis Ende 2004 5% des Kaufpreises als Provision vereinbart. Als Anzahlung hierfür wurde ein Betrag von S 280.000,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer vereinbart. Sollte kein geeignetes Objekt bis zu diesem Zeitpunkt vermittelt worden sein, sind laut Vertrag 50% dieser Anzahlung durch die B wieder zu retournieren. Diese Vereinbarung entspricht nicht den Gepflogenheiten des allgemein wirtschaftlichen Verkehrs, da es nicht (fremd)üblich ist, dass Beträge in dieser Höhe (S 140.000,00 netto = brutto S 168.000,00) bezahlt werden, auch wenn dieses Vermittlungsgeschäft nicht zustande kommt beziehungsweise auch dann, wenn der Vermittler überhaupt nicht tätig wird. Eine derartige Vorgangsweise findet im gegenständlichen Fall Ihre Begründung allein darin, dass die B und die Berufungswerberin zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses sowohl auf Gesellschafter- wie auch auf Geschäftsführerebene eng verflochten waren. Nach Ansicht der Betriebsprüfungsabteilung diente diese Vorgangsweise nur einer Vermögens- beziehungsweise Gewinnverlagerung von der Berufungswerberin GmbH zur B. Die S 168.000,00 stellen daher nach Ansicht der Betriebsprüfungsabteilung bei der Berufungswerberin eine verdeckte Entnahme beziehungsweise verdeckte Gewinnausschüttung dar.

					140.000,00
				20%	28.000,00
verdeckte Gewinnausschüttung = AB Zurechnung					168.000,00
Storno Vorsteuer					28.000,00

Die Kapitalertragsteuer wird vom Gesellschafter getragen.

Steuersatz: 25%

Hinsichtlich der restlichen 140.000,00 netto handelt es sich um eine im allgemein wirtschaftlichen Verkehr übliche Anzahlung, die im Falle eines Nichtzustandekommens eines entsprechenden Immobilienkaufes rückzuerstatten ist. Bei der Berufungswerberin ist dieser Betrag daher zu aktivieren.

Aktivierung: geleistete Anzahlung S 168.000,00

Passivierung: eventuelle Umsatzsteuerberichtigung gemäß § 16 UStG 1994 (Storno Vorsteuer) S 28.000,00"

In der erwähnten Vorprüfung war Folgendes festgehalten worden:

"B) Firma B :

Die Firma B trat mit Liquidationsbeschluss vom 18. Juni 1996 in Liquidation wurde in der Folge bis zu einem 'GmbH-Mantel' abgewickelt. Am 23. Mai 1997 erfolgte durch die Altgesellschafter eine Beschlussfassung über die Fortsetzung der Gesellschaft. Gleichzeitig (am 23. Mai 1997) wurden 50% der Geschäftsanteile der Gesellschaft an Herrn Dr. A abgetreten, der ab diesem Zeitpunkt auch die Geschäftsführung der Gesellschaft mit übernahm. Zum Zeitpunkt der Anteilsabtretung bestanden bei der Gesellschaft Verlustvorträge. Dienstnehmer waren (und sind bis dato) keine beschäftigt. An gesellschaftlichen Aktivitäten sind seit der Anteilsabtretung lediglich die den folgenden Ausführungen zu entnehmenden Vorgänge feststellbar.

