



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 9

GZ. RV/1375-W/02,
miterledigt RV/1376-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der SCH, Handel mit Schmuckerzeugungsmaschinen, Liegenschaftsverwertung, in W, vertreten durch Wirtschaftstreuhand SteuerberatungsgmbH, 4810 Gmunden, Herakhstraße 42, vom 25. April 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk vom 22. März 1999 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 1994 und Körperschaftsteuer 1993 und 1994 sowie betreffend Umsatzsteuer 1994 und Körperschaftsteuer 1993 bis 1996 und Haftung für Kapitalertragsteuer 1993 nach der am 9. Juni 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung

A) entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1994 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1994 und Körperschaftsteuer 1994 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 1993 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

B) beschlossen:

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer 1993 und 1994 werden gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 1993, 1995 und 1996 werden gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und betreibt einen Handel mit Schmuckerzeugungsmaschinen und Liegenschaftsverwertung. Das Stammkapital wird von der Firma GI gehalten. An der GI waren bis zum 2.8.1996 JL zu 75 Prozent und MagL zu 25 Prozent beteiligt. Ab 3.8.1996 bestanden an der GI folgende Beteiligungen: JL zu 10 Prozent, MagL zu 45 Prozent und ML zu 45 Prozent.

Im Zuge einer die Jahre 1993 bis 1996 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung traf der Betriebsprüfer neben anderen unbestrittenen Feststellungen zahlreiche mit Berufung bekämpfte Feststellungen.

Die Finanzbehörde folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung, nahm die Verfahren betreffend Umsatzsteuer 1994, Körperschaftsteuer 1993 bis 1994 wieder auf und erließ neue Sachbescheide entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung. Die Kapitalertragsteuer für das Jahr 1993 wurde mit Bescheid festgesetzt. Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1995 bis 1996 und Körperschaftssteuer 1995 bis 1996 ergingen unter Zugrundelegung der Feststellungen der Betriebsprüfung.

Da die Bw die Berufungen in der mündlichen Berufungsverhandlung zum Teil zurückgenommen bzw. in ihrem Umfang eingeschränkt hat, werden in der Folge nur mehr jene Feststellungen angeführt, die nach Zurücknahme und Einschränkung bekämpft bleiben:

Lieferantenguthaben per 31.12.1993 (Tz. 26 und Tz. 42):

Der in der Handelsbilanz ausgewiesene Stand des Lieferantenkontos setzte sich unter anderem aus einem Lieferantenguthaben von ATS 1.284.779,91 zusammen. Das Entstehen des Guthabens konnte vom geprüften Unternehmen nicht aufgeklärt werden.

Die Betriebsprüfung nahm an, dass es mit der Buchung "Lieferanten an Geld" entstanden war. An wen der entsprechende Geldbetrag geflossen war, wurde vom Unternehmen nicht offen gelegt. Für das Jahr 1993 lagen keine Buchhaltung und keine Hauptabschlussübersicht vor,

weil diese nach Angaben des Unternehmens bei einem Brand vernichtet worden seien. Dieser Sollstand wäre immer noch in den Büchern, wenn auch saldiert und durch andere Buchungen verschleiert. Im Jahr 1994 wurden nämlich noch einmal ATS 2.500.000,00 auf Lieferanten Soll gebucht. Dabei handelte es sich um eine Scheinrechnung von B für Vermittlungsleistungen, welche tatsächlich nicht erbracht worden waren. Der Betrag, welcher JL zugeflossen war, war ursprünglich als Aufwand verbucht worden und bei Bilanzerstellung dann auf das Lieferantenkonto umgebucht worden (Tz. 41). Die Betriebsprüfung nahm daher an, dass dem Entstehen des Lieferantenguthabens im Jahr 1993 ein ähnlicher Vorgang zu Grunde lag wie bei dem in Tz. 41 festgestellten Tatbestand. Der Geldabfluss von ATS 1.284.779,91 wurde daher bei Ermittlung des körperschaftssteuerpflichtigen Einkommens als VGA hinzugerechnet, welche direkt JL zugerechnet wurde.

Für diese VGA wurde die Kapitalertragsteuer für das Jahr 1993 der Bw mittels Haftungsbescheid vorgeschrieben.

▪ Berufung:

Die gegenständliche Kapitalertragsteuer wird von uns auf Grund einer vom Betriebsprüfer unzulässigen und unzutreffenden Unterstellung einer VGA an den Gesellschafter JL gefordert. Überdies sei festgehalten, dass diese laut Bp-Bericht (Tz. 42) dem Vorgenannten zuzurechnen ist. Das heißt also, wenn überhaupt eine VGA stattgefunden haben sollte, was durch diese Berufung ja in Streit gezogen wird, dass der Bescheid an uns als den unrichtigen Adressaten ergangen ist.

