

#### **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Rechtsanwalt A, vom 10. Juni 2005, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10

- a) vom 3. Mai 2005 betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1995 und 1996
  - b) vom 12. Mai 2005 betreffend Körperschaftsteuer 1994 und 1995

im Beisein der Schriftführerin S nach der am 19. Oktober 2015 in 1030 Wien, Hintere Zollamtssstr. 2b, durchgeführten Beschwerdeverhandlung, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.  
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
  - II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Strittig ist im fortgesetzten Verfahren insbesondere, ob die noch offenen Abgabeverfahren für Körperschaftsteuer 1994 und 1995 sowie Kapitalertragsteuer 1995 und 1996 bereits verjährt sind, oder ob es sich hierbei um hinterzogene Abgaben mit verlängerten Verjährungsfristen handelt.

Der bisherige Sachverhalt und Verfahrensablauf stellt sich wie folgt dar:

Betriebsgegenstand der Beschwerdeführerin (Bf.) ist der Handel mit Sicherheitstechnik.

Gesellschafter-Geschäftsführer (GF) war in den Streitjahren Herr B , der zu 25 % am Stammkapital beteiligt war:

C	25 %	25 %	25 %	25 %	25 %	25 %	25 %
D	25 %	25 %	25 %	25 %	25 %	25 %	25 %
E	25 %	25 %	25 %				
G				25 %	25 %	25 %	25 %
<b>Summe:</b>	<b>100 %</b>			<b>100 %</b>	<b>100 %</b>	<b>100 %</b>	<b>100 %</b>

Bei der Bf. fand für die Jahre 1994 bis 2000 eine Buch- und Betriebsprüfung gem. §§ 147ff BAO statt, wobei u.a. folgende Feststellungen getroffen und im Betriebsprüfungsbericht sowie im Schriftsatz vom 11. August 2005 ausführlich dargestellt wurden:

### **1. Rechts- und Beratungsaufwendungen in den Jahren 1995, 1996 und 1998 (vgl. Tz. 15 und 38 des Bp-Berichtes):**

Die Bf. habe in den Streitjahren 1995, 1996 und 1998 Vorsteuern für Aufwendungen in Zusammenhang mit diversen Rechts- und Beratungsaufwendungen in Abzug gebracht, die jedoch nicht für die Bf., sondern für den Einzelunternehmer B getätigten worden seien (dies sei den Klagsschriften zu entnehmen).

Auch der behauptete Vorteilsausgleich durch die Übernahme der Kosten von der Bf. als Aufwandsentschädigung für die Tätigkeit von B sei nicht glaubhaft, da die Aufwendungen als "Rechts- und Beratungsaufwand" abgesetzt und die Vorsteuer abgezogen worden sei, obwohl die Leistungen nicht für das Unternehmen erbracht und auch keine Lohn- bzw. Sozialversicherungsabgaben hiervon entrichtet worden seien.

Da somit die strittigen Leistungen nicht für die Bf. ausgeführt worden seien, sei der Vorsteuerabzug wie folgt zu versagen gewesen (alle Beträge in Schilling):

Re-Aussteller	1995	1996	1998
RA Dr. RA1	18.000 (= 20 % v. 90.000)		
RA Dr. RA2		10.795 (= 20 % v. 53.979)	
RA Dr. RA3			6.666,67 (= 20 % v. 33.333,33)

RA Dr. RA4			13.500 (= 20 % v. 67.500)
<b>Summe</b> <b>Vorsteuerkürzung:</b>	<b>18.000</b>	<b>10.795</b>	<b>20.166,67</b>

Weiters würden somit diese Aufwendungen einschließlich der darauf entfallenden Umsatzsteuer verdeckte Ausschüttungen darstellen und seien daher dem Gewinn außerbilanzmäßig hinzuzurechnen (alle Beträge in Schilling):

Re-Aussteller	1995	1996	1997	1998
RA Dr. RA1	108.000			
RA Dr. RA2		14.000	24.000	26.774
RA Dr. RA3			10.000	30.000
RA Dr. RA4				81.000

## 2. Ablöse Kundenstock (vgl. Tz. 20 des Bp-Berichtes):

Die Bf. habe am 3. Mai 1994 von der Firma H 3.200 "Kundenadressen Österreich – Branche Sicherheitstechnik" für pauschal 870.000 S angeschafft, unter der Bilanzposition "Ablöse Kundenstock" aktiviert und unter Zugrundelegung einer 15-jährigen Nutzungsdauer abgeschrieben. Die entsprechende Verbindlichkeit sei in der Bilanz zum 31. Dezember 1994 als Verbindlichkeit gegenüber Frau J (Mutter von B) i.H.v. 870.000 S ausgewiesen worden. In den Folgejahren 1995 bis 1997 scheint eine "sonstige Verbindlichkeit" i.H.v. 540.000 S, in den Jahren 1998 bis 2000 i.H.v. 452.591,83 S gegenüber der Firma H auf.

Die von der Bf. erworbene Diskette mit den 3.200 Adressen, die eigentlich von der Firma K stammen solle, habe der Betriebsprüfung nicht vorgelegt werden können.

Lt. Aussage des GF seien die erworbenen Adressen mit den vorhandenen Adressen "vermischt" worden, weshalb nachträglich eine konkrete Angabe der gelieferten Adressen nicht mehr möglich sei.

Der als Beweisstück vorgelegte Datenbestand aus dem Jahre 1998 enthalte zumindest zu 90 % den angeblich ursprünglichen Datenbestand und sei daher mit dem Gegenstand

der ursprünglichen Lieferung nicht ident. Zudem sei das Dateiformat des übergebenen Datenträgers (CD) nicht lesbar.

Da die Geschäftsanbahnung nur telefonisch erfolgt sei, hätten auch keine sonstigen diesbezüglichen Unterlagen vorgelegt werden können, insbesondere Schriftstücke mit der Firma K, die ja der eigentliche Lieferant der Adressen gewesen sein solle, oder den anderen involvierten Firmen.

Die Bf. habe bis dato keine Personen genannt, die neben Herrn B und seinem Halbbruder X an diesem Geschäftsfall mitgewirkt hätten.

Darüber hinaus sei es für die Betriebsprüfung verwunderlich, dass in Hinblick auf den verrechneten Wert des Datenbestandes kein Ausdruck desselben erfolgt sei, um im Falle eines schadhaften Datenträgers zumindest die Ausdrucke zur Verfügung zu haben.

Festgestellt worden sei ein am 27. März 1995 erfolgter Bankausgang vom Firmenkonto i.H.v. 400.000 S. Am 27. April 1995 sei auf dem Buchhaltungskonto (BAWAG Sparbuch) ein Eingang i.H.v. 400.000 S verbucht worden.

Am 31. Dezember 1995 sei die Buchung "sonstige Verbindlichkeiten/BAWAG Sparbuch" i.H.v. 400.000 S mit dem Buchungstext "Kundenstock 870.000 S" erfolgt. Weiters sei eine Kassaausgangsbestätigung vom 27. April 1995 vorgelegt worden, die von Herrn X unterfertigt worden sei.

Herr X sei aber in keiner Weise zur Aufklärung des Sachverhaltes bereit gewesen und habe auch die Unterschrift auf der Niederschrift vom 18. April 2002 verweigert.

Die Betriebsprüfung vertrete daher die Ansicht, dass eine Lieferung der in Rechnung gestellten Kundenadressen nicht stattgefunden habe und somit ein Scheingeschäft gem. § 23 BAO vorliege.

Diese Annahme werde auch dadurch erhärtet, dass eine internationale Firmenauskunft betreffend die behauptete Forderungsabtretung negativ verlaufen sei. D.h., dass die angeführten südafrikanischen Firmen nicht existent gewesen seien. Auch sei die behauptete wesentliche Umsatzsteigerung (von über 3 Mio S) gegenüber den von der Firma L erzielten Umsätzen den im Bp-Bericht dargestellten Umsatzzahlen nicht zu entnehmen.

Die Position "Kundenadressen" sei daher aus dem Anlagevermögen auszuscheiden, die Verbindlichkeit gegenüber der Firma H und der geltend gemachte IFB aufzulösen.

Soweit Zahlungen für die in der Bilanz aufscheinende Verbindlichkeit getätigt bzw. gewinnmindernd Zinsen verbucht worden seien, würden diese verdeckte Ausschüttungen darstellen und würden dem Gewinn außerbilanziell hinzugerechnet.

Die verdeckten Ausschüttungen unterliegen der Kapitalertragsteuer (vgl. Tz. 38ff des Bp-Berichtes).

### **3. Kapitalertragsteuer (vgl. Tz. 38 des Bp-Berichtes)**

Wie bereits in Tz. 20 des Bp-Berichtes angeführt worden sei, würden die unter "sonstige Verbindlichkeiten" verbuchten Aufwendungen bzw. Zahlungen für die Ablöse "Kundenstock" verdeckte Ausschüttungen darstellen und unterliegen als solche nach Maßgabe des Zuflusses der Kapitalertragsteuer.