Von der Firma B wurden mit 6. Juli 1998 und 10. September 1998 Rechnungen über die Maklertätigkeit sowie eine Vermittlungsprovision betreffend das Grundstücksgeschäft Y zwischen den Ehegatten E als Veräußerer und der Berufungswerberin als Erwerber (Kaufvertrag vom 30. Juli 1998) über netto S 160.000,00 und S 370.000,00 (Rechnungsbeträge: S 168.000,00 und S 444.000,00) gestellt. Seitens der Betriebsprüfungsabteilung handelt es sich auch in diesem Fall um Scheinrechnungen. Herr Dr. A ist Geschäftsführer und Gesellschafter der Firma B. Die in Rechnung gestellte Maklertätigkeit und die Vermittlungsleistungen wurden laut Auskunft des Herrn Dr. A ausschließlich von ihm selbst durchgeführt. Weiters trat laut Auskunft der Verkäufer die Firma B weder als Makler noch als Vermittler nach außen hin auf. Zudem ist festzuhalten, dass betreffend dieses Vermittlungsgeschäftes keinerlei schriftliche Verträge oder sonstige Vereinbarungen vorgelegt werden konnten. Da es sich nach den obigen Ausführungen bei den Vermittlungsleistungen um Leistungen im Rahmen der ordentlichen Geschäftsführertätigkeit des Geschäftsführers der Berufungswerberin gehandelt hat, die Entlohnung des Geschäftsführers für seine Geschäftsführertätigkeit angemessen ist, stellt die Verbuchung und Bezahlung der fraglichen Eingangsrechnungen (Scheinrechnungen) bei der Berufungswerberin einen nicht abzugsfähigen Aufwand dar. Da die Bezahlung dieser Rechnungen über Veranlassung des Geschäftsführers der Berufungswerberin (Herrn Dr. A) an der dieser nicht unwesentlich beteiligt ist und war, erfolgt ist, stellen dies Zahlungen in Verbindung mit den übrigen Umständen gemäß § 8 Abs. 3 KStG 1988 verdeckte Gewinnausschüttungen an den Gesellschaftergeschäftsführer Herrn Dr. A dar. Auch die Gegenverrechnung der Spesen für die Bürobeutzung stellt eine Scheinrechnung dar, da die B im geprüften Zeitraum offensichtlich keine Tätigkeit ausgeführt hat. Zudem ist festzuhalten, dass die B über kein Sachanlagevermögen verfügt hat und dass nach Angaben des Herrn Dr. A sie ihre behauptete Geschäftstätigkeit ebenfalls in den Geschäftsräumen der Berufungswerberin ausgeübt worden sei. Ein diesbezüglicher Mietvertrag konnte jedoch – auch hinsichtlich der Firma F – nicht vorgelegt werden. Aus diesem Grund ist auch die Gegenverrechnung der Bürobeutzungspauschale (siehe Rechnung vom 6. Juli 1998 S 20.000,00) ebenfalls als Scheinrechnung (beziehungsweise Scheingutschrift) zu qualifizieren.

C) Ergänzende Bemerkungen:

Zur Unzulässigkeit der Zwischenschaltung einer weiteren GmbH (§ 21 f. BAO): Nimmt ein Geschäftsführer einer GmbH (im gegenständlichen Fall der Berufungswerberin) unter Zwischenschaltung einer weiteren GmbH (im gegenständlichen Fall der B) in der er ebenfalls als Geschäftsführer fungiert Aufgaben wahr, zu deren Wahrung er schon in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der erstgenannten Gesellschaft berufen ist, so ist in der Zwischenschaltung der zweitgenannten GmbH (B) ein von der üblichen Gestaltung abweichender Weg zu erblicken, der nur in einer abweichenden rechtlichen Konstruktion, nicht aber in einem abweichenden

Geschehnisablauf zur Erreichung desselben wirtschaftlichen Zieles in Erscheinung tritt. Derartigen Konstruktionen ist daher gemäß § 21 ff BAO die steuerliche Anerkennung zu versagen."

Im Rahmen der Prüfung war von der Berufungswerberin mit Telefax vom 25. Juni 2001 ein als Vereinbarung zwischen der Berufungswerberin und der B B bezeichnetes von Dr. A im Namen dieser Gesellschaften zweimal unterzeichnetes Schreiben vorgelegt worden, worin sich die B verpflichtet ein Ertragsobjekt mit einem Ertragsziel von 10% gegen eine Provision von 5% bis Ende 2004 aufzufinden. Dafür erhalte die B eine Anzahlung von S 280.000,00, welche im Falle des Versagens zu 50% zurückzuzahlen sei.