Weil der Sollstand auf dem Lieferantenkonto infolge der durch Brand vernichteten Belege nicht mehr nachvollzogen werden kann, ist es völlig unverständlich wie auch unrichtig, in diesem Saldo eine verdeckte Gewinnausschüttung zu erblicken. Viel realistischer ist es, diesen Betrag als Summe diverser Zahlungen an Lieferanten zu deuten, denen die gegenüberstehenden, aus welchem Grunde auch immer nicht verbuchten Fakturen fehlen. Somit wurden auch im Jahr 1993 der Aufwand und die korrespondierende Vorsteuer nicht geltend gemacht. Aus diesen Fehlern entstand der Gesellschaft schon ein steuerlicher Schaden und Nachteil. Durch die Einhebung der Kapitalertragsteuer würde eine zweite, wirtschaftlich und finanziell unzumutbare Belastung entstehen.

▪ Stellungnahme:

Falls es sich tatsächlich um Anzahlungen an Lieferanten gehandelt hätte, wäre später eine Belegerteilung erfolgt. Wäre dies im Jahre 1993 geschehen, dann hätte der Beleg bei ordnungsgemäßer Durchführung sofort gebucht werden müssen. Wenn der Beleg später gekommen wäre, dann hätte man ihn 1994 oder in den folgenden Jahren verbucht und das wäre ersichtlich.

Handelte es sich jedoch um Guthaben aus Gutschriften – was auch denkbar wäre – so

hätte man diese sicher eingefordert. Der Einwand der fehlenden Buchhaltung geht dabei ins Leere, da man bei Guthaben in solcher Höhe sicher den Schuldner kennt, zumal der Geschäftsumfang des geprüften Unternehmens eher als gering einzustufen ist.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung liegt hier ein Geldabfluss an JL vor, und es wurde so vorgegangen wie bei der Provision B lt. Tz. 41a, indem man den Geldabgang auf Soll Lieferanten buchte. Zu dem Einwand der Berufungswerberin, dass die Kapitalertragsteuer fälschlicherweise der SCH und nicht dem JL vorgeschrieben wurde, wird auf § 95 EStG verwiesen.

Scheinrechnung Erdarbeiten B, Tz. 41b, Tz. 20:

Mit Rechnung vom 15.3.1994 stellte eine Firma B der Firma SCH Erdarbeiten auf dem Grundstück SG in BN in der Höhe von ATS 1.451.088,00 in Rechnung. Der Erhalt des Rechnungsbetrages abzüglich Skonto in Höhe von ATS 1.400.000,00 wurde von B mit 28.4.1994 bestätigt. Diese Zahlung wurde mit ATS 1.166.666,66 als Aufwand verbucht. Vorsteuer in Höhe von ATS 233.333,34 wurde in Abzug gebracht.

Die Betriebsprüfung stellte fest, dass B diese in Rechnung gestellten Leistungen nicht erbracht hatte, sondern nur eine Gefälligkeitsrechnung an die Firma SCH gelegt hatte. Er hatte seinen Angaben zufolge die Geldbehebung mittels Scheck gemeinsam mit JL durchgeführt. Leistungen der angeführten Art habe er nicht erbracht. JL sagte aus, dass B die Leistungen erbracht und auch das Geld erhalten hatte.

Die weiteren Ermittlungen der Betriebsprüfung ergaben, dass die Leistungen der angeführten Art auf dem gegenständlichen Grundstück von einem anderen Unternehmen bereits 1992 erbracht und in Rechnung gestellt worden waren. B besaß zu dem gegebenen Zeitpunkt kein Unternehmen, das diese Arbeiten hätte durchführen können. Im Zuge einer in einem anderen Zusammenhang durchgeführten Hausdurchsuchung bei B wurden dessen genau geführte Tagebücher und Aufzeichnungen über Geldbewegungen gefunden. Aus diesen Aufzeichnungen war zu ersehen, dass er zu diesem Zeitpunkt keine Tätigkeit als Erdarbeitsunternehmen ausübte und auch mit keinem anderen diesbezüglichen Unternehmen in Kontakt stand. Ein Geldfluss von ATS 1.400.000,00 war auch nicht feststellbar.

Die Betriebsprüfung gelangte zur Ansicht, dass die Aussage des JL eine Schutzbehauptung sei und das Geld tatsächlich ihm zugeflossen war. Da der Geldfluss als Betriebsausgabe verbucht worden war, liegt eine VGA an GI vor, welche ihrerseits verdeckt an JL ausschüttete. Die Betriebsprüfung rechnete diese VGA bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftssteuer 1994 hinzu. Die Vorsteuer 1994 wurde um ATS 233.333,34 gekürzt.

- Berufung:

Durch diverse Einvernahmen ist aktenkundig, dass die mit Rechnung vom 15.3.1994 ausgewiesenen Erdarbeiten durchgeführt wurden und der Genannte auch diesen Rechnungsbetrag am 28.4.1994 erhalten hat. Bei objektiver Betrachtungsweise ist für jeden Außenstehenden erkennbar, dass die vorgenommenen Erdarbeiten in einem solchen Ausmaß durchgeführt werden mussten, die bei weitem die von der Firma T in Rechnung gestellte Leistung überstiegen haben. Demnach können die von B in Rechnung gestellten Arbeiten nicht in Zweifel gezogen werden. Zur Verbesserung der Infrastruktur mussten entsprechende Vorleistungen erbracht werden, um den laut Kaufvertrag aktenkundigen Kaufpreis von der Gemeinde BN erzielen zu können.

