



GZ. RV/2203-W/06,
miterledigt RV/2204-W/06,
RV/2205-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch die Fa. Effizient Steuerberatung OG, 1120 Wien, Murlingengasse 58/1/6, vom 24. November 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vom 22. Oktober 2004 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999, 2000 und 2001 und vom 24. März 2003 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2000 und 2001 und vom 22.10.2004 betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1999 sowie Haftungs- und Abgabenbescheid für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 hinsichtlich der Jahre 1999 bis 2001 entschieden:

Der Berufung betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2000 wird Folge gegeben. Die Bescheide vom 24.3.2003 bleiben unverändert.

Die Berufung betreffend Umsatzsteuer 2001 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid vom 22.10.2004 bleibt unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern (je in ATS und €) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufung betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1999 wird der Berufung Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid vom 24.3.2003 bleibt unverändert.

Die Berufung betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2000 wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid vom 24.3.2003 bleibt unverändert.

Der Berufung betreffend Körperschaftsteuer 2001 wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid vom 24.3.2003 wird geändert. Der Gewinn laut Berufungsentscheidung beträgt 3,854.966 S (= 280.151 €).

Die Berufung betreffend des Haftungs- und Abgabenbescheides hinsichtlich der Kapitalertragsteuer für das Jahr 1999 wird Folge gegeben. Die Kapitalertragsteuer 1999 wird mit 36.000 ATS (= 2.616 €) festgesetzt.

Der Berufung betreffend des Haftungs- und Abgabenbescheides hinsichtlich der Kapitalertragsteuer für das Jahr 2000 wird teilweise Folge gegeben. Die Kapitalertragsteuer 2000 wird mit 221.969 ATS (= 16.131 €) festgesetzt.

Die Berufung betreffend des Haftungs- und Abgabenbescheides hinsichtlich der Kapitalertragsteuer für das Jahr 2001 wird als unbegründet abgewiesen. Die Kapitalertragsteuer 2001 wird mit 306.149 ATS (= 22.248,71 €) festgesetzt.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in Wien. Ihr Betriebsgegenstand ist das Baugewerbe.

Laut Firmenbuchauszug war in den verfahrensgegenständlichen Jahren EH Gesellschafterin im Besitz von 75% der Anteile und RH im Besitz von 25% der Anteile, er war Geschäftsführer und allein vertretungsbefugt.

Bei der Bw. fand für den Prüfungszeitraum 1999 bis 2001 eine Betriebsprüfung gemäß § 150 BAO statt. Die Schlussbesprechung fand am 17. März 2003 statt. Im BP-Bericht finden sich folgende strittige Feststellungen:

Umsatzermittlung

Tz. 18) Die erklärten Erlöse werden um den folgenden Sicherheitszuschlag erhöht.

| | 1999 | 2000 | 2001 |
|----------------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| Erlöse netto 20% lt. Erklärung | 31.624.167,97 S | 29.999.345,25 S | 34.016.609,83 S |
| Sicherheitszuschlag netto lt. BP | 120.000,00 S | 120.000,00 S | 120.000,00 S |
| Gesamterlöse netto lt. BP | 31.744.167,97 S | 30.119.345,25 S | 34.136.609,83 S |
| + 20% USt | 6.348.833,59 S | 6.023.869,05 S | 6.827.321,97 S |

Körperschaftsteuer

Tz 19) Bestandsveränderungen noch nicht abrechenbarer Leistungen: Die Bestandsveränderungen betreffend Bauprojekt B-Gasse werden analog zum Baufortschritt 31.12.2001 von der Betriebsprüfung um 385.288 S erhöht.

| | 31.12.2001 |
|------------------------------|---------------------|
| Bestandsveränderungen lt. GB | 9.668.493,65 S |
| Bestandsveränderungen lt. PB | 10.053.781,65 S |
| Erfolgsveränderung | 385.288,00 S |

Tz 20) Auf Grund der vorliegenden Mängel werden die folgenden Beträge den Erlösen hinzugerechnet und als verdeckte Ausschüttung erfasst:

| | 1999 | 2000 | 2001 |
|----------------------------|--------------|--------------|--------------|
| Sicherheitszuschlag lt. BP | 120.000,00 S | 120.000,00 S | 120.000,00 S |

Tz 21) Verrechnungskonto HH

Zum Bilanzstichtag 31.12.2000 wurde das Verrechnungskonto betreffend HH in Höhe von 800.421,15 S über Forderungsausfall aufgelöst, wobei dieser Aufwand bei der Mehr/Weniger-Rechnung wieder neutralisiert wurde.

Begründet wurde dieser Sachverhalt damit, dass die Einzelfirma HH sich im Konkurs befand und daher das Geld an die Bw. nicht mehr zurückzahlen konnte.

Auf diesem Verrechnungskonto wurden mehrere Jahre Zahlungen der Bw. an die Fa. HH verbucht, die in keinem unmittelbaren Leistungszusammenhang der beiden Unternehmen standen. Die Bw. hat lediglich die Verbindlichkeiten der Einzelfirma HH bezahlt.

Aus o.a. Sachverhalt ist erkennbar, dass die Bw. dem Geschäftsführer HH einen Vermögensvorteil zugewendet hat, nämlich die Bezahlung diverser Kosten und im Anschluss daran ein Verzicht auf Rückzahlung der Verbindlichkeiten, den sie einem fremden Dritten versagt hätte.

In dieser Vorteilsgewährung, durch den Forderungsverzicht der Bw. wird von der Betriebsprüfung eine verdeckte Ausschüttung im Jahr 2000 erblickt.

Tz 22) Die durch die Betriebsprüfung anfallenden Abgabenbeträge (Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Kapitalertragsteuer, Säumniszuschlag) werden passiviert.

Tz 23) Die durch die Betriebsprüfung anfallende Körperschaftssteuer samt Säumniszuschlag wird als Forderung an die Gesellschafter aktiviert, da diese laut Erklärung von den Gesellschaftern übernommen wird.

Kapitalertragsteuer

Tz 24) Die verdeckten Gewinnausschüttungen unterliegen der Kapitalertragsteuer, die von den Gesellschaftern getragen wird.

| | 1999 | 2000 | 2001 |
|------------------------------------|--------------|--------------|--------------|
| Sicherheitszuschlag | 144.000,00 S | 144.000,00 S | 144.000,00 S |
| Forderungsausfall abzüglich Zinsen | | 743.875,34 S | |
| Bemessungsgrundlage | 144.000,00 S | 887.875,34 S | 144.000,00 S |
| Kapitalertragsteuer | 36.000,00 S | 221.968,83 S | 36.000,00 S |

Das Verfahren wurde aufgrund der Feststellungen von der Betriebsprüfung von Amts wegen wiederaufgenommen und entsprechende Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1999, 2000 und 2001, Körperschaftsteuer 1999, 2000 und 2001 und Haftung für die Kapitalertragsteuer 1999 bis 2001 erlassen.

Die Bw. erhob hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2000 und 2001 und des Abgaben- und Haftungsbescheides betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 fristgerecht **Berufung** und führte begründend aus.

1. Körperschaftsteuer 2000 und Kapitalertragsteuer 2000:

Verrechnungskonto HH: Forderungsausfall

Anlässlich der Betriebsprüfung für die Jahre 1999 bis 2001 wurde von der Prüferin in dem Forderungsausfall im Jahr 2000 der Verrechnungsforderung der ehemaligen Einzelfirma HH - wie unter Tz 21) des Berichtes vom 25.03.2003 dargestellt - eine Vorteilsgewährung und somit eine verdeckte Gewinnausschüttung erblickt.

Hierbei wurde als verdeckte Gewinnausschüttung ein Betrag von 743.875,34 S (= Forderungsausfall 800.421,15 S abzüglich verrechneter Zinsen von 56.545,81 S) festgesetzt.

Dieser Auffassung seitens der Betriebsprüfung kann aus den nachstehend angeführten Gründen nicht gefolgt werden:

Die ehemalige Einzelfirma HH mit dem Gewerbe Maler und Anstreicher stand bis zu ihrer Insolvenz in Leistungsbeziehung zur Bw. mit dem Gewerbe des Baumeisters. Aufgrund des gleichen Standortes und des Namens "a" kam es vor, dass Lieferanten der einen Firma von der anderen und umgekehrt bezahlt wurden. Auch Kunden der einen Firma haben Zahlungen auf die andere Firma und auch umgekehrt getätigt. Selbst die Bank betrachtete diese Firmen als eine Einheit und forderte für ihre Forderungen eine Simultanhaftung.

Bei Durchsicht dieses Verrechnungskontos HH (Einzelfirma) ist festzustellen, dass der weitaus überwiegende Teil aus der Zahlung in Höhe von 605.000,00 S am 13.10.1998 (Fotokopie des Verrechnungskontos HH aus dem Jahr 1998 liegt bei) an den Rechtsanwalt der Einzelfirma Dr.

K stammt, der die Zahlungen an den Masseverwalter Dr. E zur Konkursabwendung weiterleitete. Die Entrichtung des Betrages lag im Interesse der Bw. um schwerwiegende nachteilige Folgen von ihr abzuwenden. Bei Nichtzahlung des durch den Masseverwalter der Einzelfirma geforderten Betrages wurde vom Masseverwalter angedroht, die Bw. in das Insolvenzverfahren der Einzelfirma einzubinden, weil HH Geschäftsführer der Bw. war.

Da durch den Konkursverlauf der Einzelfirma HH, der in einem Zwangsausgleich endete, diese Verrechnungsforderung uneinbringlich geworden war, war es handelsrechtlich geboten, den Forderungsausfall auszubuchen. Eine Vorteilsgewährung kann nicht erblickt werden, weil die subjektive Voraussetzung einer verdeckten Gewinnausschüttung, nämlich die ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung, somit das Wissen und Wollen der Bw. fehlt. Selbst fremde Firmen tätigen Zahlungen für Firmen, mit denen sie in engen wirtschaftlichen Geschäftsbeziehungen stehen, um einen Schaden abzuwenden.

2. Körperschaftsteuer 2001:

Weiters wurden anlässlich der Betriebsprüfung die Bestandsveränderungen noch nicht abrechenbarer Leistungen für das Jahr 2001 betreffend das Bauprojekt B-Gasse "analog zum Baufortschritt 31.12.2001" um 385.288,00 S erhöht.

Hierbei wurde wahrscheinlich seitens der Prüferin übersehen, dass einerseits dieses Bauprojekt aus zwei Aufträgen bestand, andererseits dass noch nicht realisierte Gewinne zum 31.12.2001 noch nicht auszuweisen, sondern mit den Herstellungskosten zu bewerten sind.

Der erste Auftrag dieses Projekt wurde noch im Jahr 2001 fertig und auch abgerechnet, sodass die Gewinnrealisierung dieses Auftrages bereits im Jahr 2001 im Jahresergebnis enthalten ist. Der zweite Auftrag wurde ebenfalls mit Subfirmen durchgeführt, lediglich das Material wurde bauseits beigelegt, sodass sich unter Berücksichtigung von Materialgemeinkosten Herstellungskosten zum 31.12.2001 in Höhe von 111.999,18 S ergeben, wovon im Jahresabschluss 2001 bereits 89.999,93 S erfasst waren, sodass es nur zu einer Erhöhung der noch nicht abrechenbaren Leistungen zum 31.12.2001 in Höhe von 21.999,25 S kommt.

Abschließend beantragte die Bw. der Berufung stattzugeben.

Zu den einzelnen Feststellungen der Betriebsprüfung wird im folgenden Verfahren weiters ergänzend vorgebracht:

1. Verrechnungskonto HH: Forderungsausfall (2000)

Die Betriebsprüfung hat folgende Feststellung getroffen:

Auf dem Verrechnungskonto betreffend HH wurde Zahlungen der Bw. an die Fa. HH verbucht, die in keinem unmittelbaren Leistungszusammenhang mit der Bw. standen. Die Bw. hat die Verbindlichkeiten der Einzelfirma HH beglichen, weil dieser sich in Konkurs befand. Die Betriebsprüfung hat diese Zahlungen in Höhe von 800.421,15 S über Forderungsausfall aufgelöst, wobei dieser Aufwand bei der Mehr/Weniger-Rechnung wieder neutralisiert wurde.

Die Bw. brachte in der Berufung vom 25.4.2003 folgendes dagegen vor:

Die Betriebsprüfung hat in dem Forderungsfall im Jahr 2000 der Verrechnungsforderung der ehemaligen Einzelfirma HH eine Vorteilsgewährung und somit eine verdeckte Ausschüttung erblickt.

Als verdeckte Ausschüttung wurde ein Betrag von 743.875,34 ATS (= Forderungsausfall 800.421,15 ATS abzüglich verrechneter Zinsen von 56.545,81 ATS) festgesetzt.

Die ehemalige Einzelfirma HH mit dem Gewerbe Maler und Anstreicher stand bis zu ihrer Insolvenz in Leistungsbeziehung zur Bw. mit dem Gewerbe des Baumeisters. Aufgrund des gleichen Standortes und des Namens „H“ kann es vor, dass Lieferanten der einen Firma von der anderen und umgekehrt bezahlt wurden. Auch Kunden der einen Firma haben Zahlungen auf die andere Firma und auch umgekehrt getätigt. Selbst die Bank betrachtete diese Firmen als eine Einheit und forderte für ihre Forderungen eine Simultanhaftung.

Bei Durchsicht des Verrechnungskontos HH (Einzelfirma) ist festzustellen, dass der weitaus überwiegende Teil aus der Zahlung in Höhe von 605.000 ATS am 13.10.1998 an den Rechtsanwalt der Einzelfirma stammt, der die Zahlungen an den Masseverwalter zur Konkursabweisung weiterleitete. Die Entrichtung des Betrages lag im Interesse der Bw., um schwerwiegende nachteilige Folgen von ihr abzuwenden. Bei Nichtzahlung des durch den Masseverwalter der Einzelfirma geforderten Betrages wurde vom Masseverwalter angedroht, die Bw. in das Insolvenzverfahren der Einzelfirma einzubinden, weil HH Geschäftsführer der Bw. war.

Durch den Konkursverlauf der Einzelfirma HH der in einen Zwangsausgleich endete, diese Verrechnungsforderung uneinbringlich geworden war, ist es auf jeden Fall handelsrechtlich geboten, den Forderungsausfall auszubuchen. Eine Vorteilsgewährung kann nicht erblickt werden, wie die subjektive Voraussetzung einer verdeckten Gewinnausschüttung, nämlich die ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung, somit das Wissen und Wollen der Bw. fehle. Selbst fremde Firmen tätigen Zahlungen für Firmen, mit denen sie in engen wirtschaftlichen Geschäftsbeziehungen stehen, um Schaden abzuwenden.

Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung vom 27.6.2003:

Sowohl im Prüfungsverfahren als auch in der Berufung wurde festgestellt, dass die Einzelfirma HH und die Bw. handelsrechtlich, steuerrechtlich, wirtschaftlich und auch organisatorisch als eigenständige Unternehmen auftreten und betrieben werden. Auch das angeführte Konkursverfahren wurde nur im Rahmen der Einzelfirma HH abgewickelt. Die Betriebsprüfung geht daher davon aus, dass an die Geschäftsbeziehungen zwischen den beiden Unternehmen fremdübliche, wirtschaftlich nachvollziehbare Maßstäbe anzulegen sind. Sollte der in der Berufung behauptete Sachverhalt einer Leistungsverrechnung tatsächlich bestehen, so hätte dieser zu einem Erlös (egal in welchem Bilanzzeitraum) führen müssen. Da dies nicht der Fall war, kann in diesem Zusammenhang nicht von einer Leistungsverrechnung ausgegangen werden. Die Forderung gegenüber der Einzelfirma HH kann daher nur aus der Zurverfügungstellung der entsprechenden Geldbeträge resultieren. Dieser Forderung steht daher keine Gegenleistung gegenüber. In der Bilanz wurde diese Forderung als Verrechnungskonto und nicht als Darlehen geführt. Im Prüfungsverfahren wurde eine entsprechende fremdübliche Darlehensvereinbarung abverlangt. Nach Auskunft der Gesellschafterin EH gibt es zu diesem Sachverhalt keine schriftliche Vereinbarung.

Es wird daher festgestellt, dass diese Forderung weder auf einer erbrachten Leistung, die zu einem Erlös geführt hätte, noch auf einer fremdüblichen Darlehensvereinbarung basiert. Im Gegenteil, die Entnahme wurde vereinbarungsfrei auf dem Verrechnungskonto verbucht.

Die am Verrechnungskonto verbuchten Beträge waren weder Gegenstand des Konkursverfahrens noch des in der weiteren Folge durchgeführten Ausgleiches.

Die Betriebsprüfung vertritt die Ansicht, dass HH Mittel der Bw. verwendet hat, um der Einzelfirma HH ein Ausgleichsverfahren zu ermöglichen. Die Bw. hat daher Mittel für Zwecke außerhalb des Unternehmens zur Verfügung gestellt und damit den Tatbestand einer verdeckten Ausschüttung verwirklicht. Es ist nicht unbestritten, dass einem fremden Dritten ein Vorteil dieser Art nicht gewährt worden wäre. Feststeht auch, dass die Kreditgewährung an Kunden und befreundete Unternehmen nicht zu den Obliegenheiten der Bw. gehört und auch buchhalterisch nicht als solche behandelt wurde.

Nach Ansicht der Bw. handelt es sich in diesem Fall um eine klassische Vorteilsgewährung, die zu einer verdeckten Ausschüttung führt.

Gegenäußerung der Bw. zur Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 1.10.2003

Die Bw. habe in ihrer Berufung nie behauptet, dass dem Verrechnungskonto eine Leistungsverrechnung zugrundliegt. Im Gegenteil, es wurde dargelegt, dass der überwiegende Teil der Zahlung an den Rechtsanwalt der Einzelfirma zur Weiterleitung an den Masseverwalter stammt.

Nach Ansicht der Bw kann es nicht darauf ankommen, ob der Geschäftsfall als Verrechnungsforderung oder als Darlehen verbucht wird. Vielmehr ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt des Sachverhaltes maßgebend.