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen im Haftungs- und Abgabenbescheid datiert vom 29. Oktober 2001, mit welchem der Berufungswerberin S 103.500,00 für den Zeitraum vom 1. Januar bis 31. Dezember 1999 vorgeschrieben wurden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung datiert vom 28. November 2001 eingelangt am 29. November 2001. Darin führt die Berufungswerberin aus, dass in den Punkten 10c und 10d des Besprechungsprogrammes Rechnungen über Vermittlungsprovisionen nicht anerkannt worden seien. Die Firma B, welche diesbezüglich über die erforderlichen Fachkenntnisse durch das entsprechende Fachpersonal verfügt habe, sei von der Berufungswerberin beauftragt worden ein Ertragsobjekt zu finden. Es seien zahlreiche Objekte begutachtet und letztlich auch ein geeignetes Objekt in Traun gefunden und erworben worden, welches den Vorstellungen und Anforderungen der Berufungswerberin entsprochen habe. Es sei richtig, dass Dr. A sowohl Geschäftsführer der Berufungswerberin als auch der B gewesen sei. Allerdings hätten beide Firmen einen völlig unterschiedlichen Unternehmensgegenstand und habe Dr. A auch nicht über ausreichende Fachkenntnisse verfügt, um im Rahmen der Berufungswerberin ein Ertragsobjekt zu bewerten und zu begutachten sowie die notwendigen rechtlichen Belange zu erfüllen. Zu diesem Zweck sei bereits seit 1998 Frau Mag. D in der B beschäftigt gewesen. Selbstverständlich habe sich auch Herr Dr. A vor allem ab dem Zeitpunkt, als ihm Frau Mag. D bekannt gegeben habe, dass sie schwanger sei, intensiv mit dieser Materie auseinandergesetzt. Die B habe tatsächlich alle Aufwendungen, nämlich Lohnkosten, Verwaltungskosten, Kosten der Vertragsentwürfe et cetera, getragen und dafür eine Vermittlungsprovision verrechnet. Dass Herr Dr. A im jeweiligen Endstadium der Verhandlungen bereits als Geschäftsführer der Berufungswerberin gehandelt habe, sei nur natürlich und ändere nichts am zu Recht verrechneten Vermittlungshonorar. Mit der Rechnung vom 6. Dezember 1999 habe die Berufungswerberin vereinbarungsgemäß S 280.000,00 netto an die Firma B für das Auffinden eines weiteren Ertragsobjektes bezahlt. Das Vorwegbezahlen sei keineswegs unüblich, da die B schon vorher für die Berufungswerberin erfolgreich tätig gewesen sei. Um allerdings eine entsprechende Absicherung zu haben, sei bei Nichtvermittlung eine Rückzahlung von 50% vereinbart worden. Dr. A sei inzwischen nicht

mehr Geschäftsführer und Gesellschafter der B. Der neue Geschäftsführer und Gesellschafter sei ebenfalls an diese vertragliche Vereinbarung gebunden und hätte diese auch anerkannt, wodurch auch ein Fremdvergleich nicht verneint werden könne.

In der zu diesem Vorbringen verfassten Stellungnahme vom 26. Februar 2002 erklärte die Prüferin, hinsichtlich der Rechnung an die B vom 26. November 1999, wiederholend, dass von der Firma B eine Rechnung über die Vermittlungsprovision betreffend das Grundstücksgeschäft X zwischen Herrn C als Veräußerer und der Berufungswerberin als Erwerber (Kaufvertrag vom 8. November 1999) über netto S 205.000,00 gestellt worden sei. Dr. A sei zu dieser Zeit Geschäftsführer und Gesellschafter der Firma B und gleichzeitig auch geschäftsführender Gesellschafter der Berufungswerberin gewesen. Nach Auskunft der Berufungswerberin sei diese Leistung von Herrn Dr. A erbracht worden.