Bezüglich des Zahlungsflusses seien aus der Buchhaltung nur Bankausgänge ersichtlich gewesen, die angeblich in weiterer Folge bar an Herrn X übergeben worden seien. Die übernommenen Beträge habe Herr X quittiert.

Weiters seien von der Bf. unter der Position Rechts- und Beratungskosten Aufwendungen verbucht worden, die in keinem betrieblichen Zusammenhang mit der Bf. stehen würden.

Die Aufwendungen einschließlich der darauf entfallenden Umsatzsteuer würden verdeckte Ausschüttungen (vA) darstellen und würden dem Gewinn außerbilanzmäßig hinzugerechnet und nach Maßgabe des Zahlungsflusses der Kapitalertragsteuer (KESt) unterzogen werden.

Das Finanzamt verfügte in der Folge die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO und folgte in den neu erlassenen Sachbescheiden den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Die Bf. erhob gegen die o.a. Bescheide Beschwerde (Berufung) und begründet diese sowie im Mängelbehebungsverfahren mit Schriftsatz vom 28. Juli 2005 und vom 15. Februar 2002 im Wesentlichen folgendermaßen:

#### **1. Rechts- und Beratungsaufwendungen in den Jahren 1995, 1996 und 1998:**

Die strittigen Rechts- und Beratungskosten würden sich auf die Inanspruchnahme von Herrn B als GF der Bf. beziehen. Dies im Zusammenhang damit, dass dieser auch in der, in der Zwischenzeit gelöschten L Geschäftsführer gewesen sei. Die Kläger hätten unterstellt, dass Lieferungen an die Firma L vorgenommen worden wären, die Zahlungen aber durch die Bf. vereinnahmt worden wären. Dieser Umstand sei schon durch das Gerichtsgutachten vom 26. Februar 1996 von M ausgeschlossen worden. Nachdem die Bf. als "Gesellschaft" nicht in Anspruch habe genommen werden können, sei

versucht worden, Herrn B als GF der Bf. in Anspruch zu nehmen, was letztlich zu diesen Aufwendungen geführt habe. Aus diesem Grunde seien diese Aufwendungen für die Bf. betrieblich begründet und in die Buchhaltung aufgenommen worden.

Die Bf. habe letztlich diese strittigen Beträge auch als Aufwandsentschädigung für die Tätigkeit von Herrn B als GF gesehen, da dieser erst im Jahre 1995 angestellt worden sei und auch erst ab diesem Zeitpunkt Geldbezüge erhalten habe.

## **2. Ablöse Kundenstock:**

Die Bf. habe nicht das gleiche Geschäftsfeld wie die Firma L gehabt, weshalb die Anschaffung von Kundenadressen notwendig gewesen sei.

Die L habe sich neben der Fertigung von Aluminium-Transportbehältern mit dem Vertrieb eines breiten Programms an Waren aus dem Bereich "mechanische Sicherheit" beschäftigt.

Insbesondere durch den Krieg in Ex-Jugoslawien sei die Geschäftsentwicklung der Firma L zusammengebrochen.

Die Bf. hingegen sei nach einer Idee und auf Empfehlung der Verkaufsleitung des Hauptlieferanten K für den Vertrieb der neuen Produktgruppe "K Alarmanlagen" gegründet worden und habe sich seit 1994 mit dem Vertrieb von Alarmanlagen, Transportgeräten, Sicherheitsschlössern und Hochleistungs-Schmierstoffen beschäftigt.

Da die produkt- und kundenbezogenen Kenntnisse über den österreichischen Markt von Alarmanlagen lediglich bei K1 gelegen seien, sei es doch nur zu nahe liegend und im Interesse eines zügigen Aufbaus des Marktes, dass diese Unterlagen einschließlich der Adressen von Kunden von der K angekauft würden. Die Diskette sei schließlich an die Bf. von Dänemark per Post versendet worden und habe Kundendaten aus den Branchen "Hersteller und Verarbeiter von Metallwaren", "Stahlbauunternehmen", "Markisenhersteller" etc. aus dem österreichischen Raum und angrenzenden Gebieten der Nachbarländer enthalten, insbesondere Name, Adresse, Postleitzahl, Ort, Ansprechpartner, Telefonnummern, Telefaxnummern, Zahlungskonditionen, Gebietscode, Versandbedingungen, Umsätze der Jahre 1991 bis 1993 und eine Kennzahl über die Zahlungsweise.

Der tatsächliche wirtschaftliche Nutzen der Adressen sei für die Bf. zum damaligen Zeitpunkt schwer abschätzbar gewesen, dennoch sei man von einer Hereinbringung der Investition innerhalb von fünf Jahren ausgegangen.

Da jedoch bei einem direkten Verkauf der Kundenadressen von K an die Bf. Komplikationen mit dem ehemaligen Kooperationspartner N (Wien) zu befürchten gewesen wären, sei der Verkauf über folgende "Zwischenfirmen" erfolgt, um eine eventuelle "Rückverfolgung" des Ursprungs der Adressen ausschließen zu können:

Die Firma K1 habe zunächst die Daten und Adressen an die Tochter P verkauft.

Danach habe die Firma P die Daten und Adressen an die Firma Q verkauft.

Die Firma Q habe die Daten und Adressen wiederum an die Firma T verkauft, die schließlich die Daten und Adressen an die Bf. um 870.000 S veräußert habe.

Für Herrn X als GF der Firma T habe diese Abwicklung den großen Vorteil gehabt, dass damit zu transferierende Gelder völlig legal und unkompliziert aus Südafrika nach Österreich haben geschafft werden können.

Aufgrund der zunehmend unsicheren wirtschaftlichen und persönlichen Lage in Südafrika, habe sich Herr X entschlossen nach Österreich zurückzukehren.

Zwecks Begleichung der noch offenen Verbindlichkeiten und Steuerschulden in Südafrika, habe Herr X seine Forderungen an die Bf. an einen der Gläubiger (BB) abgetreten.

Die Umbuchung auf das Konto "BAWAG Sparbuch" sei lediglich aus dem Grund vorgenommen worden, damit der Betrag i.H.v. 400.000 S nicht bei den täglich disponierbaren Mitteln der Bf. aufschien.

In der Eingangsrechnung von der Firma H sei kein Umsatzzuwachs, sondern bloß ein Umsatz größer als 3.000.000 S garantiert worden.

Auch habe die Bf. eine Umsatzsteigerung von rund 10 % erzielt, die sehr wohl als "wesentlich" bezeichnet werden kann.

Bei rückblickender Betrachtung stünden den Kosten i.H.v. 63.225 € (= rd. 870.000 S) einem bis zum 15. Februar 2002 erzielten Umsatz von 1.680.300 € (= rd. 23.121.000 S) gegenüber.

Der zusätzlich erzielte Mehrgewinn aus diesem Projekt sei im Beobachtungszeitraum um rund 30 % über den Erwartungen gelegen. Damit könne das gesamte Geschäft als wirtschaftlich erfolgreich und überaus gerechtfertigt bezeichnet werden.

Zahlungsmodalität:

Die Firma H habe der Bf. den Rechnungsbetrag kreditiert.

Bisher seien folgende Zahlungen von der Bf. an die Firma H erfolgt, wobei die Beträge bar von Herrn X übernommen und quittiert worden seien:

	in bar von X übernommen am:	Betrag in S:
Gesamtrechnungsbetrag:		870.000,00
1. Rechnungsteilbetrag:	27.4.1995	400.000,00
2. Rechnungsteilbetrag:	10.7.1998	17.408,17
Zinsen 1999 für Kundenstockdarlehen:	16.6.2000	34.433,26
<b>noch aushaltender Rechnungsbetrag lt. Bilanz z. 31.12.1998, 1999, 2000:</b>		<b>452.591,83</b>

Weitere Rückzahlungen seien wegen der allgemeinen schlechten Geschäftslage der Bf. bis 15. Februar 2002 nicht erfolgt.

Die Bf. habe der Abgabenbehörde den gesamten vorhandenen Schriftverkehr zur Verfügung gestellt und somit die Mitwirkungspflicht wahrgenommen. Von einem "Scheingeschäft" könne daher nach Ansicht der Bf. im gegenständlichen Fall nicht ausgegangen werden.

Der Bf. sei es auch gelungen, eine Sicherung des kompletten Datenbestandes aus dem Jahre 1998 vorzulegen.

Da in den Jahren 1994 bis 1998 keine Zukäufe von Adressen erfolgt seien, im Jahre 1994 bei den Adressen mit Null begonnen worden sei und die anderen Geschäfte erst im Aufbau begriffen waren, könne davon ausgegangen werden, dass es sich dabei zumindest zu 90 % um die angekauften Adressen handle. Der Rest sei durch Weiterempfehlungen erarbeitet worden.

Da Ende 1998 Anfang 1999 die gesamte Computeranlage der Bf. erneuert worden sei, habe bei der Betriebsprüfung im Jahre 2002 auf diese Datensicherung nicht mehr

zugegriffen werden können, da sie mit den heute verwendeten Programmen nicht mehr zu öffnen sei.