Tatsache ist, dass die ehemalige Einzelfirma HH mit dem Gewerbe Maler und Anstreicher bis zu ihrer Insolvenz in Leistungsbeziehung zur Bw. mit dem Gewerbe des Baumeisters stand. Die Zahlung an den Masseverwalter in Höhe von 605.000 ATS, woraus das Verrechnungskonto zum überwiegenden Teil besteht, erfolgte ausschließlich zum Zweck der Abwendung eines nicht absehbaren Schadens für die Bw., nachdem der Masseverwalter für den Fall der Nichtzahlung dieses angeforderten Betrages androhte, die Bw. in das Insolvenzverfahren insofern einzubeziehen, als genauestens überprüft wird, ob es durch die Leistungsbeziehungen (Leistungserbringungen und Zahlungen) zwischen den beiden Unternehmen zum Zeitpunkt der materiellen Insolvenz der Einzelfirma nicht zu einer Gläubigerbenachteiligung und somit zu einem Anfechtungstatbestand gekommen ist.

Nach Ansicht der Bw. erfolgte die handelsrechtliche Ausbuchung der Verrechnungsforderung als Forderungsausfall (steuerrechtlich wurde der Forderungsausfall nicht als Betriebsausgabe in Ansatz gebracht) nach dem Gebot des HGB. Nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise liegt keine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Bw. vor. Sodass keine verdeckte Gewinnausschüttung daraus erblickt werden kann.

Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Gegenäußerung der Bw. vom 4.06.2004

Da die Bw. in ihrer Gegenäußerung eindeutig beteuert, dass dem Verrechnungskonto keine Leistungsbeziehung zugrunde liegt, bleibt die Betriebsprüfung bei ihrer rechtlichen Beurteilung, dass die Forderung an die Einzelfirma weder aus einer erbrachten Leistung, die zu einem Erlös geführt hätte, noch nicht aus einer fremdüblichen Darlehensvereinbarung resultiert. Es wurden nicht schriftlich dokumentierte Beträge als quasi „Entnahme“ auf einem Verrechnungskonto verbucht.

Diese am Verrechnungskonto gebuchten Beträge waren weder Gegenstand des Konkursverfahrens noch des in der weiteren Folge durchgeführten Ausgleiches, sondern wie auch in der Gegenäußerung dargestellt, eine Zahlung der Bw. für die Einzelfirma, um deren Konkurs abzuwenden.

Für die Betriebsprüfung steht fest und wird auch in der Gegenäußerung nicht bestritten, dass die Zahlung der gegenständlichen Geldbeträge einen wertmäßigen Vorteil für HH darstellt, der bisher in keiner Weise eine ertragsteuerliche Auswirkung hatte.

Die Betriebsprüfung bleibt bei ihrer Feststellung, dass es sich dabei um einen Vermögensvorteil und somit um eine verdeckte Ausschüttung handelt.

In einer zweiten Gegenäußerung (4.8.2004) zur zweiten Stellungnahme der Betriebsprüfung bringt die Bw. folgendes ergänzend vor:

Hinsichtlich des Vorliegens eines Vermögensvorteiles und somit einer verdeckten Ausschüttung führt die Bw. aus.

Das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung ist nach objektiven und subjektiven Kriterien zu beurteilen. Das objektive Tatbild der verdeckten Ausschüttung setzt eine Vermögensminderung bei der Körperschaft voraus, deren Ursache in erhöhten Aufwendungen oder fehlenden Erträgen liegen kann. Die Belastung des Gewinnes hatte ihre Grundlage entweder auf der Ebene der gesellschaftsrechtlichen Rechtsbeziehung oder auf Ebene der rechtsgeschäftlichen Rechtsbeziehung. Die subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung – das Wissen und Wollen – der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben kann. Ein Dulden und Unterlassen wirksamer Gegenmaßnahmen kann dem aktiven Handelnden der Gesellschaftsorgane hierbei aber nur dann gleichgehalten werden, wenn wirksame Gegenmaßnahmen tatsächlich zu Gebote stehen.

Der Sachverhalt stellt sich nach Meinung der Bw. wie folgt dar:

Die ehemalige Einzelfirma HH mit dem Gewerbe Maler und Anstreicher stand bis zu ihrer Insolvenz in Leistungsbeziehung zur Bw. mit dem Gewerbe des Baumeisters. Für die Durchsetzung des Zwangsausgleiches des ehemaligen Einzelunternehmens HH war die Zahlung des Betrages von 605.000 S erforderlich. Die Einzelfirma HH konnte diesen Betrag nicht aufbringen, sodass die Entrichtung die Bw. übernahm, um einen nicht absehbaren Schaden für sie abzuwenden. Der Masseverwalter drohte für den Fall der Nichtzahlung dieses angeforderten Betrages an, die Bw. in das Insolvenzverfahren (bei Nichtzahlung daher Konkurs) miteinzubeziehen. Es wäre vom Masseverwalter genauestens überprüft worden, ob es durch die Leistungsbeziehungen (Leistungserbringungen und Zahlungen) zwischen den beiden Unternehmen zum Zeitpunkt der materiellen Insolvenz der Einzelfirma zu einer Gläubigerbenachteiligung und somit zu einem Anfechtungstatbestand gekommen ist.

Nach Ansicht der Bw. stellt dies keine verdeckte Ausschüttung dar, weil keine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Bw. vorliegt und eine wirksame Gegenmaßnahme wie etwa die klagsweise Eintreibung des für den Zwangsausgleich

entrichteten Betrages tatsächlich nicht zu Gebote steht. Denn die Eintreibung dieses Betrages hätte nur weitere Kosten verursacht.

In der Berufungsvorentscheidung vom 27.10.2004 wurde dieser Punkt der Berufung als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass jede Entnahme zunächst als rückzahlungspflichtiger Vorgang zu werten ist. Wird sie über das Verrechnungskonto erfasst, liegt eine Darlehensaufnahme vor, für die jene Maßstäbe anzulegen sind, die bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen gelten. Dabei ist nicht jede einzelne Entnahme für sich zu beurteilen, sondern es ist als Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung wiederholter Entnahmetatbestände durch die Erfassung am Verrechnungskonto eine die laufende Verrechnung an sich betreffende grundlegende Vereinbarung mit der Körperschaft zu fordern. Eine bloße Verbuchung im Rechenwerk kann eine Urkunde über den Rechtsgrund nicht ersetzen.

Ist im Zeitpunkt der Entnahme auf Grund der finanziellen Lage des Anteilsinhabers absehbar, dass die Schulden nicht bedient werden können, liegt eine gezielte Vorteilszuwendung vor. Verzichtete eine Körperschaft gegenüber dem Anteilsinhaber auf die Geltendmachung von vermögenswerten Ansprüchen wie bsp. die Rückforderung von Auslagen liegt eine verdeckte Ausschüttung vor.

Im Vorlageantrag vom 24. November 2004 brachte die Bw. ergänzend vor:

Die Bw. stellte fest, dass bei Zahlung des Betrages von 605.000 ATS an den Rechtsanwalt der Einzelfirma zur Weiterleitung an den Masseverwalter des Einzelunternehmens zwecks Konkursabwendung und Durchbringung eines Zwangsausgleiches selbstverständlich die finanzielle Lage des Anteilsinhabers ersichtlich war und davon ausgegangen wurde, dass dieser Betrag nicht rückforderbar ist.

Wie jedoch während des Verfahrens immer dargelegt wurde, hatte der Masseverwalter der Einzelfirma der Bw. angedroht, im Falle der Nichtzahlung die Bw. in das Insolvenzverfahren miteinzubeziehen. Eine solche Drohung hätte er nicht machen können, wenn nicht die Einzelfirma in Leistungsbeziehungen zur Bw. gestanden wäre. Folge dessen hätte die Nichtzahlung dieses Betrages die Existenz der Bw. gefährdet.

Aus diesen Gründen könne von einer Vorteilszuwendung nicht ausgegangen werden, womit keine verdeckte Ausschüttung vorliege.

2. Bestandsveränderung - Halbfertige

In der Berufung wurde folgendes vorgebracht:

Anlässlich der Betriebsprüfung wurden die Bestandsveränderungen noch nicht abrechenbarer Leistungen betreffend das Bauprojekt B-Gasse „analog zum Baufortschritt 31.12.2001“ um 385.288 S erhöht.

Dagegen brachte die Bw. vor, dass die Betriebsprüferin übersehen habe, dass dieses Bauprojekt aus zwei Aufträgen bestand und dass noch nicht realisierte Gewinne zum 31.12.2001 noch nicht auszuweisen waren, sondern mit den Herstellungskosten zu bewerten sind.

Der erste Auftrag dieses Projektes wurde noch im Jahr 2001 fertig und auch abgerechnet, sodass die Gewinnrealisierung dieses Auftrages bereits im Jahr 2001 enthalten ist. Der zweite Auftrag wurde ebenfalls mit Subfirmen durchgeführt, lediglich das Material wurde bauseits beigestellt, sodass unter Berücksichtigung von Materialgemeinkosten Herstellungskosten zum 31.12.2001 in Höhe von 111.999,18 S ergeben, wovon im Jahresabschluss 2001 bereits 89.999,93 S erfasst waren, sodass es nur zu einer Erhöhung der noch nicht abrechenbaren Leistungen zum 31.12.2001 in Höhe von 21.999,25 S kommt.

Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 27.6.2003

Die Bestandsveränderungen noch nicht abrechenbarer Leistungen betreffend des Bauprojektes B-Gasse wurden von der Betriebsprüfung in Höhe von 28.000 € (385.288 S) erhöht. Dieser Betrag wurde in Abstimmung der Gesellschafterin EH im Schätzungswege folgendermaßen ermittelt:

Die erste Teilrechnung über geleistete Baumeisterarbeiten wurde in Höhe von 89.999,93 S zuzüglich 20% Umsatzsteuer am 3.12.2001 an die WEG B-Gasse 2 gelegt. Anhand dieser ersten Teilrechnung wurden auch die Bestandsveränderungen in derselben Höhe von der Bw. im Schätzungswege ermittelt. Die folgende Teilrechnung Nr. 2 wurde am 8.1.2002 an die WEG B-Gasse in Höhe von 18.051,92 € brutto (248.399,92 S) gelegt; Teilrechnung Nr. 3 wurde am 1.2.2002 in Höhe von 10.203,26 € (140.399,92 S) gelegt.

Der Leistungsinhalt beider Rechnungen bezeichnet bereits bis zum Zeitpunkt der Rechnungslegung geleistete Baumeisterarbeiten zur Sanierung der Gassenfassade. Die durch die Betriebsprüfung vorgenommene Erhöhung der halbfertigen Arbeiten basiert im Wesentlichen auf den Teilrechnungen 2 und 3. Dabei geht die Betriebsprüfung davon aus, dass die Arbeiten nach dem 3.12.2001 (Datum der 1. Teilrechnung), aber vor dem 31.12.2001 erbracht wurden. Dabei wurde berücksichtigt, dass die Bw., entsprechend den Angaben von EH, bis ca. Mitte Jänner Betriebsferien hatte (eine in der Baubranche übliche Vorgangsweise).

Es ist somit absolut schlüssig, dass die in der Teilrechnung Nr. 2 ausgewiesene Leistungen nicht zwischen 31.12.2001 und 8.1.2002 erbracht werden konnten, das Unternehmen war ja in den Weihnachtsferien. Die in der Teilrechnung Nr. 3 ausgewiesenen Leistungen wurden, wie auch von EH bestätigt wurde, nicht erst im Jänner 2002, sondern bereits vorher erbracht.

Betrachtet man das größte von der Bw. ausgeführte Bauvorhaben, nämlich das Bauobjekt AT, so wurde am 31.12.2001 der zweite Bauabschnitt vergleichsweise mit dem Wert der Schlussrechnung des ersten Bauabschnittes angesetzt, obwohl am 8.4.2002 die Schlussrechnung mit einem Wert gelegt wurde, der knapp 18% über dem Wert der ausgewiesenen halbfertigen Arbeiten betreffend dieses Bauvorhabens liegt. Zusätzlich wurde bereits am 27.3.2002 die erste Teilrechnung für den dritten Bauabschnitt gelegt.

Die Betriebsprüfung vertritt die Ansicht, dass die von der Bw. angesetzten halbfertigen Arbeiten jedenfalls zu niedrig bewertet wurden. Davon ausgehend, dass im Jahr 2002 bereits der dritte Bauabschnitt in Bearbeitung war, geht die Betriebsprüfung davon aus, dass der zweite Bauabschnitt bereits mit dem in der Schlussrechnung ausgewiesenen Betrag, reduziert um die Gewinnspanne zu bewerten gewesen wäre. Die Betriebsprüfung kommt daher zur Annahme, dass der Differenzbetrag zwischen Wertansatz laut Bilanz und Schlussrechnung zu je 50% der Gewinnspanne bzw. Leistungserbringung zuzurechnen ist. Dieser Ansatz ist umso mehr gerechtfertigt, da der Bilanzerstellungszeitpunkt nach dem Datum der Schlussrechnung liegt.

Abweichend vom Betriebsprüfungsbericht sind daher die halbfertigen Arbeiten, zusätzlich zur bisherigen Erhöhung um weitere 1,162.000 S zu erhöhen. Dies entspricht 50% des Betrages aus der Differenz der Schlussrechnung in Höhe von 17,704.994 S zum bisherigen Ansatz in Höhe von 15,380.654 S (jeweils netto). – Verböserung!

Gegenäußerung der Bw. zur Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 1.10.2003:

a) Bauvorhaben Objekt B-Gasse

Wie bereits in der Berufung ausgeführt und aus den angeschlossenen Unterlagen zur Berufung ersichtlich ist, handelt es sich bei diesem Bauvorhaben um die Sanierung der Gassenfassade B-Gasse mit einem Gesamtnettoumsatz von 56.529,42 € (= 777.861,78 S). Das Bauvorhaben dauerte vom 26.11.2001 (= Auftragserteilung) bis zur Lohnwoche 6/2002 (4. bis 8.2.2002). Dies geht aus folgendem Sachverhalt hervor:

-) Ansuchen vom 11.12.2001 an die MA 46 betreffend Bewilligung um Verlängerung der Baustofflagerung bis 18.1.2002 und Bewilligung vom 2.1.2002 bis 19.1.2002.

-) Ansuchen vom 14.1.2002 an die MA 46 betreffend Bewilligung um weitere Verlängerung der Baustofflagerung bis 19.3.2002
-) Bescheinigung über die Entrichtung für Eingabestempel, Bundesstempel für die Verhandlungsschrift, Verwaltungsabgaben und Bundesstempel im Betrag von 114,09 €.
-) Rechnung b GmbH vom 30.1.20002 über Leistungszeitraum 28.11.2001 bis 25.1.2002 über netto 6.657,20 € für Leichtputz im Ausmaß von 374m² (Leistungsanteil 2001: 300 m² und 2002: 74 m²).
-) Rechnung Baustoff S vom 31.1.2002 über Lieferung vom 28.1.2002 Baunit-Maschinenputz und Anschlaghaken (netto 61,04 €)
-) Rechnung x vom 22. und 29.1.2002 über Lieferungen vom 21. und 28.1.2002 Silikatputz und Klebespachtel (netto 1.3111,02 €)
-) Rechnung Terranova vom 5. und 7.2.2002 über Lieferungen vom 4. und 6.2.2002 Silikatputz und Silikatanstrich (netto 976,18 €)
-) Rechnung e-GmbH vom 11.3.2002 über Abklemmung Bauprovisorium vom 5.3.2002 (netto 69,04 €)
-) Rechnung M vom 29.1.2002 über Leistungen Baubeginn bis 29.1.2002 Silikatputz und Faschen B-Gasse netto 5.382,53 €. Diese Leistungen können nur im Jahr 2002 erbracht worden sein, weil das Material erst im Jahr 2002 geliefert wurde.
-) Rechnung HerrM vom 8.2.2002 über Leistungen Baubeginn bis LW 6/02 Silkatputz und Faschen Glockengasse netto 5.843,94 € (diese Leistungen können nur im Jahr 2002 erbracht worden sein, weil das Material erst im Jahr 2002 geliefert wurde).

Weiters hat die Betriebsprüfung von EH die Auskunft erhalten, dass zwar das Unternehmen in der Zeit 24.12.2001 bis 13.1.2002 Betriebsferien hatte, dass jedoch weder die Erhöhung der Bestandsveränderung der nicht abrechenbaren Leistungen um den genannten Betrag mit ihr abgesprochen worden war, noch dass die dritte Teilzahlung Leistungen bis 31.12.2001 betrifft, von ihr bestätigt worden ist. Hinsichtlich der Betriebsferien ist noch auszuführen, dass in diesem Zeitraum nicht die gesamte Belegschaft durchgehend auf Urlaub war. Weiters kann von den Betriebsferien nicht auf einen Leistungszeitraum geschlossen werden, weil die Arbeiten von Fremdfirmen durchgeführt worden sind und diese sicherlich nicht im gleichen Zeitraum Betriebsferien hatten.

Vielmehr geht es bei den Teilrechnungen 1 bis 3 um Zahlungsaufforderungen, damit das Unternehmen zu seinem Geld kommt. Dies geht aus der beigeschlossenen Auftragserteilung

vom 26.11.2001 der w hervor, aus der ersichtlich ist, dass ein nicht unwesentlicher Teil dieses Auftrages auch die Abstattung des Gesamtpreises ist. Aufgrund der Legung von Teilrechnungen gelangte das Unternehmen zum Teil früher zu seinem Geld, wobei der Restbetrag in 7 Raten abgestattet wurde.

Aus den angeführten Gründen kann daher die Bewertung der noch nicht abrechenbaren Leistungen nicht nach den Teilrechnungen im Schätzungswege ermittelt werden, sondern ist diese wie folgt vorzunehmen:

| | | |
|---------------------------------------|--------------------|---------------------|
| Herstellungskosten laut Berufung 2001 | 8.172,71 € | 112.458,94 S |
| Herstellungskosten laut Berufung 2002 | 9.535,66 € | 131.213,54 S |
| Herstellungskosten 2002* | 5.843,94 € | 80.414,37 S |
| | 23.552,31 € | 324.086,85 S |

*(Rechnung HerrM vom 8.2.2002 wurde in der Aufstellung zur Berufung übersehen, diese in Ansatz zu bringen)

Der Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten und der Gewinn werden erst im Geschäftsjahr 2002 realisiert.

b) Bauvorhaben Objekt AT

Neu hinzugekommen ist in der Stellungnahme der Betriebsprüfung, dass davon ausgegangen wird, dass die halbfertigen Arbeiten betreffend Bauobjekt AT, 2. Bauabschnitt zum 31.12.2001 zu niedrig bewertet wurden. Begründet wird dies damit, dass:

- 1) der zweite Bauabschnitt vergleichsweise mit dem Wert der Schlussrechnung des ersten Bauabschnittes in Ansatz gebracht wurde, obwohl die Schlussrechnung am 8.04.2002 mit einem Wert knapp 18% über dem Wert der halbfertigen Arbeiten liegt
- 2) die erste Teilrechnung des dritten Bauabschnittes bereits am 27.03.2002 gelegt wurde, sodass nach Ansicht der Betriebsprüfung die halbfertigen Arbeiten mit dem Wert der Schlussrechnung reduziert um die Gewinnspanne zu bewerten ist. Dieser Ansatz wäre umso mehr gerechtfertigt, weil der Bilanzerstellungszeitpunkt nach dem Datum der Schlussrechnung liegt.