Da die diesbezüglichen Erdarbeiten tatsächlich durchgeführt worden waren, steht dem Vorsteuerabzug nichts entgegen. Wie nach Rückfrage bei B in Erfahrung gebracht werden konnte, hat ihm die Betriebsprüfung die von ihm in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer mittels Bescheid vorgeschrieben. Die Konsequenz daraus ist, dass beim Leistungsempfänger diese als Vorsteuer anerkannt wird. Es kann jedenfalls kein Verständnis aufgebracht werden, dass für denselben Sachverhalt seitens der Finanzbehörde zweimal die Mehrwertsteuer eingefordert wird.

- Stellungnahme der Betriebsprüfung:

Aus der Feststellung im Betriebsprüfungsbericht ist ersichtlich, dass B eine Scheinrechnung an das geprüfte Unternehmen gelegt hat, ohne eine Leistung zu erbringen. Aus diesem Grund war der Vorsteuerabzug zu versagen.

Es war B auch technisch gar nicht möglich, die Leistungen zu erbringen, da er zu diesem Zeitpunkt schon lange keine Gerätschaften mehr besaß. Auch konnte anlässlich einer bei ihm durchgeführten Hausdurchsuchung kein wie immer gearteter Hinweis auf die Erbringung der in der Rechnung angeführten Leistungen gefunden werden. Die Betriebsprüfung bleibt daher bei der Ansicht, dass es sich bei der gegenständlichen Rechnung um eine Scheinrechnung handelt, da die Leistung nicht erbracht wurde. Das Geld floss JL zu. Der Zufluss wurde nicht ausgewiesen. Somit liegt eine VGA an JL vor (Stellungnahme zu Berufung GI).

Wenn die Bw nun als Argument anführt, dass B auch die Umsatzsteuer abführen musste, so mag das stimmen, weil er die Umsatzsteuer wegen Rechnungslegung schuldet.

- Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung:

Die Berufungen bleiben im vollen Umfang aufrecht.

Ergänzend wurden unter anderem eine Erklärung des B und ein damit in Zusammenhang stehendes Gedächtnisprotokoll der Gegenäußerung beigelegt.

Die Erklärung hatte folgenden Inhalt:

"Ich habe im Mai 1998 ausgesagt, dass ich nie 1,5 Mio. S von JL erhalten habe. Ich erkläre nunmehr, dass dies unrichtig ist und ich diesen Geldbetrag sehr wohl für Erd- und Bewegungsarbeiten in der Liegenschaft SG erhalten habe. Zu diesem Zeitpunkt habe ich das Geld zwar wirtschaftlich in Anspruch genommen, dies aber für Lieferanten (Drittfirmen) die die Arbeiten durchgeführt haben weitergeleitet, sodass mir nur ein Dispositionsbetrag verblieben ist. Aufgrund des beiliegenden Gedächtnisprotokolls ist das Ausmaß der von den Subunternehmungen geleisteten Aufwendungen ersichtlich." Das Gedächtnisprotokoll listete die gesamten erforderlichen Arbeiten auf. Es führte dabei die Arbeiten sehr detailliert in 12 Punkten an.

Mit Berufung angefochten blieben ebenfalls die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatzsteuer 1994 und hinsichtlich Körperschaftsteuer 1994.

In der am 9. Juni 2006 abgehaltenen Berufungsverhandlung erklärte der steuerliche Vertreter zu Beginn der Verhandlung, die Berufungen betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer 1993 und 1994 und die Berufungen betreffend die Körperschaftsteuer 1993, 1995 und 1996 zurückzunehmen und die Berufung betreffend Körperschaftsteuer 1994 insoweit einzuschränken, als nur mehr der Punkt Tz. 41b, Tz. 20 – Scheinrechnung Erdarbeiten B aufrecht erhalten und bekämpft wird.

Diesbezüglich führte der steuerliche Vertreter aus, dass es vollkommen klar sei, dass bei der Hausdurchsuchung bei B keine Beweise gefunden worden waren, die die Erdarbeiten belegt hätten, weil sich die Hausdurchsuchung nur auf die Unterlagen des Obsthändlers der Lebensgefährtin gestützt hatte. Auf die Frage des Vertreters des Finanzamtes, warum B dies nicht schon im Betriebsprüfungsverfahren aufgeklärt hätte, entgegnete der steuerliche Vertreter, dass es für B ja vorteilhaft gewesen sei, dass die Hausdurchsuchung an ihm vorbei durchgeführt hatte. Hätte die Steuerfahndung genauer überprüft, dann hätte sie festgestellt, dass B immer mit Subunternehmen und nicht mit eigenen Gerätschaften gearbeitet hatte. Die Frage des Vertreters des Finanzamtes, warum die Rechnungen an die Subunternehmen denn nicht vorgelegt worden wären, beantwortete der steuerliche Vertreter damit, dass es sich bei den Subunternehmen vermutlich um Schwarzgeschäfte gehandelt hat und deswegen keine Rechnungen vorgelegt worden waren. Diese Vorgangsweise sei zwar bekannt, aber Nachweise dafür hätte die Bw nicht.