Die Berufungswerberin habe erklärt, dass die Firma B von der Berufungswerberin beauftragt wurde ein Ertragsobjekt zu finden, sowie dass die erstgenannte entsprechendes Fachpersonal beschäftigt habe. Insbesondere sei darauf hingewiesen worden, dass Frau Mag. D (ab 1.9.1998 bis 16.11.1999) bei der Firma B beschäftigt gewesen sei und diese über die entsprechenden Kenntnisse betreffend die Bewertung sowie die Begutachtung von Ertragsobjekten verfügt habe. Im Zuge der Betriebsprüfung sei erklärt worden, dass Dr. A die fraglichen Leistungen durchgeführt habe (Beantwortung des Fragebogen vom 13. Juni 2001).

Da sich die Berufungswerberin in erster Linie auf die Fachkenntnisse und Fähigkeiten von Frau Mag. D berufen habe, sei diese um entsprechende Auskunft ersucht worden. In der Niederschrift vom 12. Februar 2002 habe Frau D erklärt, dass sie niemals mit der Begutachtung und Bewertung von Immobilien zu tun gehabt habe und Sie diesbezüglich aufgrund Ihrer Ausbildung auch nicht in der Lage gewesen wäre. Weiters sei Frau Mag. D lediglich zwanzig Stunden pro Monat beschäftigt gewesen und habe ausschließlich zu Hause gearbeitet. Es bestehe daher kein Zweifel an bisher dargestellten Beurteilung des Sachverhaltes sowie der seitens der Berufungswerberin gewählten Vorgehensweise. Sowohl bei dem in der Vorprüfung festgestellten, als auch beim nunmehr streitgegenständlichen Fall seien Leistungen von Dr. A im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftsführertätigkeit für die Berufungswerberin durchgeführt worden. Eine Verrechnung dieser Leistungen seitens der B sei daher steuerlich unzulässig und bei der Berufungswerberin ein nichtabzugsfähiger Aufwand beziehungsweise eine verdeckte Ausschüttung. Die B habe am 6. Dezember 1999 an die Berufungswerberin eine Rechnung für eine künftig durchzuführende Maklertätigkeit über S 280.000,00 netto + 20% Umsatzsteuer gestellt. In dieser Vereinbarung sei für die Auffindung einer Immobilie bis Ende 2004 5% des Kaufpreises als Provision vereinbart worden. Als Anzahlung sei ein Betrag von S 280.000,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer angesetzt worden. 50% der Anzahlung solle verloren gehen, sofern die B den Auftrag nicht

erfüllen könnte. Dies entspreche nicht den Gepflogenheiten des allgemein wirtschaftlichen Verkehrs, da es nicht (fremd)üblich sei, dass Beträge in dieser Höhe (ATS 140.000,00 netto = brutto 168.000,00) bezahlt werden, auch wenn dieses Vermittlungsgeschäft nicht zustande komme, beziehungsweise auch dann, wenn der Vermittler überhaupt nicht tätig werde. Die einzige Begründung dafür liege in der engen gesellschaftsrechtlichen und personellen Verflechtung und diene nur einer Vermögens- beziehungsweise Gewinnverlagerung von der Berufungswerberin zur B. Die Berufungswerberin habe argumentiert, dass aufgrund des vergangenen Ermittlungserfolges ein solches Vorgehen fremdüblich sei und der jetzige Geschäftsführer der B diese Vereinbarung vollinhaltlich anerkannt habe. Es handle sich um fruchtloses Vorbringen, da auch zivilrechtlich unanfechtbare Vereinbarungen im Hinblick auf die Bestimmungen der § 21 ff BAO einer Prüfung im Bezug auf deren steuerliche Anerkennung zu unterziehen seien.