Hinsichtlich des zweiten Bauabschnittes des Bauvorhabens AT ist festzustellen, dass aus folgenden Gründen nicht davon ausgegangen werden kann, dass durch Beginn des dritten

Bauabschnittes im März 2002 die halbfertigen Arbeiten des zweiten Bauabschnittes mit dem seitens der Betriebsprüfung festgestellten Wertes von 16.542.654,00 S (bei einer Schlussrechnungssumme von 16.977.552,40 S der Betrag wurde von der s korrigiert) anzusetzen wäre.

Die Bewertung der halbfertigen Arbeiten hat vielmehr mit den nachfolgend angeführten Herstellungskosten zu erfolgen:

| | 2001 | 2002 |
|--|------------------------|--------------------|
| Material | 3,421.196,00 S | 14.786,10 € |
| Materialgemeinkosten 5,88% | 201.166,33 S | 869,42 € |
| Fremdleistungen | 8,333,008,14 S | 5.145,42 € |
| Fremdpersonal | 1,219.766,52 S | 0,00 € |
| Eigenpersonal (Bauaufsicht) | 419.498,33 S | 3.237,43 € |
| Gemeinkostenzuschlag Eigenpersonal (64,56%) | 270.828,12 S | 2.090,08 € |
| Herstellungskosten | 13,865.463,48 S | 26.128,45 € |
| | 2001 | 2002 |
| Herstellungskosten | 13,865.463,48 S | 26.128,45 € |
| Verwaltungs- und Vertriebskosten (8,64%) | 1,197.976,52 S | 2.257,50 € |
| Selbstkosten | 15,063.439,52 S | 28.385,95 € |

Wie aus obiger Berechnung ersichtlich ist, sind die im Jahresabschluss 2001 für das Bauvorhaben AT, 2. Bauabschnitt in Ansatz gebrachten halbfertigen Arbeiten im Vergleich zu den Herstellungskosten mehr als ausreichend, weil die Gewinnrealisierung erst im Jahr 2002 eintritt und Verwaltungs- und Vertriebskosten grundsätzlich nicht zum Ansatz zu bringen sind.

Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Gegenäußerung der Bw. vom 4.6.2004

a) B-Gasse

Folgt man den Ausführungen in der Gegenäußerung zur Berufungssternungnahme, so ergibt sich dabei folgende Berechnung:

| | |
|------------------------------|---|
| | <u>ATS</u> |
| Gesamt Nettoumsatz | 777.861,78 Leist. ZR 26.11.2001-08.02.2002 |
| Halbfertige lt. BP | 89.999,93 Schlussrechnung 12.02.2002 |
| | 385.288,40 Erhöhung der Halbfertigen lt. BP € 28.000,00, TR 2+3 |
| Leistungsvolumen 2002 | 302.573,45 |

Leistungsvolumen 2002 laut Gegenäußerung

| | | |
|----------------------------------|----------------------------------|--|
| b | 6.657,20 € Belegnummer 74/374 | 1.317,20 Abgrenzung 2002 |
| S | 61,04 € | |
| x | 1.311,02 € | |
| x | 976,18 € | |
| EE | 69,04 € | |
| HerrM | 5.382,53 € | |
| HerrM | 5.843,94 € | |
| Summe | 20.300,95 € | 14.960,95 € Summe abzüglich abgegr. b, da Leistung 2001 laut Gegenäußerung |
| Summe in ATS | | 205.867,16 ATS |
| Verfügbarer Gewinnanteil 2002 | Differenz 96.706,29 € | |

Diese Berechnung, die das Leistungsvolumen 2002 laut Betriebsprüfung dem Leistungsvolumen 2002 laut Gegenäußerung gegenüberstellt, zeigt sehr genau, dass der von der Betriebsprüfung angenommene Wertansatz der halbfertigen Arbeiten betreffend B-Gasse den Tatsachen entspricht, und auch mit der Darstellung in der Gegenäußerung korrespondiert. Lediglich der Rohgewinn wird richtigerweise erst im Jahr 2002 erfasst.

b) AT

Der in der Gegenäußerung vertretenen Meinung ist insoweit zu folgen, dass die Schlussrechnungssumme mit 16.977.552,40 S anzusetzen ist. Das führt zu einer Korrektur der halbfertigen Arbeiten (Tivoli) von bisher 1.162.000,00 S auf 798.000,00 S (bisheriger Berechnungsmodus der Betriebsprüfung wurde beibehalten). Den weiteren Ausführungen in der Gegenäußerung kann nicht gefolgt werden, da die angeführten Werte nicht

nachvollziehbar (es fehlt eine detaillierte, projektbezogene Kostenrechnung) und die Beträge teilweise geschätzt sind. Dazu kommt noch, dass die Gewinnrealisierung, nicht wie in der Gegenäußerung dargestellt, erst im Jahr 2002 eintritt, sondern auf Grund des Abrechnungsmodus (Teilrechnungen) bereits im Jahr 2001 erfolgte.

Gegenäußerung der Bw. zur zweiten Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 4.8.2004

a) Bauvorhaben Objekt B-Gasse

Die Bewertung der noch nicht abrechenbaren Leistungen hat gemäß § 6 EStG mit den Herstellungskosten zu erfolgen. Gemäß Rz 2198ff der Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStRL) umfassen diese Herstellungskosten die Materialkosten, die Fertigungskosten (Fertigungslöhne sowie Sonderkosten der Fertigung wie Subunternehmer) und angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten.

Nach den Rz 2153ff der EStRL tritt bei Leistungen wie im vorliegenden Fall Gewinnrealisierung erst im Zeitpunkt der Lieferung (Abnahme) ein, weil es sich um keine abgrenzbaren Teilleistungen handelt.

Ausgangspunkt für die Bewertung der noch nicht abrechenbaren Leistungen sind nach den Rz 2255ff der EStRL die progressiv ermittelten Herstellungskosten. Diesem Wert ist ein Kontrollwert gegenüber zu stellen, der durch eine retrograde Bewertung ausgehend vom vereinbarten Verkaufspreis ermittelt wird. Diese retrograde Bewertung dient lediglich für eine verlustfreie Bewertung und ist nur dann anzusetzen, wenn diese Bewertung geringer ist als die progressiv ermittelten Herstellkosten.

Entgegen der Auffassung der Betriebsprüfung vertritt die Bw. aufgrund der von ihr vorgelegten Unterlagen die Meinung, dass die Bewertung der noch nicht abrechenbaren Leistungen zum 31.12.2001 wie folgt vorzunehmen sei.

Laut Berufung – Beilage I (1. Seite, Auftragsbescheinigung), Beilage II (Seite 1 bis 2 Lieferungen und Leistungen von Lieferanten für Bewertung Herstellungskosten), Beilage III (Betriebsabrechnungsbogen für Ermittlung Gemeinkostenzuschlagssätze)

| | | |
|----------------------------|-------------|------------|
| Material | 12.987,11 S | 943,81 € |
| Fremdleistungen, Abgaben | 98.248,43 S | 7.139,99 € |
| Fremdleistungen, Abgaben | 0,00 S | 33,42 € |
| Materialgemeinkosten 5,88% | 763,64 S | 55,50 € |

| | | |
|---|---------------------|-------------------|
| Steuerrechtlich anzusetzende Herstellungskosten ohne Verwaltungs- und Vertriebskosten und ohne Gewinnaufschlag zum 31.12.2001 | 111.999,18 S | 8.172,72 € |
|---|---------------------|-------------------|

Die Betriebsprüfung geht von einer Bewertung der noch nicht abrechenbaren Leistungen zum 31.12.2001 in Höhe von 475.288,33 S (= 34.540,55 €) aus und behauptet, dass dieser Wert den Tatsachen entspricht und mit der Darstellung in der Gegenäußerung korrespondiert. Tatsächlich wird hierbei jedoch übersehen, dass bei der Bewertung der noch nicht abrechenbaren Leistungen weder die Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten noch der Gewinn (im Jahre 2001 noch keine Gewinnrealisierung) einzubeziehen sind.

Die gesamten Herstellungskosten, also für das Jahr 2001 und 2002, stellen sich entsprechend unserer Berufung sowie Gegenäußerung wie folgt dar:

| B-Gasse Fassade (Ausführung durch Subfirmen) | 2001 | 2002 |
|--|-------------------|--------------------|
| Material | 943,81 € | 2.367,16 € |
| Fremdleistungen, Abgaben | 7.139,99 € | 7.029,31 € |
| Fremdleistungen, Abgaben | 33,42 € | 5.843,94 € |
| Materialgemeinkosten 5,88% | 55,50 € | 139,60 € |
| Herstellungskosten | 8.172,72 € | 15.379,60 € |

b) Bauvorhaben Objekt AT

In der zweiten Stellungnahme der Betriebsprüfung wird die Korrektur der ersten Stellungnahme der noch nicht abrechenbaren Leistungen von 1.162.000,00 S auf 798.000,00 S unter Beibehaltung des bisherigen Berechnungsmodus korrigiert. Weiters wird ausgeführt, dass die Werte in unserer Gegenäußerung nicht nachvollziehbar sind und außerdem die Beträge teilweise geschätzt sind. Die Gewinnrealisierung auf Grund des Abrechnungsmodus ist bereits im Jahr 2001 zu berücksichtigen.

Dieser Auffassung seitens der Betriebsprüfung kann nicht gefolgt werden, weil in der Gegenäußerung vom 1.10.2003 eine detaillierte Aufstellung der Subfirmen, der Art der Tätigkeit, der jeweilige Betrag und das jeweilige Jahr der Leistung sowie ein Betriebsabrechnungsbogen über die Ermittlung der Gemeinkostenzuschlagssätze zugesandt wurde, aus der die Herstellungskosten und Gemeinkostenzuschlagssätze leicht nachvollzogen werden können. Sämtliche Leistungen wurden in Sub vergeben, die Bauaufsicht oblag dem

Dienstnehmer Baumeister y, das ganze Bauvorhaben wurde auch von diesem abgewickelt. Es wurden ausschließlich die Kosten für die Bauaufsicht im Schätzungswege ermittelt, sämtliche anderen Kosten (laut Aufstellung M = Material, FP = Fremdpersonal, FL = Fremdleistung, P = Eigenpersonal = Bauaufsicht Baumeister Ing. y) wurden in tatsächlicher Höhe ausgewiesen.

Die Fertigungseinzelkosten im Betriebsabrechnungsbogen beinhalten die Bruttokosten, das heißt einschließlich der unproduktiven Kosten, sodass der Fertigungsgemeinkostenaufschlag auf die Bruttokosten 64,56% beträgt.

Ermittlung der Herstellungskosten der noch nicht abrechenbaren Leistungen AT Abschnitt II entsprechend der mit der Gegenäußerung vom 01.10.2003 bereits zugesandten Aufstellung der Kosten:

| a) Leistungen bis 31.12.2000 | | | ATS | € |
|--|--|--|----------------------|---------------------|
| Materialkosten (M) lt. Aufstellung | | | 1.538.257,69 | 111.789,55 |
| Fremdleistungen (FL) lt. Aufstellung | | | 2.099.625,49 | 152.585,74 |
| Fremdpersonal (FP) lt. Aufstellung | | | 730.016,25 | 53.052,35 |
| Eigenpersonal (P) = Bauaufsicht Baumeister S. lt. Aufstellung | | | 250.477,32 | 18.202,90 |
| Materialgemeinkosten (MGK) 5,63% lt. Beilage I (BAB 2000) | | | 86.603,91 | 6.293,75 |
| Gemeinkostenzuschlag Eigenpersonal 67,33% lt. Beilage I (BAB 2000) | | | 168.646,38 | 12.256,01 |
| Steuerrechtlich anzusetzende Herstellungskosten ohne Verwaltungs- und Vertriebskosten und ohne Gewinnaufschlag zum 31.12.2000 | | | 4.873.627,04 | 354.180,30 |
| b) Leistungen bis 31.12.2001 | | | ATS | € |
| Materialkosten (M) lt. Aufstellung | | | 1.882.938,35 | 136.838,47 |
| Fremdleistungen (FL) lt. Aufstellung | | | 6.233.382,65 | 452.997,58 |
| Fremdpersonal (FP) lt. Aufstellung | | | 489.750,00 | 35.591,52 |
| Eigenpersonal (P) = Bauaufsicht Baumeister S. lt. Aufstellung | | | 439.849,13 | 31.965,08 |
| Materialgemeinkosten (MGK) 5,88% lt. BAB 2001 | | | 110.716,77 | 8.046,10 |
| Gemeinkostenzuschlag Eigenpersonal 64,56% lt. BAB 2001 | | | 283.966,60 | 20.636,66 |
| | | | 9.440.603,50 | 686.075,41 |
| steuerrechtlich anzusetzende Herstellungskosten lt. Pkt a) zum 31.12.2000 | | | 4.873.627,04 | 354.180,30 |
| Steuerrechtlich anzusetzende Herstellungskosten ohne Verwaltungs- und Vertriebskosten und ohne Gewinnaufschlag zum 31.12.2001 | | | 14.314.230,54 | 1.040.255,71 |
| Im Jahresabschluss zum 31.12.2001 wurden angesetzt (vor BP) | | | 15.380.654,00 | 1.117.755,72 |
| In der 2. Stellungnahme der Betriebsprüfung zum 31.12.2001 angesetzt | | | 16.178.654,00 | 1.175.748,64 |

Die Schlussrechnung 77102 vom 9.04.2002 wurde von der v laut Schlussrechnungsprotokoll auf netto 1.233.806,85 € (= 16.977.552,37 S) korrigiert.

Da es sich bei diesem Bauabschnitt II AT um eine einheitliche Leistung und keine abgrenzbaren Teilleistungen handelt, tritt die Gewinnrealisierung erst mit der Ausführung der Lieferung (Abnahme) im Jahr 2002 ein. Bei der Bewertung der noch nicht abrechenbaren

Leistungen zum 31.12.2001 sind auch keine Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten in die Herstellungskosten einzubeziehen. Hinsichtlich der Bewertung der noch nicht abrechenbaren Leistungen, der Herstellungskosten, der Gewinnrealisierung und des Ausgangspunktes für die Bewertung verweisen wir auf unsere Ausführungen unter Punkt a).

Wie aus der Darstellung der Bewertung der noch nicht abrechenbaren Leistungen zu Herstellungskosten zum 31.12.2001 hervorgeht, wurden diese seitens der Betriebsprüfung um 1.864.423,46 S (= 135.492,93 €) zu hoch bewertet.

Das Finanzamt hat folgende Berufungsvorentscheidung vom 27.10.2004 erlassen:

a) Projekt B-Gasse

Die im Zuge der Gegenäußerung dargestellte Gegenüberstellung der Berechnung des Leistungsvolumens für das Jahr 2002 zeigt, dass der von der Betriebsprüfung vorgenommene Wertansatz der halbfertigen Arbeiten betreffend die B-Gasse nur hinsichtlich der Erfassung der Rohgewinnes vom Wertansatz der Bw. abweicht.

Dieses Berufungsvorbringen wurde in der Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen.

b) Projekt AT

Wie sich erst im Zuge des Berufungsverfahrens herausstellte, war auch der Wertansatz hinsichtlich der halbfertigen Arbeiten betreffend das Bauvorhaben AT zu korrigieren. Es wurde festgestellt, dass zum 31.12.2001 der zweite Bauabschnitt vergleichsweise mit dem Wert der Schlussrechnung des ersten Bauabschnittes angesetzt wurde, obwohl am 8.4.2002 die Schlussrechnung für diesen Abschnitt mit einem Wert gelegt wurde, der knapp 18% über dem Wert der ausgewiesenen halbfertigen Arbeiten betreffend dieses Bauvorhaben lag. Außerdem wurde bereits am 27.3.2002 die erste Teilrechnung über den dritten Bauabschnitt gelegt. Daher kann davon ausgegangen werden, dass der zweite Bauabschnitt mit dem in der Schlussrechnung ausgewiesenen Betrag in Höhe von 16.977.552,40 S, reduziert um die Gewinnspanne, zu bewerten ist. Bei der Ermittlung des Wertansatzes wird die Differenz zwischen dem Wertansatz laut Bilanz von 15.380.654 S und der Schlussrechnung zu je 50% der Gewinnspanne und 50% der Leistungserbringung zugerechnet. Dieser Ansatz ist gerechtfertigt, da der Bilanzerstellungszeitpunkt nach dem Datum der Schlussrechnung liegt.

Eine Berücksichtigung der vom steuerlichen Vertreter im Berufungsverfahren angeführten Bewertung der halbfertigen Arbeiten dieses Projekts wurde nicht vorgenommen, da, wie von der Betriebsprüfung festgestellt wurde, keine detaillierte projektbezogene Kostenrechnung vorliegt und daher die angeführten Werte nicht nachvollziehbar sind und teilweise auf eine

Schätzung beruhen. Dazu kommt noch, dass die Gewinnrealisierung, nicht erst im Jahr 2002 eintritt, sondern auf Grund des Abrechnungsmodus (Teilrechnungen) bereits im Jahr 2001 erfolgt.

Die Berechnung der Bestandsveränderungen stellt sich wie folgt dar (Tz 19):

| | | 31.12.2001 |
|----------------------------|-----------------|-------------------|
| Bestandsveränderung lt. HB | | 9.668.493,65 S |
| Bestandsveränderung lt. PB | 10.053.781,65 S | |
| + Bestandsveränderung (AT) | + 798.000,00 S | 10.851.781,65 S |
| Vermögensänderung | | 1.183.288,00 S |
| Vermögensänderung Vorjahr | | 0,00 S |
| Erfolgsänderung | | 1.183.288,00 S |

Dieses Berufungsvorbringen wurde in der Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen.