Das Finanzamt wies die Berufung mittels Berufungsverfahrensentscheidung

a) vom 31. August 2005 betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1995 bis 1998 und 2000

b) vom 13. September 2005 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1995, 1996 und 1998 sowie betreffend Körperschaftsteuer 1994 bis 1999 als unbegründet ab und begründete dies u.a. wie folgt:

Da das Finanzamt der Berufung keine neuen Tatsachen und Beweise entnehmen könne, könne keine andere rechtliche Würdigung vorgenommen werden, sowohl was die Rechts- und Beratungskosten, den Ankauf der Kundenadressen, der damit erfolgten verdeckten Gewinnausschüttung und der umsatzsteuerlichen Behandlung der Vorsteuerkürzung der Rechts- und Beratungskosten betreffen würde.

Die unter "sonstige Verbindlichkeiten" verbuchten Aufwendungen für die "Ablöse Kundenstock", würden nach Maßgabe des Zuflusses verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen.

Die Rechts- und Beratungskosten würden keinen betrieblichen Aufwand bei der Bf. darstellen und seien ebenso nach Maßgabe des Zuflusses inkl. USt eine verdeckte Gewinnausschüttung.

Die Bf. stellte gegen die o.a. Bescheide einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und ergänzte ihr Berufungsbegehren im Wesentlichen folgendermaßen:

Die Rechts- und Beratungskosten (Rechnung Dr. RA1 vom 28. September 1995 i.H.v. 108.000 S inkl. 20 % USt und Rechnung Dr. RA3 vom 8. April 1998 i.H.v. 40.000 S inkl. 20 % USt) bezügen sich ausschließlich auf die Inanspruchnahme des Herrn B als Geschäftsführer der Bf.

Daher seien diese Aufwendungen betrieblich begründet.

Die Bf. beantragt daher die Anerkennung folgender Vorsteuerbeträge (alle Beträge in Schilling):

Vorsteuer	1995	1996	1998
	18.000	10.795	20.167 (= 6.667 + 13.500)

Weiters mögen die getätigten Aufwendungen für Rechts- und Beratungskosten als gewinnmindernd betrieblich veranlasst behandelt werden. Demnach käme es zu keiner verdeckten Gewinnausschüttung und Kapitalertragsbesteuerung.

Kundenstock:

Die aus Mai 1994 stammende Kundenstock-Diskette habe die Bf. der Betriebsprüfung nicht mehr vorlegen können. Auch gehe die Firma L (Vertrieb von mechanischer Sicherheit und Schlössern) nicht der gleichen Tätigkeit, wie die Bf. (Vertrieb von Alarmanlagen) nach.

Die B11 sei gegründet worden, um die "K Alarmanlagen" der Firma K1 zu verkaufen.

Die Geschäftsanbahnung sei ausschließlich auf telefonischer Basis erfolgt. Dabei sei vereinbart worden, dass diese Informationen auf einer Diskette übermittelt werden. Da es sich um wertvolles Datenmaterial, dessen Verwertung einen großen Vorsprung gegenüber der Konkurrenz bedeutete, gehandelt habe, sei eine direkte Fakturierung schon aus dem Vorsichtkeitsprinzip eines vernünftig denkenden Kaufmannes ausgeschlossen gewesen, um eine eventuelle Rückverfolgung des Ursprungs dieser Adresse ausschließen zu können. Aus diesem Grunde seien andere Unternehmen zwischengeschalten worden.

Die Firma K1 habe an die Tochter P verkauft, um die damalige sogenannte "Berlinhilfe" i.H.v. 2 % in Anspruch nehmen zu können.

Die Firma P habe dann an die Firma AA /Südafrika (= Tochter von der Firma AA/Italien mit Sitz in Bologna) verkauft.

Die Firma Q habe dann an die Firma T verkauft.

Schließlich verkaufte die Firma T an die Bf.

Für die Firma T und für Herrn X als GF der Firma T habe diese Abwicklung den großen Vorteil gehabt, dass die damit verbundenen Gelder völlig legal nach Österreich geschafft haben werden können. Zum seinerzeitigen Zeitpunkt sei es unmöglich gewesen, Geldtransfers aus Südafrika durchzuführen.

Deshalb sei am 27. April 1995 ein BAWAG-Sparbuch mit einer Einlage i.H.v. 400.000 S Herrn X als Anzahlung für den Erwerb des Kundenstocks persönlich übergeben worden. Herr X habe die Übernahme dieses Geldbetrages auf einer Quittung mit seiner Unterschrift bestätigt.

Schon der zeitlich nahe Zusammenhang zwischen der Gründung der Bf. und dem Erwerb des Kundenstocks untermauere die Tatsache, dass gerade und nur dieser Kundenstock

die Grundlage, die Basis, das Fundament für den Betriebsgegenstand der Bf. bilden habe können.

Ausschließlich durch diesen Erwerb des Kundenstocks habe die Geschäftstätigkeit weit mehr entfaltet und dadurch deutliche Umsatzsteigerungen erzielt werden können.

Die seinerzeitigen Daten seien von der Diskette – schon aus Sicherheitsgründen wegen der kurzen Lebensdauer – in das firmeninterne EDV-System eingespielt worden und die Daten seien mit jenen aus dem laufenden Geschäftsbetrieb vermischt worden.

Die Umsatzsteigerungen stellen sich wie folgt dar (alle Beträge in Schilling):

Jahr	Umsatz
1996	637.818
1997	1.890.097
1998	3.850.703
1999	1.422.142

Zum Beweis der tatsächlichen Existenz der angeschafften Adressen sei eine Sicherung des kompletten Datenbestandes aus dem Jahre 1998 der Abgabenbehörde vorgelegt worden.

Die Bf. beantrage daher die Aufhebung der angefochtenen Bescheide.

Im Schriftsatz vom 15. Oktober 2009 führt die Bf. nochmals ergänzend aus (dieser Schriftsatz wurde der Amtspartei im Rahmen der mündlichen Verhandlung zur Gänze zur Kenntnis gebracht):

Die Firma L sei im Jahre 1987 gegründet worden und ihr Hauptlieferant sei bereits damals die Firma Y/K gewesen. Im Jahre 1994 habe somit bereits eine langjährige, vertrauensvolle Geschäftsbeziehung zwischen den beiden Firmen bestanden.

Zum Diskettenkauf werde ausgeführt, dass um das Jahr 1993 eine Zusammenarbeit zwischen der Firma Y/K und N, die sogenannte "Magnetschlüssel" vertrieben hätten, bestanden habe. Diese "Magnetschlüssel" seien die Schnittstelle zwischen der mechanischen und der elektronischen Sicherheit gewesen. In weiterer Folge seien die Rechte an diesen Magnetschlüsseln um einen sehr geringen Betrag von Y/K an N verkauft worden. Es werde vermutet, dass der Vorstandsvorsitzende von Y/K mit dem Vorstandsvorsitzenden von N gut befreundet gewesen sei. Um die wirtschaftliche

Existenz der restlichen Vorstandsmitglieder von Y/K zu sichern, seien sämtliche Kundendaten und dergleichen gesammelt und auf einer Diskette festgehalten worden. Diese Adressen seien von Y/K zur Absicherung der Marktposition der Y/K-Geschäfte und besseren Erschließung des österreichischen Marktes der Bf. angeboten worden. Die Adressen hätten produkt- und kundenbezogene Informationen und Kenntnisse über den österreichischen Markt bezüglich Alarmanlagen umfasst.

Die Bf. sei am 8. März 1994 auf Empfehlung des Hauptlieferanten (= K1) gegründet worden, zwecks Vertrieb der "K Alarmanlagen", die von Y/K zusammen mit der Firma Z entwickelt worden seien. Die Adressen seien die Grundlage für den Betriebsgegenstand der Bf. gewesen. Die Bf. sei ein von der Firma L völlig getrenntes Unternehmen mit unterschiedlicher Produktpalette.

Da es sich um wertvolles Datenmaterial gehandelt habe, sei eine direkte Fakturierung aus dem Vorsichtsprinzip eines vernünftig denkenden Kaufmannes ausgeschlossen worden. Die Vertragsparteien seien bemüht gewesen, eine Rückverfolgung des Ursprungs dieser Adressen auszuschließen.

Es sei auch im Geschäftsleben durchaus üblich Subfirmen zwischenzuschalten. Bei den verbuchten Aufwendungen handle es sich somit sehr wohl um betrieblichen Aufwand.

Zur Aufbewahrungsfrist halte die Bf. fest, dass der Prüfungsauftrag am 9. Jänner 2002, somit nach Ende der gesetzlich vorgeschriebenen siebenjährigen Aufbewahrungsfrist unterfertigt worden sei. Die Bf. sei daher am 1. Jänner 2002 nicht mehr verpflichtet gewesen, Belege und dergleichen, die das Jahr 1994 betroffen haben, aufzubewahren.