Diese Stellungnahme wurde der Berufungswerberin gemeinsam mit einer Kopie der mit Mag. D aufgenommenen Niederschrift vom 12. Februar 2002 nachweislich am 28. Februar 2002 übermittelt. Darin erklärte Mag. D vom 1. September 1998 bis 4. September 2001 mit einer Karenzunterbrechung vom 27. Juli 1999 bis 19. März 2001 für die B als Juristin mit einer monatlichen Arbeitszeit von zwanzig Stunden tätig gewesen zu sein. Diese Leistung habe sie in einer Art Heimarbeit erbracht, da sie notwendigen Arbeitsunterlagen wie Gesetze nur zu Hause zur Verfügung gehabt habe. Die zu prüfenden Verträge seien ihr ausschließlich von Dr. A ausgehändigt und abgeholt worden. Mit anderen Mitarbeitern habe sie keinen Kontakt gehabt. Sie habe Dr. A in Bezug auf Allgemeine Geschäftsbedingungen, Miet- und andere Verträge, der Vorgangsweise bei Zahlungsverzug und ähnlichem beraten. Das Finden, Bewerten und Begutachten geeigneter Immobilien für die Berufungswerberin oder andere Firmen könne "*ausgeschlossen werden*", da sie aufgrund ihrer Ausbildung dazu gar nicht in der Lage und nur für juristische Belange zuständig gewesen sei. Eine Tätigkeit als Immobilienmakler hätte sie abgelehnt und sei eine solche auch nicht von Dr. A an sie herangetragen worden. Verträge seien von ihr nur auf den rechtlichen Inhalt überprüft worden. Dabei sei in den Vertragsentwürfen zum Teil der Vertragspartner gar nicht eingetragen gewesen. Die Verträge seien endgültig aber bei einem Rechtsanwalt abgeschlossen worden, wo Frau Mag. D nicht anwesend gewesen sei.

Auf eine Antwort oder weiteres Vorbringen hat die Berufungswerberin verzichtet.

Mit der Berufungsvorentscheidung datiert vom 27. März 2002 nachweislich zugestellt am 28. März 2002 wurde das Berufsbegehren der Berufungswerberin abgewiesen und darin als Begründung auf die unbeantwortete Stellungnahme der Prüferin verwiesen.

Ohne jegliche Begründung stellte die Berufungswerberin den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz datiert vom 27. April 2002, eingelangt am 29. April 2002.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Ebene der Sachverhaltsermittlung unterscheiden sich die Ansichten der Verfahrensparteien in der Frage, ob die an die Firma B bezahlten Beträge, welche in den Rechnungen vom 26. November (S 246.000,00) und 6. Dezember 1999 (S 168.000,00) ausgewiesen wurden, auf einem steuerlichrechtlich beachtlichen Vorgang beruhen oder nicht.

Diese Frage ist als erstes auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantworten (§ 167 Abs. 2 BAO, *"Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzusehen ist oder nicht"*).

Nach der ständigen Rechtsprechung (zuletzt VwGH 9.9.2004, 99/15/0250) genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (siehe auch Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar², Rz 8 zu § 167, 366).

Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang, dass der Geschäftsführer der Berufungswerberin, wie in den oben zitierten Auszügen der Prüfungsberichte angeführt, selbst als erstes angegeben hat, die fraglichen Leistungen persönlich ausgeführt zu haben. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung haben in der Regel Aussagen, welche als erste gemacht werden, einen höheren Wahrheitsgehalt als spätere.

Wenn nun die Berufungswerberin in der Berufung behauptet hat, ihr Geschäftsführer, der auch Geschäftsführer der B war, hätte nicht über ausreichende Fachkenntnis verfügt, die Immobiliengeschäfte anzubahnen und deshalb diese Aufgabe Frau Mag. D als Angestellte der B übernommen hätte, so ist diese Behauptung, weil im Nachhinein aufgestellt, schon fragwürdig.

Jegliche Glaubwürdigkeit verliert sie jedoch aufgrund der Aussage von Frau D, dass sie ausschließlich zu Hause und als juristische Beraterin gearbeitet habe, die aufgrund ihrer Ausbildung nicht in der Lage gewesen sei, Immobilien zu begutachten und zu bewerten und sie eine solche Aufgabe auch abgelehnt hätte, wobei diese Feststellung von der Berufungswerberin unwidersprochen geblieben ist.