Im Vorlageantrag vom 24. November 2004 brachte die Bw. ergänzend vor:

a) Projekt B-Gasse

In der Bescheidbegründung geht das Finanzamt davon aus, dass der Wertansatz der halbfertigen Arbeiten nur hinsichtlich der Erfassung des Rohgewinnes vom Wertansatz der Berufung abweicht.

Bei der Bewertung der noch nicht abrechenbaren Leistungen (Halbfertige) sind für den Wertansatz auch für steuerliche Zwecke die Herstellungskosten maßgebend. Diese umfassen weder die Verwaltungs- und Vertriebskosten noch den Gewinn. Dies gilt selbst dann, wenn Teilrechnungen an den Kunden gelegt werden, und hierbei nicht für sich abgeschlossene Teilleistungen beinhalten. Aus den Ausführungen in den Gegenäußerungen vom 1.10.2003 bzw. 4.08.2004 zur ersten bzw. zweiten Stellungnahme der Betriebsprüfung geht eindeutig das Leistungsverhältnis im Jahr 2001 und 2002 hervor und weicht doch erheblich vom unrichtigen Wertansatz der Betriebsprüfung ab.

b) Projekt AT

In der Bescheidbegründung führt das Finanzamt unter anderem aus, dass der zweite Bauabschnitt zum 31.12.2001 vergleichsweise mit dem Wert der Schlussrechnung des ersten Bauabschnittes angesetzt wurde, obwohl am 8.04.2002 die Schlussrechnung für diesen Abschnitt mit einem Wert gelegt wurde, der knapp 18% über dem Wert der ausgewiesenen halbfertigen Arbeiten betreffend dieses Bauvorhaben lag. Weiters geht das Finanzamt davon aus, dass angesichts der Tatsache, dass die 1. Teilrechnung über den dritten Bauabschnitt bereits am 27.03.2002 gelegt wurde, die Erhöhung der noch nicht abrechenbaren Leistungen rechtfertigen würde. Der Ansatz wäre außerdem dadurch gerechtfertigt, dass der Bilanzerstellungszeitpunkt nach dem Datum der Schlussrechnung liegt.

Zusätzlich wird entgegengehalten, dass in der Berufung keine detaillierte projektbezogene Kostenrechnung vorliegt, die angeführten Werte nicht nachvollziehbar seien und teilweise auf Schätzungen beruhen und die Gewinnrealisierung auf Grund des Abrechnungsmodus (Teilrechnungen) bereits im Jahr 2001 eintreten würden.

Diesen Ausführungen ist jedoch entgegenzuhalten, dass bei genauerer Durchsicht der vorgenannten Gegenäußerungen vom 1.10.2003 bzw. 4.08.2004 sehr wohl eine detaillierte Aufstellung der Kosten vorliegt. Die Leistungen des Bauvorhabens wurden ausschließlich von Fremdfirmen erbracht, lediglich die Bauaufsicht hatte der Dienstnehmer Ing. FS. Diese Kosten sind in der Aufstellung berücksichtigt. Ebenfalls beigegebenen ist ein Betriebsabrechnungsbogen 2000 und 2001 mit den Gemeinkostenzuschlagssätzen. Es ist durchaus üblich, dass bei der Bewertung der noch nicht abrechenbaren Leistungen für den Wertansatz die Gemeinkosten mit Gemeinkostenzuschlagssätzen berücksichtigt werden.

Dass der Beginn des dritten Bauabschnittes eine Schlussfolgerung für die Beendigung des zweiten Bauabschnittes nach sich zieht, wäre nur dann erklärlich, wenn der Beginn des dritten Bauabschnittes die Beendigung des zweiten Bauabschnitts vorausgesetzt hätte. Noch unerklärlicher ist, dass der Wertansatz davon abhängig ist, ob der Bilanzerstellungszeitpunkt nach dem Datum der Schlussrechnung liegt. Auch die Ausführungen hinsichtlich des Abrechnungsmodus können nicht nachvollzogen werden.

Vielmehr ist dem Berufungsbegehren Folge zu leisten und die noch nicht abrechenbaren Leistungen mit den steuerlichen Herstellungskosten zu bewerten. Gewinnrealisierung kann im Jahr 2001 auf keinen Fall eintreten.

3. Geschäftsbeziehung zur Firma MM

Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung vom 27.6.2003:

Der Betriebsprüfung wurde eine Kontrollmitteilung übermittelt, aus der folgender Sachverhalt hervorgeht.

Die Fa. MM gibt niederschriftlich an, dass es sich bei den nachfolgend angeführten Rechnungen um **Scheinrechnungen** handelt, für die weder eine Leistung erbracht wurde, noch ein Zahlungsfluss erfolgte.

| | Netto | Brutto |
|------------------------|--------------|----------------|
| Rechnung vom 5.9.2001 | 624.992,00 S | 749.990,40 S |
| Rechnung vom 20.8.2001 | 836.874,00 S | 1.004.248,80 S |
| Summe | 1.461.866 S | 1.754.239,20 S |

Weiters wurde festgestellt, dass **Rechnungen**, die die Bw. als Aufwand geltend machte, in den Aufzeichnungen der Fa. MM nicht als Erlös aufscheinen.

| | Netto | Brutto |
|-------------------------|--------------|----------------|
| Rechnung vom 21.11.2001 | 558.830,00 S | 670.596,00 S |
| Rechnung vom 21.11.2001 | 569.984,00 S | 683.980,80 S |
| | 1.128.814 S | 1.354.576,80 S |

Zusätzlich wurden von der Fa. MM **Kassabelege** vorgelegt, die einen Geldfluss der Bw. dokumentieren. Bei einer Überprüfung der diesbezüglichen Kassaaufzeichnungen wurde festgestellt, dass diese Beträge dort keinen Niederschlag gefunden haben.

Kassabelege:

| | |
|-----------|----------------|
| 14.8.2001 | 250.000,00 S |
| 22.8.2001 | 350.000,00 S |
| 27.8.2001 | 100.000,00 S |
| 1.8.2001 | 350.000,00 S |
| Summe | 1.050.000,00 S |

Gegenäußerung der Bw. zur Stellungnahme der Bp. vom 1.10.2003:

Der Bw. ist erst von der Betriebsprüfung mitgeteilt worden, dass die Firma MM niederschriftlich angegeben hat, dass es sich bei den Rechnungen vorn 5.09.2001 über

624.992,00 S netto und vom 20.08.2001 über 836.874,00 S netto um Scheinrechnungen handle, für die weder eine Leistung erbracht wurde, noch ein Zahlungsfluss erfolgte.

Weiters wurde seitens der Betriebsprüfung festgestellt, dass die Rechnungen vom 21.11.2001 über 558.830,00 S netto und über 569.984,00 S netto nicht als Erlös in den Aufzeichnungen der Firma MM aufscheinen.

Zusätzlich wird vorgebracht, dass von der Firma MM Kassabelege August 2001 im Gesamtbetrag von 1.050.000,00 S vorgelegt wurden, die einen Geldfluss von der Bw. dokumentieren, die keinen Niederschlag in den Kassaaufzeichnungen anlässlich der Überprüfung gefunden hätten.

Zu diesen Sachverhalten wird wie folgt Stellung genommen:

Tatsache ist, dass die von der Firma MM bestrittenen Leistungen und Zahlungen nicht nur tatsächlich erbracht, sondern auch bezahlt wurden. Die Zahlungsmodalitäten zwischen der Bw. und der Firma MM wurden so abgewickelt, dass teilweise Herr HerrM bei der Bw. direkt bar kassiert hat und teilweise Verrechnungsschecks ausgestellt wurden.

Es wird darauf hingewiesen, dass sich die Bw. bei einem öffentlichen Großauftrag eine solche unterstellte Vorgangsweise nicht leisten kann, weil die jeweils erbrachten Leistungen durch den s auch überprüft werden. Außerdem ist festzuhalten, dass es nicht die Angelegenheit der Bw. sein kann, zu überprüfen, ob die Firma MM alle erbrachten Leistungen und Zahlungen in ihren Büchern erfasst hat. Weiters wird bekanntgegeben, dass Herr HerrM im Betrieb der Bw. jeweils vor Zeugen davon sprach, dass die Firma seiner Gattin einen sehr hohen Gewinn hätte und danach fragte, was er dagegen machen könnte.

Die Bw. wies ihn darauf hin, dass dies nicht ihre Sache ist.

Für die erbrachten Leistungen der Firma MM werden die oben angeführten Rechnungen sowie die Belege über den Zahlungsfluss beigelegt:

Rechnung vom 20.08.2001 - Arbeiten Wohnhausanlage Wien, Adr.
Rechnung vom 05.09.2001 - Arbeiten Wohnhausanlage Wien, Adr.

| | |
|-----|--------------|
| ATS | 1.004.248,80 |
| ATS | 749.990,40 |
| ATS | 1.754.239,20 |

Zahlungsfluss:

| | | | | |
|------------|--------------------|-----------------------------------|---------|-----------------|
| 01.08.2001 | Kassaausgangsbeleg | *) | -ATS | 350.000,00 |
| 14.08.2001 | Kassaausgangsbeleg | *) | -ATS | 250.000,00 |
| 22.08.2001 | Kassaausgangsbeleg | *) | -ATS | 350.000,00 |
| 27.08.2001 | Kassaausgangsbeleg | *) | -ATS | 100.000,00 |
| 24.08.2001 | Bankauszug Nr. 148 | Verrechnungsscheck vom 23.08.2001 | -ATS | 100.000,00 |
| 14.09.2001 | Kassaausgangsbeleg | | -ATS | 200.000,00 |
| 24.09.2001 | Bankauszug Nr. 166 | Verrechnungsscheck vom 24.09.2001 | -ATS | 100.000,00 |
| 28.09.2001 | Bankauszug Nr. 169 | Verrechnungsscheck vom 27.09.2001 | Re-Rest | -ATS 304.239,20 |
| | | | | <u>ATS 0,00</u> |

Rechnung vom 21.11.2001 - Arbeiten Wohnhausanlage Wien, Adr.

ATS 670.596,00

Rechnung vom 21.11.2001 - Arbeiten Wohnhausanlage Wien, Adr.

ATS 683.980,80

ATS 1.354.576,80

Zahlungsfluss:

| | | | | |
|------------|--------------------|-----------------------------------|------|-----------------|
| 05.10.2001 | Bankauszug Nr. 175 | Verrechnungsscheck vom 04.10.2001 | -ATS | 100.000,00 |
| 19.10.2001 | Bankauszug Nr. 184 | Verrechnungsscheck vom 18.10.2001 | -ATS | 100.000,00 |
| 25.10.2001 | Bankauszug Nr. 188 | Verrechnungsscheck vom 24.10.2001 | -ATS | 100.000,00 |
| 31.10.2001 | Kassaausgangsbeleg | | -ATS | 195.000,00 |
| 08.11.2001 | Kassaausgangsbeleg | | -ATS | 150.000,00 |
| 16.11.2001 | Bankauszug Nr. 202 | Verrechnungsscheck vom 15.11.2001 | -ATS | 100.000,00 |
| 23.11.2001 | Bankauszug Nr. 207 | Verrechnungsscheck vom 22.11.2001 | -ATS | 225.000,00 |
| 23.11.2001 | Bankauszug Nr. 207 | Verrechnungsscheck vom 22.11.2001 | -ATS | 100.000,00 |
| 22.11.2001 | Kassaausgangsbeleg | | -ATS | 150.000,00 |
| 29.11.2001 | Kassaausgangsbeleg | Re-Rest | -ATS | 134.576,80 |
| | | | | <u>ATS 0,00</u> |

*) Bei diesen Belegen handelt es sich um die seitens der Betriebsprüfung in der Stellungnahme angeführten Kassabelege. Diese Kassabelege sind in der Buchhaltung des Geschäftsjahres 2001 im Kassabuch August enthalten. Die Buchhaltung wurde vom ehemaligen steuerlichen Vertreter der Bw. geführt. Anlässlich der Buchführung durch die steuerliche Vertretung muss es wahrscheinlich im August 2001 zu einem Absturz im Betriebssystem gekommen sein, weil im Kassabuch, das der Betriebsprüfung vorgelegt wurde, der Kassaausgang zu Kassabeleg 38 vom 31.08.2001 über Verrechnung der Kassaauszahlung an die Firma MM über 1.050.000,00 S nur mit 962.458,01 S ausgewiesen ist, während bei den Unterlagen des Jahres 2001 ein Kassabuch August 2001 mit "gebucht-Stempel" im Betrag von 1.050.000,00 S war. Daraus erklärte sich auch der Kassenfehlbetrag von rund 90.000,00 S. Eine Fotokopie des Kassabuches August 2001, das der Betriebsprüfung bekannt ist, und jenes mit dem "gebucht-Stempel" ist jeweils beige-schlossen.

Hinsichtlich der am 30.09.2003 vorgenommenen Akteneinsicht auf jenen Teil der Niederschrift mit Frau MM vom 5.06.2003, der Aussagen zur Bw. enthält, ist festzuhalten, dass die Bw. zu keinem Zeitpunkt weder von Frau noch von Herrn HerrM leere Zettel erhalten hat.

Widersprüchlich ist auch, dass Frau HerrM einerseits ausführt, dass die Bw. angeblich bereits im Jahr 2000 von ihr leere Zettel erhalten hätte, andererseits sie angibt, dass sie zu Personen der Bw. keinen persönlichen Kontakt hatte, sondern nur Herr HerrM.

Gleichzeitig wird laut dem beigeschlossenen Schreiben vom 13.05.2003 von Frau MM von angeblich ausgestellten Gefälligkeitsrechnungen gesprochen, wobei die Ausstellung nur von ihr durchgeführt worden sein kann. Es wird als Reaktion zu diesem Schreiben *das* Antwortschreiben der Bw. vom 22.05.2003 beigelegt. Der gesamte Sachverhalt liegt bereits beim Anwalt der Bw. auf. Die Behauptungen und Unterstellungen seitens Frau MM erscheinen aus vorgenannten Ausführungen äußerst fragwürdig zu sein.

Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Gegenäußerung der Bw. vom 4.6.2004

Von der Bw. wurden für den August 2001 zwei unterschiedlichen Kassaaufzeichnungen vorgelegt. Die in der Gegenäußerung vorgebrachte Begründung kann von der Betriebsprüfung nicht verifiziert werden, fest steht allerdings, dass keine der beiden Kassabuchvarianten mit den tatsächlichen Belegen übereinstimmt.

Die folgenden Zahlungen, die bereits in der Stellungnahme zur Berufung aufgelistet wurden, scheinen weder im einen noch im anderen Kassabuch auf:

| | |
|------------|--------------------|
| 01.08.2001 | 350.000 S |
| 14.08.2001 | 250.000 S |
| 22.08.2001 | 350.000 S |
| 27.08.2001 | 100.000 S |
| Summe | 1,050.000 S |

Laut beiden im Zuge der Gegenäußerung vorgelegten Kassabücher wurden die folgenden Beträge jeweils am **31.08.2001** verbucht:

Kassabuchversion 1:

| | |
|------------|---------------------|
| 31.08.2001 | 904.248,80 S |
| 31.08.2001 | 58.209,21 S |
| Summe | 962.458,01 S |

Kassabuchversion 2:

| | |
|------------|--------------|
| 31.08.2001 | 904.248,80 S |
| 31.08.2001 | 145.751,20 S |

| | |
|-------|-----------------------|
| Summe | 1,050.000,00 S |
|-------|-----------------------|

Übertrag zu 1.09.2001 stimmt nicht. Fehlbetrag 87.541,99 S entspricht Differenz Kassabuchwertversion 1 und Kassabuchversion 2.

Belege gibt es allerdings nur für die vier oben angeführten Teilzahlungen (1.08., 14.08., 22.08. und 27.08.). Diese Zahlungen finden sich auch in den Aufzeichnungen der Fa. MM. Da bereits im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellt wurde, dass unglaublich hohe Kassastände ausgewiesen (siehe auch Vorbetriebsprüfung), keine Aufzeichnungen über den täglichen; tatsächlichen Kassenstand geführt wurden (VwGH vom 26.05.1961, 1216/58 und vom 21.05.1965, 166/65), die Kassabuchführung nicht mit den Belegen übereinstimmt und zumindest im August 2001 zwei verschiedene Versionen des Kassabuches vorliegen, geht die Betriebsprüfung davon aus, dass keine ordnungsgemäße Kassabuchführung vorliegt. Die Aussagekraft, der in der Gegenäußerung angeführten Geldflüsse wird daher von der Betriebsprüfung in Frage gestellt.

Im Zusammenhang mit den von der Fa. MM niederschriftlich getätigten Aussagen betreffend Scheinrechnungen geht die Betriebsprüfung davon aus, dass weder Belege noch Buchhaltung den tatsächlichen Sachverhalt darstellen.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung kann eine betriebliche Veranlassung dieser Geldbewegungen nicht erkannt werden; der bisherige Aufwand kann daher betriebliche Berücksichtigung finden. Die ausbezahlten Beträge stellen verdeckte Ausschüttungen an die Gesellschafter der Bw. dar.

Die Rechnungen (bisher Aufwand) vom 21.11.2001 finden sich nicht in den Aufzeichnungen der Fa. MM. Ein konkreter Geldfluss kann auf Grund der o.a. Mängel nicht nachvollzogen werden. Dazu kommt noch, dass mit die Fa. MM angibt, der Bw. Blankorechnungsformulare zur Verfügung gestellt zu haben. Auch in diesem Fall geht die Betriebsprüfung davon aus, dass eine betriebliche Veranlassung dieser Geldbewegung nicht erkannt werden kann; der bisherige Aufwand kann daher keine betriebliche Berücksichtigung finden. Die ausbezahlten Beträge stellen verdeckte Ausschüttungen an die Gesellschafter der Bw. dar:

| | |
|-----------------------------------|----------------|
| Rechnung vom 20.08.2001 inkl. USt | 1,004.248,80 S |
| Rechnung vom 05.09.2001 inkl. USt | 749.990,40 S |
| Rechnung vom 21.11.2001 inkl. USt | 670.596,00 S |
| Rechnung vom 21.11.2001 inkl. USt | 683.980,80 S |

| | |
|---------------------------------------|-----------------------|
| | |
| Wert der verdeckten Ausschüttung 2001 | 3.108.816,00 S |
| Von der Bw. übernommene KEST 33% | 1.036.272,00 S |
| Verdeckte Ausschüttung 2001 | 4.145.088,00 S |
| | |
| Daraus Umsatzsteuer | 518.136,00 S |
| Steuerbelastung Kest und USt | 1.554.408,00 S |

Bei einer erst kürzlich abgeschlossenen Betriebsprüfung der Fa. MM konnte der Sachverhalt nicht eindeutig aufgeklärt werden, jedenfalls blieb Frau MM bei den in der Anzeige vorgebrachten Äußerungen.