Der steuerliche Vertreter wiederholt sein Vorbringen, dass weit umfangreichere Arbeiten erforderlich waren, um das Gelände verkaufbar zu machen, als die Firma T ausgeführt hat. Der Prüfer hätte sich ein Bild vor Ort machen müssen und die Bauakten seinen Feststellungen zu Grunde legen müssen. Insofern habe er den Sachverhalt nicht ordnungsgemäß ermittelt. Zum Nachweis der umfangreichen Arbeiten legte die Bw 5 Fotografien des Geländes der

Liegenschaft nach Durchführung der Erdarbeiten, wobei eine Fotografie Herrn JL und Herrn B zeigt (Angaben des Erschienenen zu den Fotografien), einen Lage- und Höhenplan, einen Querschnitt und die Niederschrift über die Bauverhandlung vom 4.5.1992 zur Einsichtnahme vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Kapitalertragsteuer 1993:

Lieferantenguthaben per 31.12.1993 (Tz. 26 und Tz. 42):

Sachverhalt:

In der Eröffnungsbilanz zum 1.1.1994 wurden Lieferantenverbindlichkeiten in der Höhe von 1.785.320,09 ATS eingebucht.

Dieser Saldo entstand durch die Saldierung von Lieferantenguthaben in der Höhe von 1.284.779,91 ATS zum 31.12.1993 mit einer Verbindlichkeit gegenüber LÖ in der Höhe von 3.070.100,00 ATS zum 31.12.1993.

LÖ ist eine Tante von JL.

Woher ein Lieferantenguthaben in der angegebenen Höhe resultierte, konnte vom geprüften Unternehmen nicht angegeben werden. Das geprüfte Unternehmen konnte die zu diesen Forderungen gehörigen Schuldner nicht benennen. Die Buchhaltungsunterlagen für das Jahr 1993 konnten nicht vorgelegt werden. Die Bw gab diesbezüglich an, dass die Unterlagen bei einem Brand vernichtet worden wären.

Aus einer Besprechungsnotiz von dem Prüfer mit Hr. Kastberger (Arbeitsbogen Nr. 114011/98 zu SCH, Band I, Seite 160) geht hervor, dass LÖ den Erlös aus der Einlösung afrikanischer Wertpapiere der Bw als Darlehen zur Verfügung gestellt hatte, welche diese Summe von 3.890.100,00 ATS als Verbindlichkeit verbucht hat. Das Darlehen wurde für den Umbau der Liegenschaft APR durch die Firma GI gegeben. Davon wurde ein Betrag von 820.000,00 ATS auf das Verrechnungskonto der GI verbucht. Mit dem Jahresabschluss 1993 wurde der Restbetrag von 3.070.100,00 ATS auf das Konto Lieferverbindlichkeiten verbucht, auf dem zu diesem Zeitpunkt der Sollsaldo von 1.248.779,91 ATS bestand. Dies ergab den Wert von 1.785.320,09 ATS, der sich sodann als Lieferverbindlichkeit in der Eröffnungsbilanz zum 1.1.1994 fand.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde weiters festgestellt, dass auf dieses Konto Lieferantenguthaben noch eine weitere Buchung (Provisionsaufwand an B) getätigt worden

war, welche in Zusammenhang mit einer verdeckten Gewinnausschüttung an JL stand und keine Lieferantenforderung darstellte.

Beweiswürdigung:

Der unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass den in der Eröffnungsbilanz zum 1.1.1994 enthaltenen Lieferforderungen in der Höhe von 1.284.779,91 ATS keine tatsächlichen Forderungen an Lieferanten zu Grunde liegen, da das Unternehmen einen derartigen Nachweis im gesamten Prüfungszeitraum schuldig geblieben ist und die Lieferanten nicht benennen konnte. Die Bw. weist im Prüfungszeitraum keinen entsprechenden Geschäftsumfang aus, es werden nur sehr geringe Warenerlöse erzielt und insgesamt verlagert sich der Schwerpunkt der Tätigkeit auf die Verwaltung und Verwertung diverser Liegenschaften. Gegen wen diese Lieferforderungen bestehen könnten, wird aus dem Geschäftsumfang und den verwirklichten Geschäftsvorfällen nicht ersichtlich. Die Bw. konnte diesbezüglich auch keine konkreten Angaben machen.