Den entscheidungsrelevanten Sachverhalt zusammenfassend kann daher gesagt werden, dass Dr. A als 75%-iger Eigentümer der Berufungswerberin, welche zu den restlichen 25% im Eigentum seiner Ehegattin stand, persönlich ein "*Ertragsobjekt*" für die Berufungswerberin, nämlich die Liegenschaft Traun, Bahnhofstr. 41, 41a, ausgesucht und erworben hat.

Es kann davon ausgegangen werden, dass das Finden und Erwerben von Vermögensanlagen zu den Kerntätigkeiten eines Geschäftsführers einer GmbH gehört. Dazu kann sich der Geschäftsführer und mit ihm die von ihm vertretene GmbH auch eines Dritten, in der Regel wohl gegen Entgelt, bedienen.

Dieser Gedankengang würde der von der Berufungswerberin vorgetragenen Argumentationslinie, die B habe für sie eine Vermittlungs- oder Maklerdienst gegen Entgelt erbracht, entsprechen.

Allerdings ist Dr. A, wie schon mehrmals erwähnt, nicht nur Mehrheitseigentümer der Berufungswerberin sondern auch Geschäftsführer der B und im berufungsgegenständlichen Zeitraum an dieser zu 50% beteiligt gewesen.

Um steuerlichrechtlich anerkannt zu werden, müsste daher ein Geschäft zwischen der Berufungswerberin und der B den von der Judikatur entwickelten Kriterien für Beziehungen zwischen nahen Angehörigen genügen, also nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen sein, einen jeden Zweifel ausschließenden eindeutigen und klaren Inhalt gehabt haben und unter Fremden zu gleichen Bedingungen abgeschlossen worden sein (vergleiche etwa zuletzt VwGH 2.6.2004, 2001/13/0229).

Unter nahen Angehörigen in diesem Sinn sind nämlich nicht nur die in § 25 BAO aufgezählten Personen zu verstehen, sondern gilt dies auch bei gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen, wie etwa bei den vertraglichen Beziehungen zwischen GmbH und ihrem Gesellschafter, ihrem Gesellschaftergeschäftsführer oder ihrer Schwestergesellschaft (siehe etwa Doralt, Einkommensteuergesetz⁸, Rz 159/1 f zu § 2, 58 und die dort angeführte Judikatur).

Niedergeschlagen haben sich die behaupteten Vereinbarungen jedoch hinsichtlich der Rechnung vom 26. November 1999 nur in der buchtechnischen Erfassung, der Rechnung selbst und dem Zahlen der angeblichen Rechnungssumme. Damit fehlt ihnen jede Publizität im Vorhinein, liegen außer dem Rechnungsbetrag alle Vertragbestimmungen im Dunklen und hätte jeder Fremde allein aus Eigeninteresse nicht nur auf ein ausreichend genaues Festlegen des Vertragsgegenstandes, sondern angesichts der Rechnungssumme auch auf dessen schriftliches Festlegen bestanden. Berücksichtigt man auch noch, dass die behauptete Vereinbarung durch Selbstkontrahieren des Dr. A als Geschäftsführer der Berufungswerberin mit sich selbst als Geschäftsführer der B zustande gekommen ist, wo noch strengere Maßstäbe an Publizität und Inhalt gelegt werden müssen (vergleiche Doralt, aaO. Rz 159/3 zu

§ 2, 59 und die dort zitierte Judikatur), liegt offen zu Tage, dass die berufsgegenständlichen Vorgänge, die zu der strittigen Rechnung geführt haben, unter dem Aspekt der vertraglichen Beziehungen zwischen nahen Angehörigen nicht anzuerkennen sind.