Die Daten der Diskette seien mit eigenen Daten "vermischt" worden, um die Herkunft bzw. das Vorhandensein einer solchen Diskette zu verbergen. Die Bf. habe kein Interesse gehabt, die Diskette länger als nötig aufzubewahren. Demnach könne auch nicht die "Verpackung" der Diskette vorgelegt werden.

Nach einer Anlaufphase habe in den Jahren 1996 bis 1998 nur aus den Y/K Geschäften ein Jahresumsatz von ca. 2.100.000 S erzielt werden können. Ohne die Liste hätte die Bf. nicht so schnell einen so hohen Umsatz erzielen können.

Zum Beweis der tatsächlichen Existenz der angeschafften Adressen habe die Bf. eine Sicherung des kompletten Datenbestandes aus dem Jahre 1998 vorgelegt.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung ergänzte die steuerliche Vertretung der Bf. die Berufungsausführungen u.a. folgendermaßen:

Herr X habe sich zum Zeitpunkt der Niederschrift am 18. April 2002 in einem psychisch angespannten Zustand befunden. Aus Angst sich selbst strafbar zu machen und aus Unwissenheit über die österreichische Gesetzeslage, habe er nähere Auskünfte verweigert.

Der Kaufpreis sei direkt zwischen der Firma Y/K und der Bf. mündlich vereinbart und über Zwischenfirmen verrechnet worden.

Aus der Tatsache, dass Unterlagen zu einem Zeitpunkt nicht vorgelegt haben werden können, zu dem eine gesetzliche Aufbewahrungsfrist nicht mehr bestanden habe, könne vom Finanzamt nicht zum Nachteil der Bf. der Schluss gezogen werden, dass das Geschäft nicht zustande gekommen sei, zumal die gesetzliche Aufbewahrungsfrist vor Beginn der Betriebsprüfung geendet habe.

Hinsichtlich der strittigen Rechts- und Beratungsaufwendungen der Jahre 1995, 1996 und 1998 schränke die Bf. ihr Berufungsbegehr ein und nehme dieses Berufungsbegehr zurück.

Die Vertreter des Finanzamtes entgegneten, dass es nach wie vor unglaublich sei, dass der Datenbestand, der das einzige Beweismittel darstelle, nicht gesondert aufbewahrt worden sei, insbesondere im Hinblick auf die geltend gemachte 15-jährige Nutzungsdauer (AfA).

Im Übrigen sei kein Grund ersichtlich, von den getroffenen Feststellungen betreffend Kauf von 3.200 Kundenadressen abzuweichen.

Der Unabhängige Finanzsenat entschied in seiner Berufungsentscheidung vom 3. März 2010 zusammenfassend wie folgt:

*Da der von der Bf. bis dato bloß behauptete Kauf von 3.200 Kundenadressen, trotz mehrmaliger Vorhalte, durch keinerlei Nachweise belegt oder glaubhaft gemacht werden konnte (Kontaktpersonen wurden nicht namhaft gemacht, Aussagen wurden verweigert, Kaufgegenstand konnte nicht vorgelegt werden, noch konnte anderweitig glaubhaft gemacht werden, dass der Kaufgegenstand jemals tatsächlich existiert habe) wird davon ausgegangen, dass die entnommenen Gelder, nicht für einen tatsächlichen Kauf von Kundenadressen verwendet wurden, sondern dass es sich um eine Vorteilsgewährung an den Gesellschafter-GF B handelt. Die Entnahme der Beträge erscheint im Hinblick, dass*

*Herr B seinem Halbbruder X eine gesicherte Rückkehr aus Südafrika ermöglichen wollte, als plausibel.*

*Da eine verdeckte Ausschüttung eine Maßnahme der Einkommensverteilung bildet, ist sie bei der Einkommensermittlung der Körperschaft zu neutralisieren; d.h., im Ausmaß der verdeckten Ausschüttung erhöht sich der zuvor von der Bf. bilanzierte Gewinn. Gem. § 8 Abs. 2 KStG 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.*

*Zusätzlich zur Erhöhung der körperschaftsteuerpflichtigen Bemessungsgrundlage verursacht die verdeckte Ausschüttung in jedem Falle einen Kapitalertragssteuerabzug im Ausmaß von 22 bzw. 25 %. Denn gem. § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 gelten Gewinnanteile, Zinsen und sonstige Bezüge, die aus einer Beteiligung an Gesellschaften mit beschränkter Haftung stammen, als Kapitalerträge und unterliegen somit der Kapitalertragsteuer.*

*Tätigen Gesellschafter einer GmbH aus dem Gesellschaftsvermögen "Entnahmen", die auf keinen einwandfrei nachgewiesenen, zivilrechtlich tragenden Rechtsgrund zurückgeführt werden können, liegt eine KEST-pflichtige verdeckte Gewinnausschüttung vor (vgl. VwGH vom 2.6.2004, 2001/13/0229).*

*Die o.a. vom Gesellschafter-GF B dem Unternehmen entnommenen Geldbeträge für die Rechnung der H und der Rechtsanwälte Dr. RA1, Dr. RA2, Dr. RA3 und Dr. RA4 (diesbezügliche Berufung wurde lt. Niederschrift vom 22. Oktober 2009 zurückgenommen) werden daher Herrn B als eigentlichen Machthaber der Bf. und Gesellschafter-GF als verdeckte Ausschüttung (Vorteilsgewährung an den Gesellschafter-GF B) zugeschrieben.*

Gegen die abweisende Berufungsentscheidung vom 3. März 2010 des Unabhängigen Finanzsenates er hob die Bf. Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof.

Mit Erkenntnis vom 26.11.2014, 2010/13/0075, hob der Verwaltungsgerichtshof die o.a. Berufungsentscheidung vom 3. März 2010 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften insoweit auf, als der angefochtene Bescheid die Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 und 1995 sowie die Kapitalertragsteuer für die Jahre 1995 und 1996 betrifft, da dem bekämpften Bescheid eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen betreffend eine Abgabenhinterziehung fehlen und grundsätzlich nicht von längeren Verjährungsfristen auszugehen ist.

Das Fehlen einer Auseinandersetzung mit der Verjährungsfrage belaste nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes diese Spruchpunkte daher mit einem relevanten Begründungsmangel.

Als unbegründet abgewiesen und somit bestätigt hat der Verwaltungsgerichtshof hingegen die Ausführungen des Unabhängigen Finanzsenates „Zum behaupteten Kauf von Kundenadressen“ und führt dazu wie folgt aus:

*Die belangte Behörde hat umfangreich begründet, weshalb der Behauptung der Beschwerdeführerin, zu Beginn ihrer Tätigkeit habe sie auf dem Umweg über eine Gesellschaft des Halbbruders des Geschäftsführers in Südafrika Kundenadressen gekauft, die in Wahrheit aus Dänemark gekommen seien und dem Aufbau des neu gegründeten Unternehmens gedient hätten, nicht zu folgen sei. Zu den dafür im angefochtenen Bescheid dargelegten Gründen zählen das Fehlen von Unterlagen über das Zustandekommen des Geschäfts und - abgesehen von einer nicht mehr lesbaren CD, auf der sie mit anderen Adressen vermischt sein sollen - der Adressen selbst, die Weigerung des Halbbruders des Geschäftsführers, über das Geschäft Auskunft zu geben, ein Vergleich der Umsätze mit denen einer früheren, bei Gründung der Beschwerdeführerin gerade insolvent gewordenen Gesellschaft mit u.a. demselben Geschäftsführer und auch die Tatsache, dass die Gesellschaft, an die die unbeglichene Restforderung aus dem Kaufvertrag zediert worden sein soll, am angegebenen Ort in Südafrika nicht bekannt ist.*

*Was die Beschwerde dagegen vorbringt, geht auf die Ausführungen der belangten Behörde nicht konkret und gedanklich nachvollziehbar ein, lässt etwa das Argument, die Alarmanlagen, die von der früheren Gesellschaft noch nicht vertrieben worden seien und deren Vertrieb der behauptete Adressenkauf dienen sollte, schieren in den Umsätzen nicht auf, unbeantwortet und zeigt weder eine Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung noch einen anderen relevanten Verfahrensmangel auf. Soweit sich die Beschwerde gegen die Feststellung richtet, der Adressenkauf habe nicht stattgefunden, muss sie daher erfolglos bleiben.*

Auch betreffend die Problematik „Verjährung“ bestätigt der Verwaltungsgerichtshof die Rechtmäßigkeit der Berufungsentscheidung vom 3. März 2010 zum Teil wie folgt:

*Die Beschwerde argumentiert mit absoluter Verjährung gemäß § 209 Abs. 3 BAO, geht dabei von einer Verjährungsfrist von zehn Jahren aus und verkennt, dass für den vorliegenden Fall, in dem eine im Jahr 2002 begonnene Betriebsprüfung im Jahr 2005 zur Erlassung der erstinstanzlichen Bescheide führte, gemäß § 323 Abs. 16 BAO noch die Frist von fünfzehn Jahren maßgeblich ist. Verjährung gemäß § 209 Abs. 3 BAO kann daher auch für die ältesten streitgegenständlichen Ansprüche nicht eingetreten sein.*

*Der Beschwerde ist auch nicht entnehmbar, woraus sich - mit Rücksicht auf die im Jahr 2002 begonnene Prüfung - für die Abgabenansprüche der Jahre 1997 bis 2000 ein*

*Problem hinsichtlich der Verjährung gemäß § 207 BAO ergeben soll. Bei Bedachtnahme auf das Datum des Erstbescheides (24. Oktober 1997) als vorangegangener Unterbrechungshandlung gilt dies auch für den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1996.*

Nach Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes nahm das Finanzamt mit Schreiben vom 16. September 2015 bezüglich der Verjährungsfrage wie folgt Stellung:

Nach Ansicht des Finanzamtes handle es sich bei den im fortgesetzten Verfahren noch offenen Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 1994 und 1995 sowie Kapitalertragsteuer 1995 und 1996 um hinterzogene Abgaben.