Gegenäußerung der Bw. zur zweiten Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 4.8.2004

a) nochmalige Sachverhaltsdarstellung in der 2. Stellungnahme der Betriebsprüfung

In der zweiten Stellungnahme der Betriebsprüfung wird nochmals ausgeführt, dass aufgrund einer Kontrollmitteilung die Firma MM niederschriftlich angibt, dass es sich bei den Rechnungen vom 5.09.2001 über netto 624.992,00 S und vom 20.08.2001 über netto 836.874,00 S um Scheinrechnungen handelt, für die weder eine Leistung erbracht wurde, noch ein Zahlungsfluss erfolgte.

Weiters wurde nochmals ausgeführt, dass die Rechnungen vom 21.11.2001 über 558.830,00 S netto und über 569.984,00 S netto nicht als Erlös in den Aufzeichnungen der Firma MM aufscheinen.

Und schließlich wird nochmals vorgebracht, dass von der Firma MM Kassabelege August 2001 im Gesamtbetrag von 1.050.000,00 S vorgelegt wurden, die einen Geldfluss von der Bw. dokumentieren, die keinen Niederschlag in den Kassaaufzeichnungen anlässlich der Überprüfung gefunden hätten.

Zu diesen Sachverhalten wird nochmals auf die bereits vorgebrachten Ausführungen und übersandten Unterlagen in der Gegenäußerung vom 01.10.2003 verwiesen.

Zur Bestätigung des dargelegten Sachverhaltes, dass die Leistungen aufgrund der Rechnungen vom 20.08.2001, 5.09.2001 und 21.11.2001 von der Firma MM erbracht wurden und die Zahlungen hierfür geflossen sind und dass die Bw. zu keiner Zeit von Herrn HerrM

„leere Zettel mit Firmenwortlaut“ - wie in der Niederschrift von Frau HerrM behauptet wird - ausgehändigt wurden, stehen zur Zeugeneinvernahme sowohl HH als auch EH, beide wohnhaft in g gerne zur Verfügung. Falls es zur eindeutigen Klärung des Sachverhaltes erforderlich ist, können weitere Zeugen namhaft gemacht werden.

Aufklärungsbedürftig ist die Sachverhaltsdarstellung seitens der Betriebsprüfung im Zusammenhang mit den angeblichen Scheinrechnungen vom 20.08.2001 und 5.09.2001, den fehlenden Rechnungen vom 21.11.2001 in den Aufzeichnungen der Firma MM und den von der Firma MM vorgelegten Kassabelegen zur Dokumentation eines Geldflusses. Dies deshalb, weil gerade diese in der Buchhaltung der Bw. erfassten Zahlungen Teile der Akontozahlungen zu den angeblichen Scheinrechnungen sind. In der Gegenäußerung vom 1.10.2003 wurde darauf hingewiesen, dass aufgrund der Zahlungsmodalität mit der Firma MM teils bar und teils mit Verrechnungsschecks bezahlt wurde. Dass der Geldfluss zu den Rechnungen vom 20.08., 05.09. und 21.11.2001 an die Firma MM stattgefunden hat, lässt sich auch aus folgenden bereits übermittelten Zahlungsbelegen ableiten:

-) Bankauszug 169 vom 28.09.2001 über Belastung des Verrechnungsschecks an die Firma MM vom 27.09.2001 über 304.239,20 S betreffend Restzahlung Rechnung vom 20.8.2001 und Rechnung vom 5.9.2001.

-) Kassaausgangsbeleg vom 29.11.2001 über die Zahlung an die Firma MM im Betrag von 134.576,80 S

b) zur Gegenäußerung vom 1.10.2003 wird von der Betriebsprüfung folgendes festgehalten:

In der zweiten Stellungnahme der Betriebsprüfung wird vorgebracht, dass zwei unterschiedliche Kassaaufzeichnungen vorgelegt wurden, dass die vorgebrachte Begründung in der Gegenäußerung nicht verifiziert werden kann und feststeht, dass keine der beiden Kassabuchvarianten mit den tatsächlichen Belegen übereinstimmt.

Weiters wird ausgeführt, dass in der Kassabuchversion 1 Beträge von 904.248,80 S und 58.209,21 S und in der Kassabuchversion 2 Beträge von 904.248,80 S und 145.751,20 S am 31.08.2001 verbucht wurden, es allerdings Belege für die vier in der Stellungnahme aufgelisteten Teilzahlungen (1.08., 14.08., 22.08. und 27.08.) gibt und sich diese Zahlungen in den Aufzeichnungen der Firma MM finden.

Verwiesen wird auch auf die Feststellung im Rahmen der Betriebsprüfung von unglaublich hohen Kassaständen und darauf, dass keine Aufzeichnungen über den täglichen, tatsächlichen Kassenstand geführt wurden, die Kassaführung nicht mit den Belegen übereinstimmt und im August zwei verschiedene Kassabuchversionen vorliegen.

Aus diesen Gründen wird daher die Aussagekraft der in der Gegenäußerung angeführten Geldflüsse in Frage gestellt und in Zusammenhang mit den Aussagen der Firma MM geht die Betriebsprüfung davon aus, dass weder Belege noch Buchhaltung den tatsächlichen Sachverhalt darstellen und somit eine betriebliche Veranlassung dieser Geldbewegungen nicht erkannt werden kann. Die gezahlten Beträge stellen verdeckte Ausschüttungen an die Gesellschafter der Bw. dar. Dazu kommt noch, dass sich die Rechnungen vom 21.11.2001 nicht in den Aufzeichnungen der Firma MM finden, ein konkreter Geldfluss auf Grund der vorliegenden Mängel nicht nachvollzogen werden kann und die Aussage der Firma MM, dass der Bw. Blankorechnungsformulare zur Verfügung gestellt worden sind, weshalb auch diesbezüglich die betriebliche Veranlassung dieser Geldbewegungen nicht anerkannt wird und somit ebenfalls eine verdeckte Ausschüttung darstellt.

Letztlich wird noch ausgeführt, dass bei einer erst kürzlich abgeschlossenen Betriebsprüfung der Firma MM der Sachverhalt nicht eindeutig aufgeklärt werden konnte und Frau HerrM bei den in der Anzeige vorgebrachten Äußerungen blieb.

Zu den angeführten Punkten wird folgende Stellungnahme abgegeben:

Der Kassabericht (in den Belegen des Jahres 2001 enthalten) - von der Betriebsprüfung als Kassabuchversion 2 bezeichnet - vom August 2001 weist am 31.08.2001 als Kassaausgang folgende Beträge aus:

| | |
|--------------------------------------|-----------------------|
| Beleg 38 vom 31.08.2001 HerrM | 904.248,80 S |
| Beleg 38 vom 31.08.2001 HerrM | 145.751,20 S |
| | 1.050.000,00 S |

Diese Belege wurden in der Gegenäußerung vom 1.10.2003 übermittelt und bei genauer Durchsicht dieser Belege hätte man erkennen können, dass der Kassabeleg 38 aus den vier folgenden Einzelbelegen besteht und am Kassabeleg vermerkt ist "verrechnet am 31.08.2001":

| | | |
|--|-----|---------------------|
| Beleg 38, Zahlung an M Kassaausgang 01.08.2001 | ATS | 350.000,00 |
| Beleg 38, Zahlung an M Kassaausgang 14.08.2001 | ATS | 250.000,00 |
| Beleg 38, Zahlung an M Kassaausgang 22.08.2001 | ATS | 350.000,00 |
| Beleg 38, Zahlung an M Kassaausgang 27.08.2001 | ATS | 100.000,00 |
| | ATS | <u>1.050.000,00</u> |

Dass im Kassabuch andere Beträge ausgewiesen sind, hat seine Ursache darin, dass die Barzahlungen an den Lieferanten in der offenen Postenliste den entsprechenden Eingangsrechnungen zugeordnet werden. Dementsprechend werden die Beträge im Kassabuch als Ausgang ausgewiesen. Entscheidend ist vielmehr die Belegnummer mit Datum,

sodass mit der Belegnummer 38 die vier Belege mit Betrag und Datum mit den angeführten Teilzahlungen an die Firma MM ident sind, auch wenn der Beleg 38 mit der Kassa am 31.08.2001 verrechnet wurde. Die Buchhaltung 2001 wurde vom seinerzeitigen steuerlichen Vertreter (Kanzlei L) geführt und es wurde mit dem Klinger-System gebucht.

Der Kassabericht - von der Betriebsprüfung als Kassabuchversion 1 bezeichnet - wurde der Betriebsprüfung anlässlich der Betriebsprüfung vom vorherigen steuerlichen Vertreter (Kanzlei Ü) mit dem Klinger-System neu ausgedruckt. Eigentlich hätte er das gleiche Aussehen haben müssen wie der vorgenannte Kassabericht. Der Beleg 38 war ja derselbe und bestand unverändert aus den vier Einzelbelegen.

Dass es in diesem Zusammenhang zu einem Kassenfehlbetrag gekommen ist, lässt sich nur dadurch erklären, dass es im Jahr 2001 bei der Verbuchung der Buchhaltung für den Monat August 2001 zu einem Absturz des Betriebssystems gekommen sein muss. Dass es Abstürze im Jahr 2001 im Betriebssystem beim seinerzeitigen steuerlichen Vertreter gegeben hat und dadurch bedingt bereits durchgeführte Buchungen fehlten, kann von folgenden Zeugen bestätigt werden:

-) Zeuge1

-) Zeuge2

Hinsichtlich der ungewöhnlich hohen Kassastände wird auf die Ausführungen unter Punkt 4 der Gegenäußerung vom 1.10.2003 verwiesen.

Aus dem dargelegten Sachverhalt liegt entgegen der Auffassung der Betriebsprüfung **kein** Grund vor, aus **einem einzigen** Kassenfehlbetrag die Ordnungsmäßigkeit der Kassabuchführung anzuzweifeln oder gar die in der Gegenäußerung angeführten Geldflüsse in Frage zu stellen.

Die getätigten Aussagen von der Firma MM betreffend Scheinrechnungen sowie die in den Aufzeichnungen der Firma MM fehlenden Rechnungen vom 21.11.2001 entsprechen nicht den Tatsachen. Selbst die Unterstellung der Zurverfügungstellung von Blankorechnungsformularen seitens der Firma MM entbehrt jeglicher Grundlage. Dass Frau HerrM bei den vorgebrachten Äußerungen in ihrer Anzeige blieb, ist nicht verwunderlich, weil sie davon ausgeht, bei einer Selbstanzeige straffrei zu bleiben. Die Betriebsprüfung bei der Firma MM hätte vielmehr bei dem Geschäftsumfang mit der Bw. von der Möglichkeit Gebrauch machen müssen, zu überprüfen, ob die Rechnungen über die erbrachten Leistungen und die Zahlungsflüsse in der Buchhaltung der Bw. mit den Aufzeichnungen der Firma MM übereinstimmen.

Außerdem ist auf den Widerspruch hinzuweisen, dass angeblich die Rechnungen vom 20.08.2001 und 5.09.2001 Scheinrechnungen sind, gleichzeitig sich jedoch in den Aufzeichnungen der Firma MM Kassaeingänge vom 1.08., 14.08., 22.08. und 27.08.2001 in Höhe von insgesamt 1.050.000,00 S finden. Diese Zahlungen sind doch Akontozahlungen zu diesen Rechnungen. Diese Geldflüsse wie auch der Verrechnungsscheck vom 27.09.2001 über 304.239,20 S für die Restzahlung der Rechnungen vom 20.08. und 05.09.2001 werden unter anderem in Frage gestellt?

Es müssten vielmehr die Aufzeichnungen seitens der Firma MM in Frage gestellt werden. Denn Tatsache ist, dass die in Rechnung gestellten Leistungen auch tatsächlich erbracht worden sind und der Zahlungsfluss belegmäßig eindeutig nachvollziehbar ist. Die Zeugeneinvernahmen werden zum gleichen Ergebnis führen.

Aus den angeführten Gründen wird seitens der Bw. entgegen der Auffassung der Betriebsprüfung festgestellt, dass sowohl die Belege als auch die Buchhaltung den tatsächlichen Sachverhalt darstellen, dass die Geldbewegungen betrieblich veranlasst sind und daher der bisherige Aufwand betrieblich zu berücksichtigen ist. Somit ergeben sich in der Causa HerrM keine verdeckte Ausschüttungen, keine KESt und auch keine Umsatzsteuer.

Berufungsvorentscheidung vom 27.10.2004

Es wurden von der Fa. MM Rechnungen bzw. Kassabelege an die Bw. ausgestellt, für die weder eine Leistung erbracht wurde noch ein Zahlungsfluss erfolgte.

Von der Bw. wurden der Betriebsprüfung für den Monat August 2001 zwei unterschiedliche Kassaaufzeichnungen vorgelegt. Von der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die folgenden Zahlungen weder in einem noch in einem anderen Kassabuch aufscheinen:

| | |
|------------|-----------|
| 01.08.2001 | 350.000 S |
| 14.08.2001 | 250.000 S |
| 22.08.2001 | 350.000 S |
| 27.08.2001 | 100.000 S |

Die Summe aus diesen Beträgen findet betragsmäßig per 31.08.2001 weder in der einen noch in der anderen Kassabuchversion Deckung. Außerdem stimmt der Übertrag zum 1.9.2001 nicht überein (Kassafehlbetrag von 87.541,99 S; dieser entspricht der Differenz zwischen den beiden Kassabuchversionen zum besagten Stichtag).

Des Weiteren wurde im Juli 2004 vom Erhebungsdienst der Großbetriebsprüfung Wien-Körperschaften eine Nachschau gemäß § 144 BAO bei der Bw. durchgeführt. Dabei wurden Geschäftsbeziehungen zwischen der Fa. S- GmbH und der ob genannten GmbH für den Zeitraum 2000 bis 2002 überprüft. Dabei wurde festgestellt, dass die Eingangsrechnungen (Barrechnungen) auf dem Konto 2000 und 2001 auf dem Konto „4020 Wareneinkauf 20%“ und im Jahr 2002 auf dem Konto „5300 Material“ mit 20% gebucht wurden. Bei Durchsicht des Kundenkontos der Fa. S- GmbH und der von der steuerlichen Vertretung übergebenen Konten (sowie Kassenbelegen) konnte kein übereinstimmender Kontenabgleich für den geprüften Zeitraum durchgeführt werden.

Diese Tatsachen und die bereits von der Betriebsprüfung festgestellten Mängel der Kassabuchführung zeigen, dass eine Ordnungsmäßigkeit der Buchführung für den Zeitraum 1999 bis 2001 nicht gegeben war.

In der Vorlage brachte das Finanzamt ergänzend vor:

Seitens des Finanzamtes wird nicht bezweifelt, dass die in Rede stehenden Arbeiten tatsächlich durchgeführt wurden. Unter Berücksichtigung der erfolgten Feststellungen kann die tatsächliche Erbringung dieser Leistungen durch die Fa. MM als nicht erwiesen angesehen werden. Im Auftrag vom 26.07.1999 ist festgelegt, dass sämtliche Zahlungen bargeldlos erfolgen. Dagegen erfolgten Zahlungen laut Gegenäußerung teilweise bar bzw. mit Verrechnungsscheck. Auch das wirft ein Licht auf die Abwicklung der Leistungen. Die Ausführungen der schriftlichen Zeugenaussagen vom 4.4.2006 sowie des übrigen Vorbringens unterliegen der freien Beweiswürdigung.

Das Finanzamt beantragt, die Berufung in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

4. Sicherheitszuschlag laut Bp-Bericht

Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 27.6.2003:

Wie aus dem Betriebsprüfungsbericht ersichtlich ist, wurde den Erlösen jährlich ein Sicherheitszuschlag von 120.000 S hinzugerechnet. Die Grundlage für diese Hinzurechnung bilden ein erheblicher Kassenfehlbetrag (rund 90.000 S), unglaublich hohe Kassabestände und der Umstand, dass der tatsächliche Kassabestand nicht täglich aufgezeichnet wird und somit die Richtigkeit des rechnerisch ermittelten Kassastandes nicht überprüfbar ist. Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist daher im Prüfungszeitraum nicht gegeben.

Sollte sich herausstellen, dass die im Zusammenhang mit der Fa. HerrM erhobenen Vorwürfe den Tatsachen entsprechen, so wäre auch diese Feststellung betreffend den Sicherheitszuschlag anzupassen.

Gegenäußerung der Bw. vom 1.10.2003:

Zu den Ausführungen der Betriebsprüfung hinsichtlich ungewöhnlich hoher Kassabestände ist der Vergleich der Betriebsprüfung mit den Feststellungen einer Vor-Betriebsprüfung nicht vergleichbar, weil einerseits die Geschäftsführung im Prüfungszeitraum eine andere war und andererseits aus dem Umstand, dass die Bw. zur Haftung der s- GmbH von der Bank herangezogen wurde und es zu den Gepflogenheiten einer Bank gehört, sobald auf den Bankkonten größere Guthaben ausgewiesen sind, diese sofort zur Abdeckung der Bankverbindlichkeiten herangezogen werden. Dem Vorschlag, man könne eine andere Bankverbindung eingehen, muss entgegengehalten werden, dass dies laut Vertrag nur möglich wäre, wenn die Bank dem zustimmt.

Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Gegenäußerung der Bw. 4.6.2004

Wie aus dem Betriebsprüfungsbericht ersichtlich ist, wurde den Erlösen ein Sicherheitszuschlag (jährlich 120.000 S) hinzugerechnet. Die Grundlage für diese Hinzurechnung bilden ein erheblicher Kassenfehlbetrag (rund 90.000 S), unglaublich hohe Kassastände (vgl. auch Vor-BP) und der Umstand, dass der tatsächliche Kassastand nicht täglich aufgezeichnet wird und somit die Richtigkeit des rechnerisch ermittelten Kassastandes nicht überprüfbar ist. Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist daher im Prüfungszeitraum nicht gegeben.