Ähnliches ist hinsichtlich der "*Vereinbarung*" vom 6. Dezember 1999 zu bedenken. Auch hier liegt ein Fall des Selbstkontrahierens vor. Erkennbar wurde der Inhalt der Vereinbarung aber nur im Nachhinein und kann nicht völlig ausgeschlossen werden, dass das Vorgelegte Schreiben erst zum Prüfungszeitpunkt erstellt worden ist. Beim Inhalt der Vereinbarung lässt diese all jene Klauseln vermissen, welche bei fremdüblichen Maklerverträgen jedenfalls immer anzutreffen sind, wie etwa Bestimmungen über möglichen Vertragsrücktritt, Gewährleistung, Fälligkeit und Säumigkeit und so weiter. Genau aus diesem Grund wäre auch ein Dritter Immobilienmakler nicht bereit gewesen außerhalb der branchenüblichen Geschäftsbedingungen einen Vertrag abzuschließen und fehlen also auch hier die Voraussetzungen, um dieses Geschehen nach den Regeln für Verträge zwischen nahen Angehörigen anerkennen zu können. Nur am Rande sei erwähnt, dass es im übrigen nicht zu den üblichen Geschäftspraktiken zwischen Fremden gehört, unter keinen Umständen rückzahlbare Vorschüsse zu gewähren.

Die im Bereich der Beweiswürdigung anzuwendenden Regeln über das Anerkennen von Verträgen zwischen nahen Angehörigen sind jedoch nur ein Ausfluss der im § 21 BAO festgelegten wirtschaftlichen Betrachtungsweise ("*Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend*".)

Noch stärker formuliert der Gesetzgeber den gleichen Grundgedanken in § 23 Abs. 1 BAO: "*Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen sind für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung*."

Ein (absolutes) Scheingeschäft liegt dann vor, wenn gar kein Rechtsgeschäft beabsichtigt ist und ein gemeinsamer Vorsatz der Beteiligten dafür besteht, dennoch den Anschein des Abschlusses eines solchen Rechtsgeschäftes zu erwecken (siehe in diesem Sinn für die herrschende Lehre unter Verweis auf die Judikatur Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar², Rz 1 ff zu § 23, 62 f).

Aus der Tatsache, dass Dr. A das fragliche abgeschlossene Immobiliengeschäft und die Vorbereitung des zweiten Immobiliengeschäftes selbst durchgeführt hat und dies zu seinen Aufgaben als Geschäftsführer der Berufungswerberin gehört, für diese Tätigkeit jedoch im Namen der B Rechnungen an die Berufungswerberin gestellt hat und diese auf keinen Vereinbarungen beruhen, welche steuerlich anzuerkennen wären, kann darauf geschlossen

werden, dass er diese Handlungen vorgenommen hat, um Gewinne von der Berufungswerberin zur B zu verschieben, wo sie mit den mit diesem Anteil an der Mantelgesellschaft B erworbenen Verlustvorträgen ausgeglichen und damit der Besteuerung entzogen werden sollten.

Damit hat er vorsätzlich ein Geschäft, nämlich das Vermitteln von Immobilien vorgetäuscht, welches er nicht beabsichtigt hatte, da er eigentlich damit die Steuerlast der Berufungswerberin durch nicht bestehende Betriebsausgaben mindern und die dadurch bei der im Weg des Mantelkaufs erworbenen B entstehenden Einnahmen mit den übernommenen Verlustvorträgen ausgleichen wollte.

Liegt ein Scheingeschäft vor, sind die tatsächlichen (verdeckten) Vorgänge der der Besteuerung zu unterwerfen.

Dies ist im konkreten Fall die Tätigkeit des Gesellschaftergeschäftsführers Dr. A für die Berufungswerberin zum Erwerb von "*Ertragsobjekten*" als Vermögensanlage, welche bereits durch sein angemessenes Geschäftsführergehalt abgegolten wurde. Damit sind der Berufungswerberin aber keinerlei weitere Kosten für diese Tätigkeit entstanden und können daher weder für die Eingangsrechnung vom 26. November 1999 in Höhe von S 246.000,00 noch für die Eingangsrechnung vom 6. Dezember 1999 in Höhe von S 238.000,00 Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988 iVm. § 7 Abs. 2 KStG 1988 geltend gemacht werden.