Zum einen beträfe dies die in den Streitjahren geltend gemachten Rechtsanwalts- und Beratungskosten, die keinen betrieblichen Zusammenhang aufwiesen, und zum anderen beträfe dies den behaupteten Kauf von Kundenadressen im Mai 1994, der sich infolge Aktivierung und Abschreibung über 15 Jahre in den Jahren 1994 und 1995 gewinnmindernd auswirkte.

Diese ungerechtfertigten Aufwendungen würden eine verdeckte unversteuerte Bereicherung der Bf., somit verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen.

Damit seien nach Ansicht des Finanzamtes durch die vorgetäuschten Aufwendungen im Ausmaß der in den Jahren 1994 und 1995 vorgenommenen Abschreibungen des aktivierte Wertes der Kundenkartei bzw. angeblicher Teilzahlungen auf den Kaufpreis der Kundenkartei an den Käufer sowie der Auflösung einer Rückstellung betreffend nicht die Gesellschaft zurechenbarer Rechtsanwaltskosten Mittel frei geworden, über die der Gesellschafter-GF B (eigentlicher Machthaber der Gesellschaft) nach seinem Belieben verfügen bzw. sich zuwenden habe können.

Dafür, dass es sich bei den aufgezeigten, vom Gesellschafter-GF B herbeigeführten Gewinnminderungen um ungewollte, versehentlich ausgelöste Handlungsfolgen gehandelt habe, könne aufgrund der im Bp-Bericht erwähnten bewussten Erfassung von fingierten Geschäftsvorgängen, deren Stattdaten nicht erwiesen habe werden können bzw. die in keinem Zusammenhang mit der Bf. gestanden hätten, ausgeschlossen werden.

Für einen entschuldbaren Rechtsirrtum darüber, dass durch diese Handlungen die Besteuerungsgrundlage für die Körperschaftsteuer für 1994 und 1995 verkürzt werde und auch Kapitalertragsteueransprüche für 1995 und 1996 ausgelöst würden, fänden sich bei Gesamtbeurteilung aller Tatsachen, die durch das zielgerichtete Handeln des Gesellschafter-GF geschaffen worden seien, keine entsprechenden Anhaltspunkte.

Auch aus der langjährigen Erfahrung als Wirtschaftstreiber (Straferkenntnis vom 14. Juni 1996 wegen wissentlicher Hinterziehung von Umsatzsteuervorauszahlungen)

aber auch aufgrund der zielgerichteten, planvollen Vorgangsweise im gegenständlichen Zusammenhang hinsichtlich der Fingierung von Betriebsausgaben bzw. die Berücksichtigung nicht zurechenbarer Kosten in der Grundlage für die Errechnung der Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 und 1995 würden erkennen lassen, dass der Gesellschafter-GF die Verwirklichung des gesetzlichen Tatbildes einer Abgabenhinterziehung durch sein Verhalten ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden habe.

Zur Verjährungsproblematik halte das Finanzamt ergänzend fest:

Da bis 31. Dezember 2004 anderslautende Verjährungsvorschriften gegolten hätten, sei im Rahmen der Betriebsprüfung in der Regel nicht daran gedacht worden, festzuhalten, warum es sich aufgrund der durchgeführten Überprüfungen, gesammelten Beweismittel sowie der letztendlich im Bp-Bericht sowie in der Niederschrift über die Schlussbesprechung dokumentierten Feststellungen, um hinterzogene Abgaben gehandelt habe.

Zu den Ausführungen des Finanzamtes vom 16. September 2015 nahm der rechtsfreundliche Vertreter der Bf. mit Schreiben vom 12. Oktober 2015 wie folgt Stellung:

Im gegenständlichen Fall würden jedwede Feststellungen der Abgabenbehörde inwieweit Abgaben hinterzogen worden seien fehlen.

Lt. Bp-Bericht lägen überhaupt keine Feststellungen in Richtung eines qualifizierten Verschuldens (§ 8 Abs. 1 FinStrG) vor, auch habe die Finanzstrafbehörde bis dato keine Verfolgungshandlungen eingeleitet.

Nach Ansicht der Bf. hätte die Abgabenbehörde die Finanzstrafbehörde im Sinne eines fairen Verfahrens verständigen müssen, sofern überhaupt ein Tatverdacht vorgelegen sei. Diesbezügliche Hinweise könnten dem Bp-Bericht sowie der Niederschrift über die Schlussbesprechung nicht entnommen werden.

Wenn Aufwendungen (AfA auf immaterielle Vermögenswerte, wie Kundenstock etc.) von der Abgabenbehörde nicht anerkannt werden, so heiße dies aber noch lange nicht, dass mit diesen Aufwendungen Abgaben hinterzogen werden sollten.

Nach Ansicht der Bf. müsste das Bp-Verfahren komplett neu aufgerollt werden, da sich aus den seinerzeitigen Unterlagen die nunmehrigen Behauptungen in der Stellungnahme keineswegs ergeben würden.

Im Übrigen verweise die Bf. auf ihre bisherigen Ausführungen und vorgelegten Unterlagen (CD etc.), weshalb auch nicht von einer Verletzung der Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht im Rahmen des Prüfungsverfahrens gesprochen werden könne.

Auch habe die Bf. bereits im Gründungsjahr 1994 hohe Umsatzerlöse (ohne Umsätze aus Schmierstoffen) aufgrund des Zukaufs der Kundendateien erzielt. Ein langsamer Aufbau eines Kundenstocks sei im gegenständlichen Fall somit nicht erfolgt.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung ergänzte die Bf. die Beschwerdeausführungen u.a. folgendermaßen:

Die Bf. sei im gesamten Veranlagungsverfahren nicht über den Tatbestand in Kenntnis gesetzt worden, dass die Abgabenbehörde im gegenständlichen Fall von hinterzogenen Abgaben ausgehe, auch habe der Betriebsprüfer keine Verdachtsmomente hinsichtlich hinterzogener Abgaben in seinem Bericht angeführt.

Die strittigen Kundenadressen selbst würden direkt von der Firma Y/K Berlin stammen. Der Verkauf sei über mehrere Zwischengesellschaften bis letztlich an seinen Bruder X mit Firmensitz in Südafrika erfolgt. Erst zu diesem Zeitpunkt habe der Gesellschafter-GF B von seinem Bruder über die Möglichkeit des Ankaufs dieser Kundenadressen (betrugen überwiegend Elektroinstallationsfirmen) erfahren. Der Gesellschafter-GF B habe aber kein „unbekanntes Paket“ für die Bf. erworben, sondern sei von der Firma Y/K über den Inhalt informiert worden.

Gem. § 323 Abs. 38 erster und zweiter Satz BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

***Das Bundesfinanzgericht hat nach mündlicher Verhandlung erwogen:***

Folgender Sachverhalt wurde aufgrund der vorgelegten Akten als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Firma L wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 18. Dezember 1987 errichtet und am 29. Mai 1997 infolge beendeter Liquidation gelöscht. Betriebsgegenstand war der Großhandel mit Schlössern und Sicherheitsbeschlägen sowie Transportbehältern aus Aluminium.

Die Firma B11 wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 8. März 1994 errichtet. Betriebsgegenstand ist der Handel mit Alarmanlagen, Sicherheitstechnik (Zylinderschlösser etc.) und Schmierstoffen (Marke L20).

Die Bf. aktivierte, die am 3. Mai 1994 angeblich von der Firma H angeschafften 3.200 "Kundenadressen Österreich – Branche Sicherheitstechnik" für pauschal 870.000 S unter

der Bilanzposition "Ablöse Kundenstock" und schrieb diese unter Zugrundelegung einer 15-jährigen Nutzungsdauer (= 58.000 S pro Jahr) ab.

Die entsprechende Verbindlichkeit wird in der Bilanz zum 31. Dezember 1994 als Verbindlichkeit gegenüber Frau J (Mutter von B) i.H.v. 870.000 S ausgewiesen worden. In den Folgejahren 1995 bis 1997 scheint eine "sonstige Verbindlichkeit" i.H.v. 540.000 S, in den Jahren 1998 bis 2000 i.H.v. 452.591,83 S gegenüber der Firma H auf.