Da sich der streitgegenständliche Saldo noch im Jahresabschluss zum 31.12.1993 und der Eröffnungsbilanz zum 1.1.1994 befand, muss davon ausgegangen werden, dass die Lieferungen noch nicht erfolgt waren bzw. die entsprechenden Belege noch nicht erteilt worden waren. Die entsprechende Belegerteilung hätte daher in den Folgejahren erfolgen müssen. Für diese Folgejahre liegen die Buchhaltungsunterlagen vor. Diesbezügliche Belege oder Buchungen scheinen in der Buchhaltung jedoch nicht auf, sodass sich dieser Saldo aus den vorhandenen Unterlagen nicht aufklären lässt.

Wie die übrigen Feststellungen zeigen, werden im Zuge dieser Verwaltung und Verwertung der Liegenschaften immer wieder größere Geldbeträge bewegt, welche zwar verbucht werden, jedoch nicht auf korrekte Weise auf jenen Konten, zu denen sie sachlich gehören würden bzw. bei jenen Firmen, zu denen sie sachlich gehören. So wurde beispielsweise die Hingabe der Geldmittel für den Umbau der Liegenschaft APR, welchen die GI durchführen sollte, bei der Bw auf diesem streitgegenständlichen Konto verbucht anstatt als Verbindlichkeit der GI gegenüber LÖ. Die Liegenschaft selbst befand sich im Eigentum von LÖ.

Insgesamt zeigt sich, dass das Konto Lieferantenverbindlichkeiten und Lieferantenforderungen für diverse Geldbewegungen des Gesellschafters JL im Zusammenhang mit den Liegenschaften verwendet wurde.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und der Art der Verwendung des Kontos Lieferantenguthaben ist daher davon auszugehen, dass diesem Saldo keine Gutschriften oder sonstige Guthaben bei allfälligen Lieferanten zu Grunde liegen, sondern andere "Geldbewegungen" über dieses Konto abgewickelt wurden. Dass ein Unternehmen Schuldner dieser Größenordnung nicht kennt, vermag nicht zu überzeugen. Da die Bw. die allfälligen

Schuldner dieser Forderungen nicht mehr benennen kann, könnte sie die gegenständlichen Forderungen auch nicht mehr eintreiben. Es wird daher davon ausgegangen, dass es sich bei dem strittigen Betrag um Geldmittel der Bw handelt, die dem Mehrheitsgesellschafter JL zugeflossen sind.

Rechtliche Würdigung:

§ 8 Abs. 2 KStG 1988 regelt, dass es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung ist, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Maßnahmen der Einkommensverwendung dürfen daher das Einkommen der Körperschaften nicht mindern. Als Maßnahme der Einkommensverwendung führt der Gesetzgeber unter anderem hier ausdrücklich verdeckte Gewinnausschüttungen an.

Unter verdeckten Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind somit:

- Eine Eigentums- oder Nahebeziehung zu einer Körperschaft
- Das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers zu Lasten der Körperschaft
- Das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung

Die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt werden soll. Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist daher auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten.

Subjektive Voraussetzung ist eine ausdrücklich auf die 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. Sie liegt daher auch dann vor, wenn die Gesellschaft von einem zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorteil Kenntnis erlangt und nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen. Dieses Verhalten muss den Schluss ermöglichen, auch wenn es nur in einem Dulden oder Unterlassen besteht, dass die durch das Organ vertretene Gesellschaft die Verminderung des Gesellschaftsvermögens akzeptiert hat (VwGH 27.5.1999, 96/15/0018).

Werden die Voraussetzungen für eine VGA auf den vorliegenden Streitpunkt angewendet, so zeigt sich, dass sämtliche Kriterien, die zu einer VGA führen, erfüllt sind. Die Geldmittel der

Gesellschaft sind dem Mehrheitsgesellschafter an der Alleingesellschafterin der Bw zugeflossen und ist damit die Bereicherung einer der Körperschaft nahe stehenden Person zu Lasten der Gesellschaft eingetreten. Da die Bw. keinerlei Schritte unternommen hat, um diese Mittel dem Vermögen der Gesellschaft wieder zuzuführen, kann daraus geschlossen werden, dass die Bw die Verminderung ihres Vermögens akzeptiert hat. Es liegt daher eine VGA vor.

Besteht die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber darin, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird, ist die verdeckte Ausschüttung ungeachtet des Geldflusses an den Dritten dem Gesellschafter der vorteilsgewährenden Kapitalgesellschaft zuzurechnen. Dieser Beurteilung liegt der Gedanke zu Grunde, dass die Überlassung von Vorteilen, die sich aus der Gesellschafterstellung ergeben, an eine nahe stehende Person beim Gesellschafter Einkommensverwendung darstellt (VwGH 14.12.2005, 2002/13/0022).

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu diesen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs. 2 Z 1 lit. a leg. cit. auch sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Sonstige Bezüge in diesem Sinne sind andere geldwerte Vorteile, die der Gesellschafter auf Grund seiner Gesellschafterstellung ohne Gewinnverteilungsbeschluss bezieht. Dazu zählen insbesondere verdeckte Gewinnausschüttungen.