Zu klären ist allerdings noch, wie das Ausbezahlen dieser Rechnungsbeträge steuerlich zu beurteilen ist und ob es sich dabei, wie von der Abgabenbehörde erster Instanz angenommen, um eine verdeckte Ausschüttung handelt, da diese Gelder ohne steuerlichrechtlich anzuerkennenden Rechtsgrund der B zugekommen sind.

Unter einer verdeckten Ausschüttung versteht man im Allgemeinen, alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Unter einem Anteilsinhaber ist dabei ein Gesellschafter oder eine Person mit einer gesellschafterähnlichen Stellung zu verstehen. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird (VwGH 26.9.2000, 98/13/01017; aus Hartl/Laudacher/Moser/Renner/Rumpl, Praxisleitfaden Körperschaftsteuerrichtlinien 2001). Dabei ist die Zuwendung dem Gesellschafter zuzurechnen, wenn diese nicht ihm sondern einer ihm nahe stehenden Person zufließen (VwGH 26.5.1999, 99/13/0039, 0072). Als Beispiel dafür wurde in der Judikatur auch die fremdunübliche Provisionszahlung an eine GmbH an der

die Anteilsinhaberin und die Geschäftsführerin beteiligt waren genannt (VwGH 24.2.1999, 97/13/0065).

Ansatzpunkt ist hier die Doppelstellung des Dr. A als Gesellschaftergeschäftsführer der Berufungswerberin und der B. Damit wird das rechtsgrundlose Ausbezahlen der oben genannten Rechnungsbeträge an eine Gesellschaft, an welcher der Mehrheitsgesellschaftergeschäftsführer der Berufungswerberin als Gesellschaftergeschäftsführer zu 50% beteiligt ist, zu einem Vermögensvorteil, den die B zu Lasten der Berufungswerberin erhalten hat. Dabei war die Absicht des Geschäftsführers beider Gesellschaften darauf gerichtet, die Steuerlast der Berufungswerberin zu mindern und gleichzeitig als Folge das Vermögen der B zu mehren.

Diese Zuwendung ist entsprechend der oben erwähnten Judikatur Dr. A als Anteilsinhaber als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen.

Dass, wie die Berufungswerberin ausführt, der nunmehr neue Eigentümer der B die eine Vereinbarung, welche man der Eingangsrechnung vom 6. Dezember 1999 zugrunde legen könnte, nachträglich anerkennen will, kann diese Beurteilung nicht ändern, da nachträgliche Vereinbarungen die steuerliche Beurteilung bereits verwirklichter Sachverhalte nicht ändern können.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die Zahlungen der Berufungswerberin an die B aufgrund der Tatsache, dass das vorgeschobene Rechtsgeschäft weder nach außen irgendwie zum Ausdruck gekommen ist, über keinen überprüfbaren Inhalt verfügt und ein Fremder auf eine klare schriftliche Vereinbarung bestanden hätte, die den Leistungsinhalt ausreichende konkretisiert und von Dr. A nur das Bestehen eines solches Rechtsgeschäft vorgetäuscht wurde, um den steuerlichen Gewinn der Berufungswerberin zu mindern und der daraus entstehende Vermögensvorteil absichtlich der B, welche zu 50% dem Gesellschaftergeschäftsführer der Berufungswerberin gehörte, zukommen sollte, um dort mit Verlustvorträgen aus dem Mantelkauf ausgeglichen zu werden und beide strittigen Rechnungsbeträge in voller Höhe von S 246.000,00 und S 336.000,00 (25% KeSt: S 145.500,00) eine verdeckte Ausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 an den Gesellschaftergeschäftsführer Dr. A sind.

Dementsprechend war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 11. Mai 2005