Der auf einer CD behauptete abgespeicherte aber nicht mehr lesbare Datenbestand aus dem Jahre 1998 soll ca. 90 % der Original-Diskette beinhalten.

Nachgewiesen wurde seitens der Bf. somit lediglich, dass Beträge in folgender Höhe aus dem Unternehmen entnommen worden sind:

Datum:	entnommener Betrag in S:
27.4.1995	400.000,00
10.7.1998	17.408,17
16.6.2000	34.433,26

Da trotz mehrmaliger Aufforderung keinerlei Unterlagen, Nachweise, Namen von Beteiligten an der Geschäftsanbahnung oder ähnliches bekannt gegeben wurden, wird davon ausgegangen, dass den o.a. Geldbehebungen kein Rechtsgeschäft zugrunde liegt (= kein Erwerb von 3200 Kundendaten), sondern dies privat veranlasst war.

### **Verjährung und hinterzogene Abgaben:**

Da der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 26.11.2014, 2010/13/0075, die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 3. März 2010 mangels Ausführungen über entsprechende Feststellungen über eine vorliegende Abgabenhinterziehung aufgehoben hat, ist im fortgesetzten Verfahren auszuführen, ob einzelne strittige Abgaben (Körperschaftsteuer 1994 und 1995 sowie Kapitalertragsteuer 1995 und 1996) unter den Verjährungstatbestand fallen, insbesondere im Hinblick auf das Vorliegen von hinterzogenen Abgaben.

Nach § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt nach § 207 Abs. 2 erster Satz BAO - abgesehen von den dort angeführten, im Berufungsfall nicht maßgeblichen Ausnahmen - fünf Jahre.

Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Der Eintritt der Verjährung ist im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten. Die Verjährung führt zur sachlichen Unzuständigkeit der Behörde (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 207 Tz 3, 4).

Mit BGBl. I Nr. 57/2004 (Steuerreformgesetz 2005) bzw. BGBl. Nr. 180/2004 (Abgabenänderungsgesetz 2004) wurden die Verjährungsfristen verkürzt, die neuen Bestimmungen waren grundsätzlich ab 1. Jänner 2005 bzw. 1. Jänner 2006 anzuwenden.

Mit dem Steuerreformgesetz 2005 wurde die Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben von zehn auf sieben Jahre verkürzt. Mit dem Betriebsbekämpfungsgesetz 2010, BGBl. Nr. 105/2010, wurde diese Frist wieder auf zehn Jahr ausgedehnt. Gemäß § 323 Abs. 27 BAO ist diese Verlängerung der Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben erstmals auf nach dem 31. Dezember 2002 entstandene Abgabenansprüche anzuwenden. D.h., dass im gegenständlichen Fall (Streitjahre 1994 bis 1996) noch eine Verjährungsfrist von 7 Jahren für hinterzogene Abgaben gültig ist.

Hinsichtlich der absoluten Verjährung normiert § 323 Abs. 16 BAO, dass die §§ 207, 209, 209a und 304 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 57/2004 mit 1. Jänner 2005 in Kraft treten.

§ 209 Abs. 3 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 57/2004 tritt für Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge einer Außenprüfung (§ 147 Abs. 1), wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist, erst mit 1. Jänner 2006 in Kraft. D.h., dass im gegenständlichen Fall (Streitjahre 1994 bis 1996) noch eine absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren anzuwenden ist, da die Außenprüfung bereits im Jänner 2002 begann und die bekämpften Bescheide im Jahre 2005 ergangen sind.

Abgabenrechtliche Verjährungsbestimmungen sind Normen des Verfahrensrechtes, bei denen es nicht auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches, sondern auf die im Zeitpunkt von dessen Durchsetzung gegebenen Verhältnissen ankommt. Daher ist das neue Verjährungsrecht auch auf solche Rechtsvorgänge anzuwenden, die sich vor seinem Inkrafttreten ereignet haben (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>5</sup>, § 209 Tz 42, mwN).

Lediglich im Falle des Vorliegens von hinterzogenen Abgaben wäre die Erlassung der angefochtenen Bescheide entsprechend den dargestellten gesetzlichen Bestimmungen innerhalb der Verjährungsfristen erfolgt.

Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinn des § 207 Abs. 2 BAO ist nach § 33 Finanzstrafgesetz (FinStrG), BGBI. Nr. 129/1958, zu beurteilen (vgl. VwGH 26.2.2004, 99/15/0127).

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Für die Verwirklichung eines Vorsatzdelikts ist erforderlich, dass der Abgabepflichtige gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Dem Täter wird gemäß § 9 FinStrG weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein endschuldbarer Irrtum unterlief, der ihm das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ; ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter Fahrlässigkeit zuzurechnen.

Wenn - wie im gegenständlichen Fall - eine das Vorliegen der Abgabenhinterziehung aussprechende Entscheidung der Strafbehörde nicht vorliegt, hat die Abgabenbehörde festzustellen, dass Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO hinterzogen sind. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht.

Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. VwGH 30.10.2003, 99/15/0098; 23.6.1992, 92/14/0036). Dabei genügt es - nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 25.4.1996, 95/16/0244; 19.2.2002, 98/14/0213; 9.9.2004, 99/15/0250). Die Abgabenbehörde muss, wenn eine Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand der Tatsache nicht "im naturwissenschaftlichen-mathematisch exakten Sinn" nachweisen (vgl. VwGH 23.2.1994, 92/15/0159).

In den diesbezüglichen Schriftsätzen wird seitens der Bf. stets eingewendet, dass das Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden nicht begründet hat, warum von einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung auszugehen ist. Diesem Einwand ist entgegenzuhalten, dass die Abgabenbehörde bis zur rechtswirksamen Beendigung des Beschwerdeverfahrens die Möglichkeit hat, fehlende Begründungen nachzuholen (siehe dazu auch den Schriftsatz vom 16. September 2015) und das Finanzamt konnte daher zweifellos vom Vorliegen der strafrechtlich bedeutsamen objektiven Tatbestandsmerkmale der Abgabenhinterziehung ausgehen.

Die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 iVm Abs. 3 lit. a FinStrG ist im vorliegenden Beschwerdefall jedenfalls erfüllt. Die Bf. hat unter Verletzung der ihr obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nach § 119 BAO durch das Erklären von nicht betriebsbedingten Aufwendungen eine Verkürzung von Abgaben bewirkt.

Betreffend das Vorliegen des subjektiven strafrechtlichen Tatbestandes einer Abgabenhinterziehung wurde im Schriftsatz vom 16. September 2015 ausdrücklich festgehalten, aus welchen Gründen die Bf. nach Ansicht des Finanzamtes den Tatbestand der vorsätzlichen Verkürzung der bescheidmäßig festzusetzenden o.a. strittigen Abgaben bewirkt hat.

Entgegen den ergänzenden Beschwerdeausführungen wurde daher die Vorfrage der Abgabenhinterziehung, insbesondere auch der (für die Annahme hinterzogener Abgaben) erforderliche Vorsatz, vom Finanzamt ausreichend begründet:

*„Dafür, dass es sich bei den aufgezeigten, vom GF B herbeigeführten Gewinnminderungen um ungewollte, versehentlich ausgelöste Handlungsfolgen handelt, kann aufgrund der im Bp-Bericht erwähnten bewussten Erfassung von fingierten Geschäftsvorgängen, deren Stattfinden nicht erwiesen werden konnte bzw. die in keinem Zusammenhang mit der GmbH gestanden sind, ausgeschlossen werden. Für einen entschuldbaren Rechtsirrtum darüber, dass durch diese Handlungen die Besteuerungsgrundlage für die Körperschaftsteuer für 1994 und 1995 verkürzt wird und auch Kapitalertragsteueransprüche für 1995 und 1996 ausgelöst werden, finden sich bei Gesamtbeurteilung aller Tatsachen, die durch das zielgerichtete Handeln des GF B geschaffen wurden, keine entsprechende Anhaltspunkte.“*

Im Hinblick auf die beträchtliche Größenordnung erscheint es dem Bundesfinanzgericht ebenfalls unglaublich und "weder im Einklang mit den Erfahrungen des täglichen Lebens noch mit logischen Denkgesetzen", zumal es sich um eine beträchtliche Größenordnung handelt, dass die Bf. irrtümlich mehrere Jahre hindurch unstrittig nicht betriebsbedingte Aufwendungen (bloß behauptete Kundenadressen und betriebsfremde Rechtsanwaltshonorare) erklärt hat. Daher ist im gegenständlichen Fall vom Vorliegen hinterzogener Abgaben auszugehen.

Die auch vom Finanzamt getroffenen Schlussfolgerungen sind nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes als schlüssig und ausreichend anzusehen. Für den subjektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung ist es erforderlich, dass der Täter den Steueranspruch kennt und weiß, dass er unrichtige oder unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen macht und dadurch der Steueranspruch beeinträchtigt wird. Es ist davon auszugehen, dass die Bf. wusste, dass die Einkünfte aus Gewerbetrieb nicht vollständig angegeben waren (da durch unrichtige Aufwendungen gekürzt) und dass sie es zumindest für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen hat, dass dadurch Steuern hinterzogen wurden.