Keine Kapitalertragsteuer fällt an, wenn die Voraussetzungen des § 94 Z 2 EStG 1988 für die Schachtelbegünstigung erfüllt sind, d.h. der Empfänger der Kapitalerträge eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft ist, die mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Grund- oder Stammkapital der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt ist. Die Befreiungsbestimmung umfasst sämtliche Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a und EStG 1988, so auch verdeckte Ausschüttungen.

Im vorliegenden Fall kam die Finanzbehörde und in Übereinstimmung auch der unabhängige Finanzsenat zu dem Ergebnis, dass die in Frage stehenden Geldmittel aus der "Lieferantenforderung" tatsächlich JL zugeflossen sind.

JL ist an der Bw nicht direkt beteiligt, sondern nur mittelbar. Alleingesellschafterin der Bw ist die GI. An dieser war JL im fraglichen Jahr 1993 zu 75 Prozent beteiligt. Da die GI die Entnahmen ihres Gesellschafters akzeptiert hat, stellt dieses Einverständnis eine Einkommensverwendung auf ihrer Seite dar, welche in Form einer verdeckten Ausschüttung erfolgte. Diese Konstellation ist im Ergebnis jenen Fällen vergleichbar, in denen Empfänger der verdeckten Ausschüttung eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person ist.

Von einer derartigen Einkommensverwendung durch die GI ist daher auch im vorliegenden Fall ungeachtet des Geldflusses an JL auszugehen und die VGA der Alleingesellschafterin der vorteilsgewährenden Kapitalgesellschaft, hier also der GI, zuzurechnen, da diese als Anteilsinhaberin es zugelassen hat, dass die ihr zustehenden Gewinnanteile ihrem Gesellschafter JL zugekommen sind.

Durch die Zurechnung der VGA an die Alleingesellschafterin GI kommt aber die Befreiungsbestimmung des § 94 Abs. 2 EStG zur Anwendung, wonach der zum Abzug der Kapitalertragsteuer Verpflichtete (hier SCH) keine Kapitalertragsteuer einzubehalten hat, wenn der Empfänger der Kapitalerträge (GI) eine Körperschaft ist, welche zu mindestens einem Viertel am Grund- oder Stammkapital beteiligt ist. Dies trifft auf die Bw, die SCH zu, da die Empfängerin der Kapitalerträge (GI) an ihr zu 100 Prozent beteiligt ist.

Der Berufung ist daher stattzugeben. Der Haftungsbescheid betreffend die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1.1.1993 bis 31.12.1993 wird ersatzlos aufgehoben.

Körperschaftsteuer 1994:

Scheinrechnung Erdarbeiten B, Tz. 41b, Tz. 20:

Folgende Fakten sind aktenkundig:

Mit Kaufvertrag vom 2.4.1991 erwarb die Bw die Liegenschaften KG BN aus der Y KG BN und die Liegenschaften KG SchT aus der YY KG SchT im Ausmaß von insgesamt 56.500 m² von der Ö um 1.596.492,00 ATS. Eine Teilfläche dieser Liegenschaften im Ausmaß von 38.256 m² stellte die Liegenschaft SG dar. Die restliche Liegenschaftsfläche wurde parzelliert und in Form von Einzelflächen an diverse Privatpersonen in den Jahren 1991 und 1993 verkauft.

Beweis: Kaufvertrag vom 2.4.1991 (Arbeitsbogen Nr. 114011/98 zu SCH, Band II, Seite 23-32).

Mit Schreiben vom 13.4.1992 richtete die Firma SCH an die Gemeinde BN ein Ansuchen um Einplanierung des Grundstückes SG (Teil der Liegenschaft BN).

Beweis: Ansuchen vom 13.4.1992 (Arbeitsbogen Nr. 114011/98 zu SCH, Band I, Seite 216).

Die Gemeinde bewilligte mit Bescheid vom 4.5.1992 die Planierungsarbeiten, welche im Einzelnen der Niederschrift über die Bauverhandlung entnommen werden können. Dort wurden als Planierungsarbeiten der Abbruch der bestehenden Einbauten, die schichtenweise Befüllung des Grabens mit Material und ausreichender Verdichtung desselben, Humusierung der Oberfläche nach Auffüllung, Entfernung des aufkommenden Bewuchses und Abtransport des Abbruchmaterials in eine bewilligte Deponie angeführt.

Beweis: Niederschrift über Bauverhandlung vom 27.4.1992 (Arbeitsbogen Nr. 114011/98 zu SCH, Band II, S 183-184);

Baubewilligungsbescheid vom 4.5.1992 (Arbeitsbogen Nr. 114011/98 zu SCH, Band II, S. 206).

Mit Schreiben vom 19.5.1992 teilte die Firma T der Gemeinde BN mit, dass sie für die Entsorgung bzw. Zuschüttung des ehemaligen Schießkanals als Bauführer fungieren würde und in den folgenden Tagen mit der Durchführung der Arbeiten beginnen würde.