Nachdem sich herausgestellt hat, dass die Kassabuchführung derart mangelhaft, dass ein auch nur annäherndes Nachvollziehen der Bargeldbewegungen nicht möglich ist, dass die Bw. durch die Verwendung von Scheinrechnungen und selbsterstellten Ausgabebelegen vorsätzlich Abgaben verkürzt hat, ist eine entsprechende Anpassung des Sicherheitszuschlages notwendig geworden. Auf Grund der festgestellten Mängel erscheint ein Sicherheitszuschlag von 3% der erklärten Umsatzen als angemessen. Dabei wurde berücksichtigt, dass die Bw. viele öffentliche Aufträge ausgeführt hat und geringe Kapazitäten für Umsatzmanipulationen vorhanden waren.

Bei den Umsatz- und Gewinnzurechnungen handelt es sich um verdeckte Ausschüttungen an die Gesellschafter, wobei die Kapitalertragsteuer von der Gesellschaft übernommen wird.

| | 1999 | 2000 | 2001 |
|----------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| Erlöse netto 20% lt. Erkl. | 31.624.167,97 S | 29.999.345,25 S | 34.016.609,83 S |
| Sicherheitszuschlag | 3% | 3% | 3% |
| Sicherheitszuschlag in S | 948.725,04 S | 899.980,36 S | 1.020.498,29 S |

| | | | |
|---------------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| Sicherheitszuschlag bisher | 120.000,00 S | 120.000,00 S | 120.000,00 S |
| Sicherheitszuschlagdiff. | 828.725,04 S | 779.980,36 S | 900.498,29 S |
| Darauf entfallende USt | 165.745,01 S | 155.996,07 S | 180.099,66 S |
| Wert für verdeckte Ausschüttung | 994.470,05 S | 935.976,43 S | 1,080.597,95 S |
| Von Bw. übernommene Kest | 331.490,02 S | 311.992,14 S | 360.199,32 S |
| VGA | 1,325.960,06 S | 1,247.968,57 S | 1,440.797,27 S |

Gegenäußerung der Bw. zur zweiten Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 4.8.2004

In der zweiten Stellungnahme der Betriebsprüfung wird ausgeführt, dass die Grundlage für den Sicherheitszuschlag (jährlich 120.000 S) aufgrund der Betriebsprüfung ein erheblicher Kassenfehlbetrag, unglaublich hohe Kassastände und der Umstand, dass der tatsächliche Kassastand nicht täglich aufgezeichnet wurde und somit dessen Richtigkeit nicht überprüfbar ist, war. Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung wäre daher im Prüfungszeitraum nicht gegeben.

Weiters wird seitens der Betriebsprüfung behauptet, dass sich herausgestellt hat, dass die Kassabuchführung derart mangelhaft ist, dass ein auch nur annäherndes Nachvollziehen der Bargeldbewegungen nicht möglich ist, die Bw. durch die Verwendung von Scheinrechnungen und selbsterstellten Ausgabebelegen vorsätzlich Abgaben verkürzt hat. Aus diesem Grund ist daher eine entsprechende Anpassung des Sicherheitszuschlages auf 3% der erklärten Umsätze angemessen. Es ist dabei berücksichtigt worden, dass die Bw. viele öffentliche Aufträge ausgeführt hat und geringe Kapazitäten für Umsatzmanipulationen vorhanden waren. Bei den Umsatz- und Gewinnzurechnungen handelt es sich um verdeckte Ausschüttungen an die Gesellschafter, wobei die Kapitalertragsteuer von der Gesellschaft übernommen wird.

Dieser Auffassung der Betriebsprüfung kann nicht gefolgt werden, weil sich aus den bisherigen Ausführungen im Prüfungszeitraum ein einziges Mal ein Kassenfehlbetrag, und zwar im Jahr 2001, ergeben hat und dafür bereits ein Sicherheitszuschlag von jährlich 120.000 S verhängt wurde. Die Verbuchung der in den Rechnungen vom 20.08., 05.09. und 21.11.2001 tatsächlich erbrachten Leistungen der Firma HerrM und die Geldbewegungen hierfür (teils bar, teils mit Verrechnungsschecks) haben tatsächlich stattgefunden. Sämtliche diesbezügliche Rechnungen und Zahlungsbelege wurden mit Gegenäußerung vom 1.10.2003

übermittelt. Der sich im Jahr 2001 ergebende Kassafehlbetrag im Monat August 2001 resultiert außerdem nicht aus zwei Kassabuchversionen, sondern lag vielmehr daran, dass bei der Verbuchung der Buchhaltung und Ausdruck des Kassaberichtes zu einem Absturz des Betriebssystems beim seinerzeitigen steuerlichen Vertreter gekommen sein muss. Nähere Ausführungen hierzu sind dem Punkt 3. zu entnehmen.

Die dargelegten Sachverhalte - und zwar wie sie sich tatsächlich darstellen - werden sicher durch die Zeugeneinvernahmen ihre Bestätigung finden. Es wird sich daraus vielmehr die Unglaubwürdigkeit der Firma HerrM abzeichnen.

Im Vorlageantrag vom 24.11.2004 brachte die Bw. ergänzend vor:

Gegen die von der Betriebsprüfung erlassenen Umsatzsteuerbescheide vom 24.3.2003 wurde kein Rechtsmittel ergriffen, weil der Sicherheitszuschlag von jährlich 120.000 S wegen des Kassafehlbetrages, wenn auch unverschuldet seitens der Bw., weil die Buchhaltung bzw. der Kassabericht vom seinerzeitigen steuerlichen Vertreter geführt bzw. ausgedruckt wurde akzeptiert.

Keinesfalls kann jedoch die seitens der Betriebsprüfung beabsichtigte Änderung der Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 akzeptiert werden, weil sich der Vorwurf der vorsätzlichen Abgabenverkürzung durch die Verwendung von Scheinrechnungen und Selbsterstellung von Ausgabebelegen sowie der Vorwurf, dass weder Belege noch Buchhaltung den tatsächlichen Sachverhalt darstellen und der Vorwurf, dass keine Aussagekraft der Geldflüsse und keine Nachvollziehbarkeit der Bargeldbewegungen bei Würdigung der in dieser \ Gegenäußerung dargestellten Sachverhalte und der bei Zeugeneinvernahme zum Tragen kommenden Aussagen als haltlos erweisen werden.

In der Vorlage an den UFS brachte das Finanzamt ergänzend vor:

Das Finanzamt beantragte im Hinblick auf die zwei Versionen des Kassabuches für August 2001 sowie der ungewöhnlich hohen Kassabestände und des Umstandes, dass die Kassenbestände nicht täglich aufgezeichnet wurden, eine 3%igen Sicherheitszuschlag. Hinzugefügt wurde, dass für einen behaupteten Systemabsturz (als Begründung für die unterschiedlichen Kassabücher) keine Beweise vorgelegt wurden, obwohl darüber eine Dokumentation z.B. Protokolle vorhanden sein müssten. Dies wäre ein wesentlich klarerer Beweis als eine Einvernahme der Buchhalter des ehemaligen Steuerberaters über ein derartiges Ereignis im Jahr 2002.

Ebenso unterliegt die vorgelegte Bestätigung des Dienstnehmers MK inklusive der praktischen Blankobestätigung für bisher nicht verifizierte Barverkaufsrechnungen bzw. -gutschriften der

freien Beweiswürdigung. Dass allerdings bis zum Zeitpunkt des Aufdeckens beim Dienstgeber zur Hinanhaltung eventueller Unregelmäßigkeiten der Dienstnehmer vorhanden gewesen ist, erscheint unwahrscheinlich.

Das Finanzamt beantragt, die Berufung in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Berufungsvorentscheidung vom 27.11.2004

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde bereits ein jährlicher Sicherheitszuschlag hinsichtlich der Umsatzsteuer in Höhe von 120.000 S aufgrund von Mängel der Kassaführung vorgenommen und als verdeckte Gewinnausschüttung erfasst.

Wie jedoch nach Abschluss der Betriebsprüfung neu hervorkam, wurden von der Fa. MM Rechnungen bzw. Kassabelege an die Bw. ausgestellt, für die weder eine Leistung erbracht wurde noch ein Zahlungsfluss erfolgte.

Von der Bw. wurden der Betriebsprüfung für den Monat August 2001 zwei unterschiedliche Kassaaufzeichnungen vorgelegt. Von der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die folgenden Zahlungen weder in dem einem noch in dem anderen Kassabuch aufscheinen:

| | |
|------------|--------------|
| 01.08.2001 | 350.000,00 S |
| 14.08.2001 | 250.000,00 S |
| 22.08.2001 | 350.000,00 s |
| 27.08.2001 | 100.000,00 S |

Die Summe aus diesem Beträgen findet betragsmäßig per 31.8.2001 weder in der einen noch in der anderen Kassabuchversion Deckung. Außerdem stimmt der Übertrag zum 1.9.2001 nicht überein (Kassafehlbetrag von ATS 87.541,99; dieser entspricht der Differenz zwischen den beiden Kassabuchversionen zum besagten Stichtag).

Desweiteren wurde im Juli 2004 vom Erhebungsdienst der Großbetriebsprüfung Wien-Körperschaften eine Nachschau gem. § 144 BAO bei der Bw. durchgeführt. Dabei wurden die Geschäftsbeziehungen zwischen der Fa. S- GmbH und der obgenannten GesmbH für den Zeitraum 2000 bis 2002 überprüft. Dabei wurde festgestellt, dass die Eingangsrechnungen (Barrechnungen) im Zeitraum 2000 und 2001 auf dem Konto "4020 Wareneinkauf 20%" und im Jahr 2002 auf dem Konto "5300 Material" mit 20% gebucht wurden. Bei Durchsicht des Kundenkontos der Firma S- GmbH und der von der steuerlichen Vertretung übergebenen Konten (sowie Kassabelegen) konnte *kein übereinstimmender Kontenabgleich* für den

geprüften Zeitraum durchführt werden. (Siehe auch Niederschrift über die Nachschau vom 16.7.2004.)

Diese weiteren neu hervorgekommenen Tatsachen bestätigen, die bereits von der Betriebsprüfung festgestellten Mängel der Kassabuchführung, und zeigen, dass eine Ordnungsmäßigkeit der Buchführung für den Zeitraum 1999 bis 2001 nicht gegeben war.

Aufgrund der neu hinzugekommenen Tatsachen erscheint ein Sicherheitszuschlag von 3% vom bisher erklärten Gesamtnettoumsatz anstatt der von der Betriebsprüfung vorgenommenen jährlichen Zuschätzung von 120.000 S als angemessen. Die erfolgten Umsatzzuschätzungen stellen verdeckte Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter dar, wobei die Kapitalertragssteuer von der Gesellschaft getragen wird.

Die Umsatzsteuer wird wie folgt abgeändert:

| | 1999 | 2000 | 2001 |
|----------------------|------------------------|------------------------|------------------------|
| Erlöse lt. Erklärung | 31.624.167,97 S | 29.999.345,25 S | 34.016.609,83 S |
| <u>Erlöse + 3%</u> | <u>32.572.893,00 S</u> | <u>30.899.325,60 S</u> | <u>35.037.108,12 S</u> |
| Änderung | + 948.725,04 S | + 899.980,35 S | 1.020.498,29 S |
| 20% USt | + 189.745,01 S | + 179.996,00 S | + 204.100,00 S |

5. Kapitalertragssteuer

Tz 24: Die verdeckten Gewinnausschüttungen unterliegen der Kapitalertragsteuer, die von den Gesellschaftern getragen wird:

| | 1999 | 2000 | 2001 |
|--------------------------------|--------------|--------------|--------------|
| Sicherheitszuschlag | 144.000,00 S | 144.000,00 S | 144.000,00 S |
| Forderungsausfall minus Zinsen | | 743.875,34 S | |
| Bemessungsgrundlage | 144.000,00 S | 887.875,34 S | 144.000,00 S |
| Kapitalertragsteuer 25% | 36.000,00 S | 221.968,83 S | 36.000,00 S |

Mit Schreiben vom 24.11.2004 wurde **gegen die Umsatzsteuerbescheide 1999, 2000 und 2001 vom 22.10.2004 Berufung** erhoben.

Fa. MM

Wie bereits ausgeführt, ist sowohl die Leistung erbracht worden als auch der Zahlungsfluss erfolgt.

Die Betriebsprüfung übersieht hierbei offenbar, dass der Zahlungsfluss zu den besagten Rechnungen nicht zur Gänze in Bar sondern auch mit Verrechnungsschecks erfolgte. Außerdem wurden die in der Gegenäußerung vom 4.08.2004 zur zweiten Stellungnahme der Betriebsprüfung benannten Zeugen, HH und EH, nicht einvernommen, obwohl diese wesentlich zur Klärung des tatsächlichen Sachverhaltes beigetragen hätten. Gleichzeitig wurde in dieser Stellungnahme bekanntgegeben, dass erforderlichenfalls weitere Zeugen namhaft gemacht werden können.

Als weiterer Zeuge wird der Dienstnehmer der Bw., Zeuge3, beschäftigt als gewerberechtlicher Geschäftsführer, genannt. Er hat das Bauvorhaben AT betreut und abgewickelt, für das seitens der Firma MM die Leistungen erbracht und die Rechnungen ausgestellt wurden. Er kann mit Sicherheit bestätigen, dass die in Abrede gestellten Leistungen sehr wohl von der Firma MM erbracht wurden.

Zu den Kassaaufzeichnungen im Zusammenhang mit der Firma MM wird zum einen auf die Gegenäußerung vom 4.08.2004 zur zweiten Stellungnahme der Betriebsprüfung verwiesen und zum anderen wird nochmals folgendes ausgeführt:

Im Gegensatz zur Ansicht in der Bescheidbegründung findet die Summe aus diesen Beträgen betragsmäßig im ursprünglichen Kassabuch (Erstausdruck) sehr wohl Deckung. Wenn das Kassabuch genau betrachtet wird, sind zwar zwei Zeilen für den Gesamtbetrag von 1.050.000,00 S verwendet, jedoch mit derselben Belegnummer. Die zwei Zeilen erklären sich daraus, dass bei Verbuchung des Beleges offene Eingangsrechnungen in der offenen Postenliste abgestattet wurden und vom Buchhaltungssystem automatisch zwei Zeilen mit derselben Belegnummer im Kassabuch gedruckt wurden. Diese zwei Zeilen muss man für den Zusammenhang Buchhaltung und Beleg zusammenfassen.

Die Ursachen für den abweichenden zweiten Kassabuchausdruck wurden in der genannten Gegenäußerung dargelegt, die genannten Zeugen, die dies bestätigen können, wurden jedoch nicht einvernommen.

Kontenabgleich Firma S- GmbH

In der Niederschrift über die Nachschau vom 16.07.2004 wurde festgehalten, dass die Eingangsrechnungen (Barrechnungen) für den Zeitraum 2000 und 2001 mit Rechnungseingang auf dem Konto "4020 Wareneinkauf 20%" und für den Zeitraum 2002 auf

dem Konto "5300 Material" mit 20% Vorsteuer gebucht wurden und kein übereinstimmender Kontenabgleich durchgeführt werden konnte.

Tatsache ist jedoch, dass Barrechnungen nicht nur auf den in der Niederschrift angeführten Konten sondern auch auf den Konten "6820 Geringwertige Wirtschaftsgüter" und "6110 Instandhaltung Betriebs-und Geschäftsausstattung" für den Zeitraum 2000 und 2001 bzw. "7400 Reparatur und Instandhaltung" und "7026 Geringwertige Betriebs-und Geschäftsausstattung" verbucht wurden. Inwieweit diese Konten zum Kontenabgleich ebenfalls herangezogen wurden, entzieht sich der Kenntnis der Bw.

Weiters ist festzuhalten, dass es sich bei der Nachschau bei den Barrechnungen nicht nur um Bareingangsrechnungen, sondern auch um Bargutschriften handelt. Hierbei konnte bei den angeblich bar ausbezahlten "nicht verbuchten" Gutschriften kein einziger Beleg vorgelegt werden, der eindeutig den Barerhalt einer Gutschrift durch Unterschrift nachweist, und dies, obwohl um Vorlage einer solchen Gutschrift gebeten worden ist.

Dies wäre auch im Interesse der Bw. gelegen, um festzustellen, ob eigenes Personal unrechtmäßig bei der Firma S- GmbH einkauft oder Gutschriften bar kassiert, und um - falls zutreffend - entsprechende Schritte setzen zu können. Sowohl die Geschäftsführung als auch EH bestätigten nach Rücksprache mit den Dienstnehmern, dass alle Barrechnungen (Einkäufe und Gutschriften), welche die Bw. betreffen, in der Buchhaltung vollständig ihren Niederschlag gefunden haben.

Auffällig im Nachschauzeitraum ist auch, dass die angeblich bar zur Auszahlung gelangenden Gutschriften von Jahr zu Jahr zunahmen.

Im Gegensatz zur Ansicht in der Bescheidbegründung, darin eine Bestätigung der Mängel der Kassabuchführung zu finden, stellt sich vielmehr die Frage, ob nicht vielmehr Unregelmäßigkeiten auf Seiten des Personals der Firma S- GmbH vorliegen. Wie sollte die Bw. überprüfen, ob Einkäufe und Gutschriften auf den Firmennamen der Bw. getätigt wurden. Aufgrund dieser Vorkommnisse hat die Bw. sofort reagiert und es wird daher nur mehr auf Rechnung bestellt und überwiesen, um so Missbräuchen vorzubeugen.

Der Bw. wurde vor der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 1999 bis 2001 keine Möglichkeit einer Gegenäußerung zu diesem Sachverhalt gegeben.

Aus den angeführten Gründen erscheint daher ein Sicherheitszuschlag von 3% nicht gerechtfertigt zu sein, weshalb ersucht wird die ergangenen Umsatzsteuerbescheide 1999 bis 2001 entsprechend den Bescheiden vom 24.03.2003 abzuändern.