Vorsätzlich handelt nämlich derjenige, der es nach den Gesamtumständen für möglich gehalten hat, dass er den Tatbestand verwirklicht und dies gebilligt oder doch in Kauf genommen hat.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes liegt auch kein Rechtsirrtum vor, denn entschuldbar ist ein Irrtum nur dann, wenn der Täter ohne jedes Verschulden, also auch ohne Verletzung einer Sorgfaltspflicht, in einer Handlungsweise weder ein Finanzvergehen noch ein darin liegendes Unrecht erkennen konnte (vgl. VwGH 26.11.1998, 98/16/0199). Bei Anwendung der nach ihren Verhältnissen erforderlichen Sorgfaltspflicht hätte die Bf. entsprechende Erkundigungen hinsichtlich der rechtskonformen Aufnahme der o.a. nicht betriebsbedingten Aufwendungen in die Körperschaftsteuererklärung einholen müssen, zumal ihr grundsätzlich die diesbezüglich bestehende Steuerpflicht bekannt war.

Die Würdigung aller Sachverhaltselemente führt zu dem Schluss, dass die Bf. die Steuerverkürzung - wenn nicht sogar absichtlich und wissentlich - so doch zumindest billigend in Kauf genommen hat. Da somit der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinn des § 207 Abs. 2 BAO gegeben war, erfolgte die Erlassung der angefochtenen Bescheide vom 12. Mai 2005 innerhalb der gesetzlichen Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben.

Im gesamten Verwaltungsverfahren hat die Bf. keine überprüfbaren Nachweise über einen tatsächlich betriebsbezogenen Ankauf von Kundenadressen vorgelegt und der vermeintliche Verkäufer (X) sich nach persönlicher Vorsprache im Finanzamt aber weigerte die Niederschrift vom 18. April 2002 zu unterschreiben und Namen von Beteiligten an der Geschäftsanbahnung über verschiedene behauptete Zwischengesellschaften bis dato nicht bekannt gegeben wurden, ist davon auszugehen, dass wissentlich betriebliche Beträge hinterzogen wurden.

Dies gilt auch für die o.a. strittigen betrieblich nicht veranlassten (die Leistungen wurden unstrittig nicht an die Bf. erbracht) jedoch an die B. Sicherheitstechnik & Industrieprodukte GesmbH adressierten Rechtsanwaltshonorare. Denn nur bei der Bf. konnten sich diese Honorarabrechnungen noch steuerlich gewinnmindernd auswirken.

Es wurden somit bewusst fingierte Geschäftsvorgänge, deren Stattfinden nicht erwiesen werden konnten bzw. die in keinem Zusammenhang mit der Bf. gestanden sind, durch die Bf. erfasst und steuerlich gewinnmindernd geltend gemacht.

Darüber hinaus hat das Finanzamt auch darauf hingewiesen, dass der Gesellschafter-GF B bereits in einem anderen Strafverfahren (vom 14. Juni 1996) wegen wissentlicher Hinterziehung von Umsatzsteuervorauszahlungen schuldig gesprochen wurde.

Aber auch im gegenständlichen Beschwerdeverfahren hat der Gesellschafter-GF B aufgrund der zielgerichteten, planvollen Vorgangsweise im gegenständlichen Zusammenhang hinsichtlich der Fingierung von Betriebsausgaben bzw. die Berücksichtigung nicht zurechenbarer Kosten in der Grundlage für die Errechnung der Körperschaftsteuer 1994 und 1995 erkennen lassen, dass er die Verwirklichung des gesetzlichen Tatbildes einer Abgabenhinterziehung durch sein Verhalten ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hat.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich daher der Ansicht des Finanzamtes an, dass im gegenständlichen Fall von hinterzogenen Abgaben auszugehen ist, für die die verlängerten Verjährungsbestimmungen zur Anwendung gelangen (siehe auch Schriftsatz vom 16. September 2015).

Für die Festsetzung von Körperschaftsteuer 1994 ergibt sich daher folgende Verjährungsberechnung:

Die siebenjährige Verjährungsfrist endete mit Ablauf des Jahres 2001. Der am 14. Februar 1996 ergangene Körperschaftsteuerbescheid 1994 verlängert die Frist um ein Jahr, das ist der Ablauf des Jahres 2002. Da in den Jahren 2003 und 2004 jeweils Verlängerungshandlungen (im Zuge der Außenprüfung) stattfanden, endete die Verjährungsfrist nun somit mit Ablauf des Jahres 2005 (= Jahr der Bp-Bescheide).

Da somit beim ältesten angefochtenen Veranlagungsjahr keine Verjährung eingetreten ist, gilt dies somit auch für die Folgejahre.

Betreffend materiell rechtlichen Sachverhalt wird auf die Ausführungen der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 3. März 2010 wie folgt verwiesen:

§ 23 Abs. 1 BAO normiert:

Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen sind für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

Ein Scheingeschäft (§ 916 ABGB) liegt vor, wenn sich die Parteien dahingehend geeinigt haben, dass das offen geschlossene Geschäft nicht oder nicht so gelten soll, wie die Erklärungen lauten, wenn also die Parteien einverständlich nur den äußeren Schein des Abschlusses eines Rechtsgeschäftes mit bestimmten Inhalt hervorriefen, dagegen die mit dem betreffenden Rechtsgeschäft verbundenen Rechtsfolgen nicht oder nicht so wie vertraglich vereinbart eintreten lassen wollen (vgl. VwGH vom 21.9.2006, 2004/15/0080).

Scheingeschäfte und Scheinhandlungen sind somit Rechtsgeschäfte und sonstige Handlungen, die nicht ernstlich gewollt sind und die einen Tatbestand vortäuschen, der in Wirklichkeit nicht besteht (vgl. Ritz BAO-Kommentar, 3. Auflage, Tz. 6 zu § 23 sowie VwGH vom 18.11.2008, 2006/15/0205; 25.3.1999, 96/15/0072).

Dass im gegenständlichen Fall nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz die Eingangsrechnung vom 3. Mai 1994 nur zum Schein erstellt wurde und ihr tatsächlich kein Liefergeschäft zu Grunde liegt, ergibt sich insbesondere aus folgenden Gründen:

Im Geschäftsleben ist es allein aus Konkurrenzgründen schon nicht fremdüblich, dass Verträge in der Größenordnung von ca. 1 Million Schilling nur mündlich, ohne einklagbare Sicherheitsvereinbarungen (Konkurrenzverbot etc.) abgeschlossen werden. Der Erwerber hätte demnach keinerlei Garantie dafür, dass der Verkäufer die bloß behaupteten wertvollen Kundenadressen auch anderweitig (= mehrmals) veräußert. Jedenfalls konnte die Bf. bis dato nicht nachweisen bzw. glaubhaft machen, welche auch vor

Gericht haltbaren Garantien sie im Falle, dass die Adressen nochmals verkauft worden wären, gehabt hätte. Ein behauptetes zu einem bestimmten Zeitpunkt bestandenes Freundschaftsverhältnis reicht als Nachweis vor Gericht sicherlich nicht aus.

Weiters hat die Bf. trotz mehrmaliger Vorhalte im gesamten Berufungsverfahren nicht nachweisen bzw. glaubhaft machen können (z.B. mit Hilfe eines Datenausdruckes, Vorlage einer Sicherheitskopie etc.), welchen konkreten Inhalt die Original-Diskette gehabt haben soll.

Nur auf die Behauptung hin, dass die Diskette Kundenadressen betreffend "Sicherheitstechnik" enthalten solle, kauft kein Unternehmen, ohne "Rückversicherung", ohne Prüfung der Markttauglichkeit dieser Adressen, 3.200 Adressen um 870.000 S.

D.h. die Bf. hat bis dato nicht behauptet, dass sie überprüft hätte, ob die Adressen auch tatsächlich potenzielle Käufer von Alarmanlagen sind, oder ob es sich bloß um eine Sammlung von ehemaligen Kunden der Firma K1 gehandelt hat, die irgendwann Sicherheitsschlösser und Sicherheitsbeschläge etc. bezogen haben.

Weiters kann im gesamten Verwaltungsverfahren kein Bezug auf den behaupteten Vertrieb von Alarmanlagen hergestellt werden, für den die Bf. letztlich doch – wie zumindest behauptet wird - gegründet wurde.

Aufgrund der Erhebungen der Betriebsprüfung sind nur der Handel mit Sicherheitsschlössern etc. sowie Transportbehältern und ab 1996 der Handel mit Schmierstoffen zu ersehen.

Nicht nachvollziehbar ist es, dass der Verkäufer diese "wertvollen" Daten ohne sofortige Bezahlung oder Bankbesicherung oder einklagbaren Verzugszinsen aus der Hand gibt und jahrelang keinerlei Zahlungen erfolgen und auch keine Mahnungen an die Bf. ergehen.