Beweis: Schreiben vom 19.5.1992 (Arbeitsbogen Nr. 114011/98 zu SCH, Band II, S. 187)

Die Firma T legte an die Firma SCH einen Kostenvoranschlag für die laut Bauverhandlung erforderlichen Arbeiten zur Planierung des ehemaligen Schießkanals und stellte ihr mit Teilrechnung vom 29.5.1992 eine Akontozahlung von 150.000,00 ATS in Rechnung, welche von dieser mittels Barscheck beglichen wurde.

Beweis: Kostenvoranschlag vom 8.5.1992 (Arbeitsbogen Nr. 114011/98 zu SCH, Band II, S. 190-191)

Teilrechnung vom 29.5.1992 (Arbeitsbogen Nr. 114011/98 zu SCH, Band II, S. 193)

Schreiben vom 4.6.1992 von der SCH über geleistete Akontozahlung (Arbeitsbogen Nr. 114011/98 zu SCH, Band II, S. 194)

Mit Rechnung vom 14.4.1993 und vom 24.5.1993 stellte die Firma T die geleisteten Arbeiten der Firma GI (mit dem händischen Vermerk "vormals SCH " auf der Rechnung) in Rechnung und teilte mit einem weiteren Schreiben an die Gemeinde mit, dass die Arbeiten durchgeführt worden wären.

Beweis: Rechnung vom 14.4.1993 (Arbeitsbogen Nr. 114011/98 zu SCH, Band II, S. 195)

Rechnung vom 24.5.1993 (Arbeitsbogen Nr. 114011/98 zu SCH, Band II, S. 198)

Kopie Kontoauszug mit Nachweis des Zahlungseinganges (Arbeitsbogen Nr. 114011/98 zu SCH, Band II, S. 196-197)

Schreiben vom 10.5.1994 (Arbeitsbogen Nr. 114011/98 zu SCH, Band II, S. 199)

Mit Kaufvertrag vom 4.10.1993 erwarb die Gemeinde BN die Liegenschaft SG um 280,00 ATS/m² von der Bw um insgesamt 10.711.680,00 ATS.

Beweis: Kaufvertrag vom 4.10.1993 (Arbeitsbogen Nr. 114011/98 zu SCH, Band II, Seite 154-156).

Mit Rechnung vom 15.3.1994 stellte eine Firma B der Bw Erdarbeiten auf dem Grundstück SG in der Höhe von 1.451.088,00 ATS in Rechnung. Auf dieser Rechnung befindet sich auch der handschriftliche Vermerk " Betrag mittels Scheck dankend erhalten." Als Erdarbeiten wurden im einzelnen Rodung des restlichen Strauch- und Baumbestandes, Abbruch und

Schremmarbeit des Schießgrabens (Beton), Hinterfüllung des Druckwasserkanals, Niveauherstellung und Planierung des gesamten Grundstückes angeführt.

Beweis: Rechnung vom 15.3.1994 (Arbeitsbogen Nr. 114011/98 zu SCH, Band II, Seite 149).

Die Bw hat auf dem Konto Fremdleistungen diesen Aufwand in der Höhe von 1.166.666,66 ATS (Rechnungsbetrag abzüglich Skonto netto ohne USt) verbucht, Vorsteuer in der Höhe von S 233.333,34 ATS wurde in Abzug gebracht.

Im Zuge einer Vernehmung durch die Prüfungsabteilung Strafsachen gab B an, dass er im Herbst 1992 oder 1993 die Liegenschaft SG gemeinsam mit JL und MagL besichtigt habe. Er habe damals die Adaptierungskosten auf eine Höhe von 1.400.000,00 ATS geschätzt. Es sei in weiterer Folge zu keinen Leistungen oder Lieferungen seinerseits gekommen. Zu einem späteren Zeitpunkt sei JL an ihn herantreten und habe ihn um Ausstellung einer Rechnung über Adaptierungsarbeiten für das Grundstück SG in der Höhe von 1.400.000,00 ATS ersucht. Den Grund, warum er diese Rechnung gebraucht habe, habe er nicht bekannt gegeben. Am 15.3.1994 habe er dann die entsprechende Rechnung ausgestellt, obwohl er tatsächlich keine Leistung erbracht hatte. Es sei ihm nicht bekannt gewesen, dass die Adaptierungsarbeiten bereits von einer anderen Firma durchgeführt worden waren und das Grundstück bereits veräußert war. Für die Ausstellung der fingierten Rechnung habe er keine Gegenleistung erhalten. Auch den auf dem Scheck quittierten Betrag von 1,4 Mio. ATS habe er nie erhalten. Die Firma B gab es zu diesem Zeitpunkt nicht mehr.

Beweis: Niederschrift vom 19.5.1998 und vom 19.6.1998 (Arbeitsbogen Nr. 114011/98 zu SCH, Band II, Seite 131 und 137).