Im Schreiben vom 24.11.2004 wurde unter anderem ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung vom 25.4.2003 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide 2000 und 2001 und des Haftungsbescheides betreffend Kapitalertragsteuer 1999 bis 2001 gestellt.

Verdeckte Gewinnausschüttung und Kapitalertragsteuer

Nachdem nach Ansicht der Bw. hinsichtlich "Verrechnungskonto HH" keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt und der 3%ige Sicherheitszuschlag nach obigen Ausführungen nicht gerechtfertigt erscheint, ergibt sich bei Wegfall der genannten verdeckten Gewinnausschüttungen auch keine Kapitalertragsteuer.

Die Bw. beantragte der Berufung Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Verrechnungskonto HH

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Festgestellt wird, dass am Standort der Bw. einerseits die Bw. als Bauunternehmen in Form einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung und andererseits eine Einzelfirma mit dem Gewerbe Maler und Anstreicher HH tätig war.

Auf dem Verrechnungskonto von HH wurden im Jahr 2001 Zahlungen von insgesamt 800.421 S an die Fa. HH (Einzelfirma) verbucht, die in keinem unmittelbaren Leistungszusammenhang mit der Bw. standen. Die Bw. hat hiermit Verbindlichkeiten der Einzelfirma bezahlt. 605.000 S betreffen eine Zahlung der Bw. an den Masseverwalter der Einzelfirma, um deren Konkurs abzuwenden. Per 31.12.2000 wurde ein Betrag von 743.875 S über Forderungsausfall aufgelöst.

Die Betriebsprüfung hat diesen Betrag als verdeckte Ausschüttung angesehen und der Kest unterzogen.

Daraus folgt rechtlich:

Eingangs wird angemerkt, dass das Steuerrecht auf dem Grundsatz der Individualbesteuerung beruht. Demnach ist jede natürliche Person, im gegenständlichen Verfahren HH mit seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb resultierend aus dem Malerbetrieb, für sich mit ihren Einkünften zur Steuer heranzuziehen. Das Einkommen von Körperschaften unterliegt dem KStG. Im gegenständlichen Verfahren liegen folglich zwei voneinander verschiedene

Steuersubjekte vor, die jeweils mit ihren – nach den Gewinnermittlungsvorschriften ermittelten Gewinn – Einkünften der Besteuerung unterliegen.

Dieses Trennungsprinzip verlangt, dass jedes Steuersubjekt für sich das „richtige“ Einkommen zu ermitteln hat. Gleichzeitig erlaubt das Trennungsprinzip aber auch schuldrechtliche Beziehungen zwischen gesellschaftsrechtlich verbundenen Steuersubjekten, die als solche grundsätzlich steuerlich anzuerkennen sind. Wenn allerdings im Rahmen derartiger schuldrechtlicher Vereinbarungen dem Gesellschafter Vermögensvorteile zugewendet werden, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, so liegt insoweit eine verdeckte Ausschüttung vor (Doralt/Ruppe, Steuerrecht¹⁰, Tz 976).

Nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz.

Durch § 7 Abs. 2 KStG 1988 werden u.a. die einkommensteuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen.

§ 8 KStG 1988 ordnet im Abs. 2 an, dass es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung ist, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt, entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Der mit "Abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben" überschriebene § 11 KStG 1988 sieht im Abs. 1 Z 1 vor, dass bei der Gewinnermittlung auch Aufwendungen als Betriebsausgaben im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988 gelten, und zwar bei unter § 7 Abs. 3 fallenden Steuerpflichtigen die von ihnen zu tragenden Aufwendungen, soweit sie mit Einlagen und Beiträgen (§ 8 Abs. 1) in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Dem gegenüber sieht der mit "Nicht abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben" überschriebene § 12 leg. cit. vor, dass bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen die Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind (Z 1).

Die Betriebsprüfung sieht die Ursächlichkeit dieses Geschäftsfalles in der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung (Personenidentität zwischen der Gesellschaft und Geschäftsführer der Bw. und dem Einzelunternehmer), die einem Fremdvergleich nicht standhält.

Als erstes Kriterium setzt eine verdeckte Ausschüttung einen vermögenswerten Vorteil, der dem qualifizierten Bezieher einer verdeckten Ausschüttung verschafft werden soll, voraus. Aus

der Sicht des § 8 Abs. 2 KStG ist die Bereicherung des Beziehers abstrakt zu verstehen; d.h. es kommt nicht darauf an, ob der Vermögensvorteil auch tatsächlich beim Bezieher zufließt. Es ist aber notwendig, dass sich der vermögenswerte Vorteil eignet, dem Bezieher der verdeckten Ausschüttung einen bewertbaren Vermögensvorteil zu verschaffen.

In dem Vorbringen der Bw., dass die Zahlung insofern betrieblich veranlasst ist, dass durch die Entrichtung dieses Betrages ein etwaiger Konkurs von ihr abgewendet wurde, ist ein Vermögensvorteil zu sehen.

Im gegenständlichen Verfahren liegt der vermögensrechtliche Vorteil der Bw. darin, dass sie in der Höhe der durch die Abschreibung in Rede stehenden Forderung einen vom Masseverwalter des Einzelunternehmens angedrohten Konkurs für sich abgewendet hat. Das Interesse des Gesellschafters der Bw. und Eigentümers der Einzelfirma an einer Bezahlung an den Masseverwalter ist auch an dem Umstand zu messen, dass er in diesem Umfang von einer persönlichen Haftung im Konkursverfahren befreit wurde.

Dass mit einer Rückzahlung an die Bw., die auch während des gesamten Verfahrens nicht behauptet wurde, nicht gerechnet wurde, kann aus den von der Bw. eingebrachten Schriftsätzen abgeleitet werden. Es liegt weder ein Vertrag über eine etwaige Rückzahlungsverpflichtung vor, noch wurden jemals Zahlungen an die Bw. geleistet.

Dem Vorbringen der Bw., dass beide Firmen nach außen als eine Einheit aufgetreten sind, und wechselseitig Zahlungen für die jeweils andere Firma übernommen haben, ist entgegenzuhalten, dass aufgrund des Trennungsprinzips hinsichtlich der Ermittlung des Einkommens jedes einzelnen Steuersubjektes immer vom „richtigen“ Gewinn auszugehen ist und dass nur betrieblich veranlasste Geschäftsfälle aufgrund von Leistungen bzw. Lieferungen bei der Gewinnermittlung einbezogen werden dürfen. Auch wenn beide Unternehmen den gleichen Standort haben, sind sie aufgrund ihrer Rechtsformen zwei voneinander unterschiedliche Rechtssubjekte, die jeweils ihren eigenen Gewinn zu ermitteln haben.

Das Vorbringen der Bw. über das Vorliegen einer Simultanhaftung verhilft der Berufung ebenfalls nicht zum Erfolg, da das Rechtsinstitut einer Simultanhaftung vom Gläubiger einer Forderung jederzeit gefordert werden kann. Simultanhaftung bedeutet, dass ein Gläubiger sich an mehreren z.B. Grundstücken schadlos halten kann, für einen Gläubiger ist eine Simultanhaftung risikomindernd, jedoch kein Indiz für eine Einheit zweier Firmen bzw. für ein Bestehen von Leistungsbeziehungen zwischen diesen.

Zentrales Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Zuwendung eines Vermögensvorteils außerhalb einer offenen Einkommensverwendung. Die gesellschaftsrechtliche Veranlassung wird anhand des Fremdvergleichs geprüft, d.h. ob

zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen diese Vereinbarung in dieser Art abgeschlossen wird.

Die Verträge zwischen der Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern werden an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Nach diesen Kriterien muss eine Vereinbarung

-) nach außen ausreichend zum Ausdruck gebracht kommen,
-) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
-) zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Dabei ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse des jeweiligen Falles abzustellen. Wesentlich ist, ob die Gestaltung einem Fremdvergleich standhält.

Im gegenständlichen Verfahren liegen keine Vereinbarungen zwischen der Bw. und der Einzelfirma über eine Rückzahlung vor.

Beim Fremdvergleich ist der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt mit einem Vorgang, der unter Wegdenken der gesellschaftsrechtlichen Verbindung oder nahen Beziehung üblich wäre, zu vergleichen. Demnach ist zu vergleichen, ob eine Firma A für eine andere Firma B, die in keiner Leistungsbeziehung steht, eine Zahlung übernimmt, um einen etwaigen Konkurs der Firma B abzuwenden. Wenn keine Leistungsbeziehungen zwischen diesen Firmen bestehen, ist diese Frage zu verneinen.

Bestehen jedoch Leistungsbeziehungen zwischen A und B und wäre ein Konkurs der Firma B für die Firma A ein wirtschaftliches Desaster, und hätte A durch diesen Konkurs von B wirtschaftlich gesehen einen größeren Verlust, sei es in Form von Forderungsausfällen, sei in Form von Schadensersatzforderungen durch nicht zeitgerechte Erbringungen von Leistungen oder Pönalen, wäre bei Abwägen der Konsequenzen bei einem Konkurs von B eine Übernahme von Zahlungen von A auch für einen fremden Dritten denkmöglich. Diesbezüglich wurde von der Bw. nichts vorgebracht und ist aus der Aktenlage nicht ersichtlich.

Lediglich das Vorbringen in den Schriftsätzen der Bw., dass die Drohung des Masseverwalters an die Bw., diese wegen einer etwaigen Gläubigerbenachteiligung in das Konkursverfahren zu involvieren, sie zu dieser Zahlung und folglich zur Abschreibung dieser Forderung veranlasst hatte, reicht nicht aus, um dem Fremdvergleich standzuhalten. Angemerkt wird, ob ein Masseverwalter in seiner Amtsausübung beim Bemerken einer Gläubigerbenachteiligung die Wahl hat diese zu verfolgen oder nicht.

Unter Berücksichtigung aller Umstände ist davon auszugehen, dass diese Vereinbarung nicht dem Fremdvergleich standhält und seine Wurzel in der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung hat. Aus diesen Gründen liegt eine verdeckte Ausschüttung vor.

In diesem Punkt war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

2. Bestandsveränderung

a) B-Gasse

Folgender Sachverhalt wurde der Entscheidung zugrunde gelegt:

Im Jahr 2001 hat die Betriebsprüfung eine Differenz gegenüber der in der Gewinn- und Verlustrechnung angesetzten Bestandsveränderung an halbfertigen Bauten in Höhe von 385.288 S festgestellt und dem Gewinn hinzugerechnet.

Daraus folgt rechtlich:

Für die steuerliche Bewertung sieht allerdings § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 eine Aktivierungspflicht für Material- und Fertigungsgemeinkosten vor. Zu den Herstellungskosten gehören auch angemessene Teile der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten.

Bei Fertigungsaufträgen, deren Ausführung sich über mehr als zwölf Monate erstreckt, dürfen in der Unternehmensbilanz ausnahmsweise auch angemessene Teile der Verwaltungs- und Vertriebskosten als Herstellungskosten angesetzt werden (§ 206 Abs. 3 UGB). Steuerrechtlich ist dies jedoch nicht zulässig (vgl. Doralt/Mayr, EStG13, § 6 Tz 119, EStR 2000 Rz 2199).

Wenn in der Berufung ausgeführt wird, dass das Bauprojekt aus zwei Aufträgen bestand und dass noch nicht realisierte Gewinne zum 31.12.2001 noch nicht auszuweisen waren, sondern nur mit den Herstellungskosten zu bewerten sind, ist der Bw. insoweit zu folgen. Der Feststellung der Betriebsprüfung, dass aufgrund der Betriebsferien die Leistung nicht vor dem 8.1.2002 erbracht werden konnte, kann nicht gefolgt werden, da diese dem von der Bw. vorgebrachten Argument, dass sie lediglich das Material beigelegt habe und der Auftrag von Subfirmen erbracht wurde, nicht entgegen getreten ist und auch keine gegenteiligen Feststellungen getroffen hat. Auch wenn die Bw. Betriebsferien hatte, kann nicht ausgeschlossen werden, dass Subfirmen diese Leistung in diesem Zeitraum erbracht haben.

Weitere Indizien für die Richtigkeit des Vorbringens der Bw. sind in den von der Bw. gestellten Ansuchen an die MA 46 betreffend Bewilligung um Verlängerung der Baustofflagerung zu sehen, die bereits den Zeitraum Anfang 2002 betreffen. Ebenso umfassten die angeführten Rechnungen an verschiedene Firmen auch den Zeitraum 2002.

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich dem Vorbringen der Bw. an, dass mit 31.12.2001 die Materialkosten und die Materialgemeinkosten anzusetzen sind. Nachdem davon im Jahresabschluss nur 89.999,93 S anstelle der richtigen 111.999,18 S erfasst sind, ist eine Erhöhung der noch nicht abrechenbaren Leistungen in Höhe von 21.999,25 S vorzunehmen.

In diesem Punkt ist der Berufung zu folgen.

b) AT

Folgender Sachverhalt wurde der Entscheidung zugrunde gelegt:

Diese Feststellung wurde während des Berufungsverfahrens von der Betriebsprüfung getätigt. Diese beantragte, die halbfertigen Arbeiten um weitere 1,162.000 S gewinnwirksam zu erhöhen. Im Zuge des gegenständlichen Verfahrens gestand die Betriebsprüfung allerdings der Bw. zu, dass die halbfertigen Arbeiten – wie die Bw. in ihrer Stellungnahme ausgeführt hat – nur mit einem Betrag von 16,977.522,40 S anzusetzen ist und folglich der ursprünglich angeführte Betrag auf 798.000 S zu korrigieren sei.

Daraus folgt rechtlich:

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung ist dem Vorbringen der Bw. zu folgen, da dieses schlüssig ist. Seitens der Bw. wurde eine Aufstellung der Kosten durch Fremdfirmen vorgelegt. Die noch nicht abrechenbaren Leistungen sind mit den steuerlichen Herstellungskosten zu bewerten.

In diesem Punkt ist der Berufung zu folgen.

3. Geschäftsbeziehung MM

Der Entscheidung wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

In den Grundaufzeichnungen der Bw. scheinen folgende Rechnungen auf:

-) Rechnung vom 5.9.2001 in Höhe von 624.992 S netto (749.990,40 S brutto)
-) Rechnung vom 20.8.2001 in Höhe von 836.874 S netto (1.004.248,80 S brutto)
-) Rechnung vom 21.11.2001 in Höhe von 558.830 S netto (670.596 S brutto) und
-) Rechnung vom 21.11.2001 in Höhe von 569.984 S netto (683.980,80 S brutto).

Die Betriebsprüfung erlangte Kenntnis, dass Frau MM beim Finanzamt angegeben hat, dass es sich bei den beiden ersten angeführten Rechnungen um Scheinrechnungen handelt, für die weder eine Leistung erbracht wurde, noch ein Zahlungsfluss erfolgte. Hinsichtlich der beiden Rechnungen vom 21.11.2001 gibt ihr Ehemann im daraufhin durchgeführten

Finanzstrafverfahren zu Protokoll, das ihm im November weitere zwei Rechnungen untergeschoben wurden, die er zwar unterschrieben, von denen er jedoch keine Rechnungsablichtung erhalten habe. Nachdem diese beiden Rechnungen sich nicht im Rechenwerk der Fa. MM befinden, geht Herr HerrM davon aus, dass es sich bei diesen Rechnungen um diese ihm untergeschobenen Rechnungen handelt. Weiters wurden von Frau MM Kassabelege vorgelegt, die einen Geldfluss von insgesamt 1.050.000 S dokumentieren.

Unbestritten ist, dass die Bw. mit der Firma MM in Geschäftsbeziehung stand. Laut eigenen Angaben in der Gegenäußerung vom 1.10.2003 erfolgte die Bezahlung der Rechnungen grundsätzlich in bar bzw. durch Ausstellung von Verrechnungsschecks.

Ergänzend wird in diesem Zusammenhang angemerkt, dass gegen die Fa. MM ein Finanzstrafverfahren eingeleitet und diese wegen Ausstellung von Scheinrechnungen verurteilt wurde.

Die Betriebsprüfung hat diese beiden Rechnungen im Rechenwerk der Bw. als Aufwand gelassen, da unbestritten Leistungen erbracht wurden. Es wurden lediglich die erstgenannten Rechnungen als Scheinrechnung qualifiziert. Aufgrund dieser Feststellungen hat das Finanzamt den Sicherheitszuschlag von 120.000 S pro Jahr auf 3% des Gesamtumsatzes pro Jahr erhöht und eine verdeckte Ausschüttung festgesetzt.

Daraus folgt rechtlich:

Im vorliegenden Fall liegen zwischen der Bw. und MM hinsichtlich der abgerechneten Leistungen widersprüchliche Aussagen vor. Die Bw. bringt in ihrer Berufung vor, dass sie sich bei einem Großauftrag eine solche Vorgangsweise (Anmerkung: gemeint ist die Ausstellung von Scheinrechnungen) nicht leisten könne, da die jeweils erbrachten Leistungen überprüft werden.

Hinsichtlich dieses Vorbringens widersprechen sich die Aussagen von MM und der Bw. Dem Vorbringen der Bw. steht jedoch die Tatsache gegenüber, dass MM vor der Abgabenbehörde Selbstanzeige erstattet hat und dementsprechend auch bestraft wurde.

Im gegenständlichen Fall ist nach sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen angenommen ist oder nicht (§ 167 BAO).

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, 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.

Hinsichtlich der oben angeführten Rechnungen geht der unabhängige Finanzsenat in freier Beweiswürdigung aus nachstehenden Gründen davon aus, dass es sich bei den ausgestellten Rechnungen um Scheinrechnungen handelt und dass die diesen Rechnungen zugrunde liegenden Leistungen von der Fa. MM nicht erbracht wurden.

Zunächst ist die Tatsache, dass der „Leistungserbringer“, nämlich MM Selbstanzeige erstattet und eine Strafe in Kauf genommen hat. Es widerspricht der Lebenserfahrung, dass jemand Selbstanzeige erstattet, wenn keine Gründe hierfür vorliegen.

Ein weiteres wesentliches Indiz liegt in den Zahlungsmodalitäten. Laut eigenen Angaben erfolgte die Bezahlung der Rechnungen in den Geschäftsräumen der Bw. zum Teil in bar. Die Rechnungsbeträge befinden sich im Bereich jenseits der 600.000 S.