Auch der Umstand, dass bis dato kein Nachweis erbracht werden konnte, dass der angebliche Verkäufer tatsächlich Zahlungen erhalten hat und der Halbbruder des GF der Bf., der darüber wohl hätte Bescheid wissen müssen, sich weigert Auskunft zu geben, lässt keinen anderen Schluss zu, als dass die Entnahme der Gelder ausschließlich privat veranlasst war und keinerlei mit dem Betrieb der Bf. zusammenhängende Zahlungen damit geleistet wurden.

Auch die behauptete Forderungsabtretung von der Firma BB (ebenfalls Südafrika) konnte trotz Vorhalt von der Bf. bis dato nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden, zumal eine Firmenauskunft vor Ort (Südafrika) negativ verlief (= es ist keine Firma unter diesem Namen an der angegebenen Adresse lt. Wirtschaftsauskunft bekannt).

Hinsichtlich der von der Bf. behaupteten Umsatzsteigerungen wird ergänzend festgehalten, dass bei einem durch die Betriebsprüfung in Tz. 20 festgehaltenen Umsatzvergleich nicht die zusätzlichen "K – Umsätze" (aus dem Verkauf von Sicherheitszylindern etc.) herausgerechnet wurden, sondern bei der Bereinigung der

Daten die "L20 – Umsätze" (= Schmierstoffe) ausgeschieden wurden (vgl. Tz. 20 des Bp-Berichtes):

<b>Umsätze der Fa. L</b>	<b>Jahr</b>	<b>Umsatzerlöse in Schilling:</b>
	1990	5.233.958
	1991	6.004.578
	1992	5.100.000
	1993	4.230.709

<b>Umsätze der Bf.</b>	<b>Jahr</b>	<b>Umsatzerlöse (ohne L20) in Schilling:</b>
	1994	4.668.394
	1995	3.603.111
	1996	3.070.198
	1997	3.933.443
	1998	3.464.474
	1999	5.545.956

Aus den o.a. Werten, ist somit ersichtlich, dass nach Korrektur um die Umsätze aus dem Verkauf von Schmierstoffen (L20-Umsätze) die Umsatzerlöse keine wesentlichen Änderungen erfahren haben.

Eine wesentliche Umsatzsteigerung gegenüber den von der Fa. L erzielten Umsätzen ist entgegen den Ausführungen der Bf. den o.a. Umsatzzahlen jedenfalls nicht zu entnehmen.

Im gegenständlichen Fall wurde versucht, das Betriebsergebnis durch nicht getätigte Aufwendungen zu vermindern. Der Gesellschafter-GF B hat aus dem Gesellschaftsvermögen die o.a. Beträge entnommen, unter Vorschreibung eines bloß behaupteten Kaufes von 3.200 „wertvollen“ Kundenadressen, und in Folge diese Beträge privat (für welchen Zweck auch immer) seinem Halbbruder X zukommen lassen.

Der behauptete "geheime Verkauf" von 3.200 Kundenadressen ist derart unglaublich, da bezweifelt wird, dass eine wertvolle Kundendatei i.H.v. 870.000 S "geheim" verkauft

werden kann, insbesondere unter dem nicht abgesicherten Risiko des "Vielfach-Verkaufs", wodurch diese Investition wertlos werden würde. Aus den vorgelegten Unterlagen ergeben sich jedenfalls keine Anhaltspunkte, mit wem dieser "Vertrag" geschlossen worden sein soll (Vertreter der Fa. K1).

Auch die Antwort auf die Frage, was diese Kundenadressen so "wertvoll" gemacht hat, blieb die Bf. trotz Vorhalt bis dato schuldig. Möglicherweise hat die Bf. diesen oben dargestellten Weg der "Entnahme von Gesellschaftsvermögen" gewählt, um dem Halbbruder des Gesellschafter-GF so die Rückkehr aus Südafrika und eine Existenzgründung in Österreich zu ermöglichen.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Gem. § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben.

Zu solchen Kapitalerträgen gehören gem. Abs. 2 Z 1 lit. a dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Ausschüttungen (siehe Doralt EStG-Kommentar, Band II, 4. Aufl., § 93 Tz 21).

Gem. § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gem. § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 ist bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

Auch im Hinblick auf verdeckte Ausschüttungen gilt das dem Steuerrecht immanente Rückwirkungsverbot. Wurde daher eine verdeckte Ausschüttung einmal bewirkt, kann sie grundsätzlich nicht mit steuerlicher Wirkung beseitigt werden.

Unter einer verdeckten Ausschüttung versteht man alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden.

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann, was

etwa auch dann zu unterstellen ist, wenn die Gesellschaft nach Kenntnis des vom Gesellschafter in Anspruch genommenen Vorteils nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen.

Es bedarf somit zur Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung rechtlich eines der Gesellschaft zuzurechnenden Verhaltens des geschäftsführenden Organs, welches, bestehe es auch in einem bloßen Dulden oder Unterlassen, den Schluss erlaubt, dass die durch ihre Organe vertretene Gesellschaft die Entnahme von Gesellschaftsvermögen durch den Gesellschafter akzeptiert habe (vgl. VwGH vom 26.5.1999, 99/13/0039, 0072, und vom 27.5.1999, 96/15/0018, sowie die dort zitierten Vorerkenntnisse).

Entsprechend der wiedergegebenen ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist daher bei der Annahme einer verdeckten Ausschüttung darauf abzustellen, ob dem Gesellschafter ein einem Fremden nicht zugänglicher Vermögensvorteil gewährt werden sollte, der überdies zu einer Gewinnminderung bei der Bf. führte.

Da der von der Bf. bis dato bloß behauptete Kauf von 3.200 Kundenadressen, trotz mehrmaliger Vorhalte, durch keinerlei Nachweise belegt oder glaubhaft gemacht werden konnte (Kontaktpersonen wurden nicht namhaft gemacht, Aussagen wurden verweigert, Kaufgegenstand konnte nicht vorgelegt werden, noch konnte anderweitig glaubhaft gemacht werden, dass der Kaufgegenstand jemals tatsächlich existiert habe, der behauptete Umsatzzuwachs durch den Ankauf ist gegenüber der Vorgesellschaft nicht eingetreten) wird davon ausgegangen, dass die entnommenen Gelder, nicht für einen tatsächlichen Kauf von Kundenadressen verwendet wurden, sondern dass es sich um eine Vorteilsgewährung an den Gesellschafter-GF B handelt. Die Entnahme der Beträge erscheint im Hinblick, dass Herr B seinem Halbbruder X eine gesicherte Rückkehr aus Südafrika ermöglichen wollte, als plausibel.

Da eine verdeckte Ausschüttung eine Maßnahme der Einkommensverteilung bildet, ist sie bei der Einkommensermittlung der Körperschaft zu neutralisieren; d.h., im Ausmaß der verdeckten Ausschüttung erhöht sich der zuvor von der Bf. bilanzierte Gewinn. Gem. § 8 Abs. 2 KStG 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. Zusätzlich zur Erhöhung der körperschaftsteuerpflichtigen Bemessungsgrundlage verursacht die verdeckte Ausschüttung in jedem Falle einen Kapitalertragsteuerabzug im Ausmaß von 22 bzw. 25 %. Denn gem. § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 gelten Gewinnanteile, Zinsen und sonstige Bezüge, die aus einer Beteiligung an Gesellschaften mit beschränkter Haftung stammen, als Kapitalerträge und unterliegen somit der Kapitalertragsteuer.

Tätigen Gesellschafter einer GmbH aus dem Gesellschaftsvermögen "Entnahmen", die auf keinen einwandfrei nachgewiesenen, zivilrechtlich tragenden Rechtsgrund zurückgeführt werden können, liegt eine KESt-pflichtige verdeckte Gewinnausschüttung vor (vgl. VwGH vom 2.6.2004, 2001/13/0229).

Die o.a. vom Gesellschafter-GF B dem Unternehmen entnommenen Geldbeträge für die Rechnung der H und der u.a. Rechtsanwälte (diesbezügliche Berufung wurde lt. Niederschrift vom 22. Oktober 2009 zurückgenommen) werden daher Herrn B als eigentlichen Machthaber der Bf. und Gesellschafter-GF wie folgt als verdeckte Ausschüttung (Vorteilsgewährung an den Gesellschafter-GF B) zugeschrieben:

Berechnung vA und KESt (alle Beträge in Schilling):

Re von	1995	1996	1997	1998	2000
S22	400.000			17.408	34.433
RA Dr. RA1	108.000				
RA Dr. RA2		14.000	24.000	26.774	
RA Dr. RA3			10.000	30.000	
RA Dr. RA4				81.000	
= vA	508.000	14.000	34.000	155.182	34.433
+ KESt 22 %	143.282				
+ KESt 25 %		4.667	11.333	51.727	11.478
= vA (inkl. KESt)	651.282	18.667	45.333	206.909	45.911

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### Zur Zulässigkeit der Revision:

Gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG wird eine ordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof nicht zugelassen, da die Revision von der Lösung einer Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, nicht abhängt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Verjährung bei hinterzogenen Abgaben sowie zur verdeckten Ausschüttung ab, noch fehlt es an einer

diesbezüglichen Rechtsprechung. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. November 2015