Grundsätzlich unterliegen die Zahlungsmodalitäten (Banküberweisung oder Barzahlung) der wirtschaftlichen Dispositionsfähigkeit und der unternehmerischen Gestaltungsfreiheit. Es widerspricht jedoch den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, dass derart große Rechnungsbeträge bar bezahlt werden.

Barzahlungen ist immanent, dass sich der Zahlungsfluss nicht nachweisen lässt. Bei Verrechnungsschecks darf die bezogene oder beauftragte Bank nicht bar an den Inhaber auszahlen, sondern der Einlösende erhält den Betrag nur mittels einer Gutschrift durch das Kreditinstitut. In diesem Fall kann der Zahlungsfluss nachgewiesen werden.

Ungewöhnliche geschäftliche Transaktionen rechtfertigen die Vermutung, dass das vom Abgabepflichtigen behauptete Geschehen mit der Wirklichkeit nicht übereinstimmt.

Die Begleichung derartiger Beträge erfolgt im Geschäftsleben üblicherweise durch Banküberweisung. Es mag durchaus sein, dass gelegentlich auch bei höheren Summen Barzahlungen vorgenommen werden, dass jedoch regelmäßig Barzahlungen erfolgten, kann in Hinblick darauf, dass allgemein bekannt ist, dass selbst Banken bei Abhebung größerer Summen zuvor informiert werden müssen, da diese selbst nur über relativ geringe Bargeldbestände verfügen, verneint werden. Dieses Verhalten der Bw., nämlich dass hohe Geldbeträge zuerst bei der Bank vorbestellt werden müssen, um nach der Abhebung eine Barzahlung vorzunehmen, entspricht nicht den allgemeinen Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens.

In dieses Bild passt auch die Feststellung der Betriebsprüfung der Nichtaufzeichnung des täglichen Bargeldbestandes im Kassabuch. Folglich kann nicht überprüft werden, ob der Aussage der Bw. mehr Bedeutung zuzumessen ist.

Zu den Ausführungen der Bw. hinsichtlich ihres Nachweises der erbrachten Leistung ist hinzuzufügen, dass bei der Gegenüberstellung Rechnung – Zahlungsfluss laut Kassabelege auffällt, dass ein Großteil des Zahlungsflusses bereits vor Ausstellung der Rechnung erfolgte bzw. kein Zusammenhang hergestellt werden kann.

| | | |
|------------|-----------|-------------|
| Kassabeleg | 1.8.2001 | 350.000 S |
| Kassabeleg | 14.8.2001 | 250.000 S |
| Rechnung | 20.8.2001 | 1,004.248 S |
| Kassabeleg | 22.8.2001 | 350.000 S |
| Kassabeleg | 27.8.2001 | 100.000 S |
| Rechnung | 5.9.2001 | 749.990 S |

Dass für die Rechnungen bereits Anzahlungen geleistet wurden, findet sich kein Vermerk auf den in Rede stehenden Rechnungen. Angemerkt wird, dass sich die Bw. mit einem erheblichen Teil von Fremdmittel finanziert, wodurch das Vorbringen der Bw. unwahrscheinlicher wird, nämlich dass sie auf der einen Seite hohe Bargeldbestände in der Kassa aufbewahrt bzw. noch nicht gelegte Rechnungen bezahlt und auf der anderen Seite Kreditzinsen an die Bank zahlt. In dieses Bild passt auch der Umstand, dass die Kassabücher nicht täglich ordnungsgemäß geführt werden.

Dem Vorbringen der Bw. steht jenes von Herrn HerrM diametral entgegen, der laut seiner Aussage vor der Finanzstrafbehörde zwei Rechnungen ohne Leistungserbringung ausgestellt hat und lediglich den ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag erhalten hat.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung folgt der unabhängige Finanzsenat den Angaben von Herrn und Frau MM, nämlich dass zwei Scheinrechnungen ausgestellt wurden. Durch die Barzahlung lässt sich die wirkliche Höhe der Bezahlung nicht nachvollziehen. Dass es zu einem Computer-Absturz in diesem Monat bei der Buchhaltung gekommen sei und aus diesem Grund unterschiedliche Auszüge vorliegen, fügt sich in dieses Bild. Außer der Behauptung, dass es zu einem Absturz gekommen sei, hat die Bw. keine Beweise für die Richtigkeit dieses Vorbringens gebracht, vor allem weil eine Dokumentation über einen etwaigen Absturz des Programmes beim Steuerberater existieren müsste. Eine Zeugenaussage kann diese fehlende Dokumentation nicht ersetzen.

Abschließend ist zu ergänzen, dass die Betriebsprüfung im vorgehenden Verfahren bei der Festsetzung der entsprechende Sachbescheide den Aufwand hinsichtlich der beiden Rechnungen weiterhin anerkannt hat, es wurde aufgrund dieser Feststellung nur die Höhe des Sicherheitszuschlages geändert und eine verdeckte Ausschüttung festgesetzt.

In diesem Punkt war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

4. Sicherheitszuschlag

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Aufgrund der festgestellten Mängel, Nichtaufzeichnung des täglichen Bargeldbestandes wurde von der Betriebsprüfung in den Jahren 1999 – 2001 jährlich ein Sicherheitszuschlag zu 120.000 S zugeschätzt.

Nach Abschluss der Betriebsprüfung kam neu hervor, dass sich in den Aufzeichnungen der Bw. Scheinrechnungen und Kassabelege, für die weder eine Leistung erbracht wurde noch ein Zahlungsfluss erfolgte, befinden.

Weiters wurde festgestellt, dass bei Vergleich der Konten zwischen der Fa. S- und der Bw. diese nicht übereinstimmen. In der Folge wurde anstelle des bereits verhängten Sicherheitszuschlages in Höhe von 120.000 S die Erhöhung des Sicherheitszuschlages auf 3% vom erklärten Gesamtumsatz für die geprüften Jahre vorgenommen.

Daraus folgt rechtlich:

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen nach Abs. 1 wesentlich sind.

Ferner ist gemäß § 184 Abs. 3 BAO dann zu schätzen, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen eines Abgabepflichtigen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Aufgrund dieser gesetzlichen Bestimmung ergibt sich, dass schon formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel in die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen nach sich zu ziehen vermögen, die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde begründen, wobei es eines Nachweises der Behörde, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, nicht bedarf (vgl. VwGH 15.9.1982, [81/13/0202](#)). Dem Abgabepflichtigen steht

allerdings die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften Aufzeichnungen zu beweisen (VwGH vom 30.11.1999, 94/14/0173).

Nach [§ 131 Abs. 1 Z 2 BAO](#) sind Bareingänge und Barausgänge bzw. Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festzuhalten. Diese Aufzeichnungen müssen es ermöglichen, den Kassasollbestand mit dem Istbestand des Geldes zu vergleichen und einen Kassasturz vorzunehmen (UFS vom 5.4.2006, RV/1622-W/02). Zudem bestimmt [§ 131 Abs. 1 Z 2 BAO](#), dass Eintragungen in den nach den Abgabenvorschriften zu führenden Büchern der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden sollen.

Gemäß [§ 163 BAO](#) haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des [§ 131 BAO](#) entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zu Grunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Sind die Bücher und Aufzeichnungen formell mangelhaft, so besteht keine Vermutung ihrer inhaltlichen Richtigkeit (Ritz, BAO³, § 163, Tz 3). Solche sachlichen Unrichtigkeiten hat die Abgabenbehörde in einem einwandfreien Verfahren nachzuweisen (VwGH 30.4.2003, 99/13/0162).

Entscheidend ist, ob durch die nachgewiesenen Unzulänglichkeiten das Vertrauen in die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen soweit erschüttert wird, dass die ausgewiesenen Betriebsergebnisse nicht mehr glaubwürdig erscheinen. Dies kann schon bei einem einzigen schwer wiegenden Mangel der Fall sein.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung. Eine Schätzung ist aber nicht ein Akt des Ermessens, sondern das Ergebnis von Überlegungen, die sich an einen bestimmten Tatbestand knüpfen. Ob und inwieweit ein Sicherheitszuschlag vorzunehmen ist, hängt von den Besonderheiten des Schätzungsfalles ab.

Eingangs ist festzustellen, dass die im Rahmen der Außenprüfung festgestellte Buchhaltungsmängel im Jahr 2001 betreffend der zwei Kassabuchversionen und den daraus resultierenden Kassafehlbetrag grundsätzlich von der Bw. nicht bestritten wurde. Sie vermeint allerdings, dass kein Buchhaltungsmangel im Rahmen einer nicht ordnungsgemäß geführten Buchhaltung vorliege, sondern dass diese Tatsache auf das „Abstürzen des Betriebssystems beim Steuerberater“ zurückzuführen sei. Ein weiterer Beweis, der das „Abstürzen“ belegen würde, wurde seitens der Bw. nicht vorgelegt. Dieser Umstand ist nicht unbedeutend, da über Fehler seitens des Computers Dokumentationen angefertigt werden müssen.

Dieses Fehlen einer Dokumentation kann auch eine Zeugeneinvernahme nicht ersetzen. Aus diesem Grund wird der Antrag auf Zeugeneinvernahme abgewiesen.

Da gerade in diesen Zeitraum die Ausstellung der Scheinrechnungen von der Fa. MM fällt, kann diese Aussage der Bw. nur als Schutzbehauptung angesehen werden.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2011, § 184, Tz 12 und die dort zitierte Judikatur).

Denn auf Grund dieser gesetzlichen Bestimmung ergibt sich, dass schon formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel in die sachliche Richtigkeit der Bücher nach sich zu ziehen vermögen, die Schätzungsbefugnis der Behörde begründen, wobei es eines Nachweises der Behörde, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, nicht bedarf (VwGH 30.11.1999, [94/14/0173](#)). Da im vorliegenden Fall neben einem schwerwiegenden formellen Mangel (fehlende tägliche Kassaaufzeichnungen und ein Kassafehlbetrag) auch eine sachliche Unrichtigkeit (Vorliegen von Scheinrechnungen) festgestellt worden ist, kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kein berechtigter Zweifel an der Schätzungsberechtigung bestehen.

In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen oder auch an den Umsätzen orientieren (vgl. VwGH 18.2.1999, [96/15/0050](#)).

Unbestritten ist, dass die Barzahlungen nicht täglich aufgezeichnet wurden, dass allerdings die weitere Feststellung hinsichtlich des Kontenabgleichs mit der Fa. S- die Erhöhung des Sicherheitszuschlages von 120.000 S auf 3% des Gesamtumsatzes (1999: 948.725 S und 2000: 899.980,30 S) rechtfertigt, erscheint dem Unabhängigen Finanzsenat als nicht angemessen.

In den Jahren 1999 und 2000 folgt der Unabhängige Finanzsenat dem Berufungsvorbringen der Bw. und bleibt beim Sicherheitszuschlag in Höhe von jährlich 120.000 S.

Hinsichtlich des Jahres 2001 wurde jedoch eine gravierende weitere Feststellung von der Betriebsprüfung getroffen, sodass die Aufnahme von Scheinrechnungen in den Büchern in die Höhe des Sicherheitszuschlages einzubeziehen ist. Auf Grund dieser Feststellung sieht der Unabhängige Finanzsenat die Verhängung eines Sicherheitszuschlages von 3% des Gesamtumsatzes als geboten und angemessen, da dieser Betrag ungefähr der Höhe der beiden Scheinrechnungen entspricht. Der Gesamtumsatz im Jahr 2001 beträgt 34,016.609 S, 3% ergibt 1,020.498 S plus 204.100 S Umsatzsteuer.

Angemerkt wird, dass die Bw. zunächst nicht gegen die Verhängung eines Sicherheitszuschlages berufen hat, sondern erst im wiederaufgenommen Verfahren aufgrund der Festsetzung eines Sicherheitszuschlages in Höhe von 3% des Gesamtumsatzes. In diesem Punkt war der Berufung teilweise Folge zu geben.

5. verdeckte Gewinnausschüttung und Kapitalertragsteuer

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind verdeckte Ausschüttungen u.a. Vermögensminderungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Verdeckte Ausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an den Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Verdeckte Ausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb veranlasst, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die sie aber anderen Personen nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (vgl. VwGH 27.5.1999, 97/15/0067, 0068).

Aufgrund des Trennungsprinzips sind schuldrechtliche Beziehungen zwischen den steuerlich selbständigen Körperschaften und ihren Gesellschaftern steuerlich prinzipiell anzuerkennen (vgl. VwGH 23.10.1997, 94/15/0160, 0161).

Unter verdeckten Ausschüttungen werden alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Vorteile (Zuwendungen) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen angesehen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und Dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden (vgl. z.B. VwGH 20.9.1983, 82/14/0273, 0274, 0283; VwGH 17.2.1988, 86/13/0174; VwGH 23.10.1997, 96/15/0117; VwGH 14.10.2010, 2008/15/0324, 0330; *Wiesner*, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Steuerrecht, SWK 1984, A I S. 167), ihre Ursache aber in den

gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben (vgl. VwGH 20.3.1974, 1157/72). Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die in ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben (vgl. KStR 2001, Rz 753). Diese Ursache wird anhand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (vgl. VwGH 31.3.2000, 95/15/0056, 0065; VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066; VwGH 4.2.2009, 2008/15/0167; VwGH 20.1.2010, 2007/13/0009, UFS 19.12.2003, RV/1129-W/02, RV/1130-W/02).

Verdeckte Ausschüttungen sind daher 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 nahestehende Person begünstigt wird (vgl. VwGH 26.9.2000, 98/13/0107, 0108). Im konkreten Fall ist der Geschäftsführer der Bw. ident mit dem Inhaber der Einzelfirma.

Für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung reicht es aus, wenn objektive Gesichtspunkte vorliegen, die auf eine subjektive Vorteilsgewährungsabsicht schließen lassen (vgl. VwGH 6.2.1990, 89/14/0034). Diese Absicht ist schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles abzuleiten, wenn sich der Gesellschafter einen Vorteil zuwendet und die Körperschaft sich in der Folge einverstanden erklärt, in dem sie nichts unternimmt, um den erkannten Vorteil rückgängig zu machen (vgl. VwGH 10.12.1985, 85/14/0080). Es bedarf somit zur Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung rechtlich eines der Gesellschaft zuzurechnenden Verhaltens, welches, bestehe es auch in einem bloßen Dulden oder Unterlassen, den Schluss erlaubt, dass die durch ihre Organe vertretene Gesellschaft die Minderung des Gesellschaftsvermögens durch den Gesellschafter akzeptiert habe.

Nach der Rechtsprechung sind für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern ebenso strenge Maßstäbe anzulegen, wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen fehlt es in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert (vgl. VwGH 29.10.1985, 85/14/0087). Im Hinblick auf den idR fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen

vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen (vgl. UFS 11.7.2006, RV/0833-L/02). Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (vgl. VwGH 26.9.1985, 85/14/0079; VwGH 29.1.2002, 2001/14/0074, 0134; VwGH 4.6.2003, 97/13/0208). Diese Erfordernisse müssen kumulativ vorhanden sein. Derartige Abmachungen müssen demnach von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten,

Lediglich das Vorbringen der Bw., dass im Falle der Nichtzahlung der Forderung ein Insolvenzverfahren eingeleitet werden würde und sich dieses negativ auf die Bw. auswirken würde, findet mangels Konkretisierung der tatsächlichen Auswirkungen für die Bw. ein die verdeckte Ausschüttung ausschließender Vorteilsausgleich nicht statt. Eine derartige Zahlung wird nur durch die Personenidentität veranlasst sein. Wie bereits oben ausgeführt, liegt hinsichtlich des Sicherheitszuschlages und Forderungsausfalles eine verdeckte Ausschüttung vor.

Darstellung der verdeckten Ausschüttung

| | 1999 | 2000 | 2001 |
|---------------------|-------------|-------------|-------------|
| Sicherheitszuschlag | 120.000 S | 120.000 S | 1.020.498 S |
| 20% USt | 24.000 S | 24.000 S | 204.100 S |
| Forderungsausfall | | 743.875 S | |
| | 144.000 S | 887.875 S | 1.224.598 S |

6. Kapitalertragsteuer

Der Sicherheitszuschlag und der Forderungsausfall wurden als verdeckte Ausschüttung gewertet. Die Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% trägt die Bw.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 in der für den berufsgegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu solchen Kapitalerträgen gehören auch verdeckte Ausschüttungen.

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

Somit unterliegen verdeckte Ausschüttungen der Kapitalertragsteuer, welche von der Körperschaft als Schuldner der Kapitalerträge einzuheben und abzuführen ist.

In den vorstehenden Ausführungen zum Forderungsausfall und Sicherheitszuschlag wurde das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung hinreichend begründet. Die Heranziehung der Bw. zur Haftung für die auf die verdeckte Ausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer erfolgte zu Recht, die gegenständliche Berechnung wird aufgrund der oben angeführten Beträge adaptiert.

Kapitalertragsteuer 1999 - 2001

| | 1999 | 2000 | 2001 |
|---------------------|--------------------|---------------------|---------------------|
| Sicherheitszuschlag | 144.000,00 S | 144.000,00 S | 1,224.597,80 S |
| Forderungsausfall | | 743.875,34 S | |
| Bemessungsgrundlage | 144.000,00 S | 887.875,34 S | 1,224.597,80 S |
| Kapitalertragsteuer | 36.000,00 S | 221.969,83 S | 306.149,45 S |
| | 2.616 € | 16.131 € | 22.248 € |

Umsatzsteuerbescheid 2001

| | |
|--------------------------------------|-----------------------|
| Erlöse laut Erklärung | 34,016.609,83 S |
| Sicherheitszuschlag 3% netto laut BE | 1,020.498,00 S |
| Gesamterlöse laut BE | 35,037.107,83 S |
| Umsatzsteuer 20% | 7,007.421,40 S |
| | 509.249 € |

Körperschaftsteuer 2001

| | |
|---|----------------|
| | 3,137.657,00 S |
| Korrektur der Bestandsveränderung laut BP | - 385.288,00 S |

| | |
|-----------------------------------|-----------------------|
| Bestandsveränderung laut Berufung | + 21.999,25 S |
| Sicherheitszuschlag laut BP | - 144.000,00 S |
| Sicherheitszuschlag laut BE | + 1,224.597,00 S |
| Gewinn laut BE | 3,854.965,20 S |
| | 280.151 € |

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (Umsatzsteuer 2001 je in ATS und €)

Wien, am 2. Juli 2013