Mit Schreiben vom 23.6.1998 gab die Gemeinde BN bekannt, dass die Planierung des Geländes auf dem Grundstück SG noch vor dem Ankauf durch die Gemeinde erfolgt sei und noch von der Firma SCH in Auftrag gegeben worden sei. Weitere Bodenbearbeitungsmaßnahmen als wie von der Gemeinde im Rahmen eines Baubewilligungsverfahrens genehmigt seien nicht bekannt.

Beweis: Beweis: Schreiben vom 23.6.1998 (Arbeitsbogen Nr. 114011/98 zu SCH, Band II, Seite 1).

Mit Schreiben vom 23.9.1998 gab die Gemeinde BN bekannt, dass ein Herr B bei der Gemeinde nicht bekannt sei.

Beweis: Schreiben vom 23.6.1998 (Arbeitsbogen Nr. 114011/98 zu SCH, Band II, Seite 1).

Unter Würdigung der vorliegenden, aktenkundigen Fakten geht der unabhängige Finanzsenat in seiner weiteren rechtlichen Beurteilung davon aus, dass es sich bei der Rechnung über Erdarbeiten seitens B um eine Scheinrechnung handelt und dass dieser die angeführten

Arbeiten nicht ausgeführt hat und den strittigen Betrag auch nicht erhalten hat. Der Geldbetrag ist JL zugeflossen. Die Behörde kommt zu diesem Ergebnis auf Grund folgender Beweiswürdigung:

B hat in seiner Aussage selbst angegeben, dass er die angeführten Leistungen nicht erbracht hat. Dies ist insofern glaubwürdig, als er zu dem fraglichen Zeitpunkt über keine Firma mit dem Gegenstand Erdbewegungsarbeiten mehr verfügte. Es standen ihm daher auch die notwendigen Gerätschaften zur Durchführung der Arbeiten nicht mehr zur Verfügung.

Die im Zuge der Berufung von der Bw vorgelegte Erklärung von B - dass er die streitgegenständlichen Arbeiten durch Subunternehmer habe durchführen lassen und dass ihm von dem Geldbetrag von 1.400.000,00 ATS nur ein Dispositionsbetrag verblieben wäre - steht in Widerspruch zu seinen ursprünglichen Aussagen vor der Finanzbehörde und im Finanzstrafverfahren.

Diesen, den ursprünglichen Angaben widersprechenden neuen Aussagen wird aus folgendem Grund kein Glauben geschenkt: Wie dem Dokumentenmaterial entnommen werden kann, wurden die in der streitgegenständlichen Rechnung angeführten Arbeiten der Bw bereits 1993 in Rechnung gestellt, und zwar von der Firma T, und von der Bw auch im Jahre 1993 bezahlt. Die von dieser Firma in Rechnung gestellten Arbeiten stimmen mit jenen Arbeiten überein, die laut Bauverhandlung aus dem Jahr 1992 durchzuführen waren. Die Firma T hat in einem gesonderten Schreiben an die Gemeinde mitgeteilt, dass die Arbeiten bereits durchgeführt worden sind. Damit übereinstimmend gab die Gemeinde bekannt, dass im Zeitpunkt ihres Erwerbes des Grundstückes im Oktober 1993 die Planierungsarbeiten bereits durchgeführt waren und dass außer den laut Bescheid bewilligten Planierungsarbeiten keine weiteren Bauvorhaben bei der Gemeinde bekannt waren. Genau diese Arbeiten stellte aber B im Jahre 1994, bereits nach der Veräußerung des Grundstückes an die Gemeinde, in Rechnung.

Die genaue Betrachtung der im Gedächtnisprotokoll angeführten Arbeiten zeigt, dass die Arbeiten zwar detailliert aufgelistet werden, aber im Wesentlichen die gleichen Arbeiten umfassen, die auch laut Bauverhandlung noch durchzuführen waren. Dass die Beschreibungen nicht völlig wortgleich sind bzw. das Gedächtnisprotokoll ausführlich beschreibend ist im Gegensatz zum Bauverhandlungsprotokoll, das die Arbeiten kurz zusammenfasst, beweist noch nicht einen weit größeren Umfang an Arbeiten wie dies in der Berufung behauptet wird. Vielmehr zeigt der Vergleich der jeweils angeführten Arbeiten, dass sowohl in der Bauverhandlung als auch in der Rechnung von B als auch in seinem Gedächtnisprotokoll von denselben Arbeiten die Rede ist. Dieses Vorbringen, dass weit umfangreichere Arbeiten als von der Firma T ausgeführt, durchgeführt worden waren, vermag daher auch aus diesem Grunde nicht zu überzeugen.

Es ist nicht glaubhaft, dass jene Arbeiten, die bereits von einem Unternehmen durchgeführt worden waren und der Gemeinde auch als durchgeführt angezeigt worden waren, zu einem späteren Zeitpunkt noch einmal in Angriff genommen worden wären. Dies hätte demnach noch vor der Veräußerung an die Gemeinde und ohne gültige Baubewilligung erfolgen müssen, da ein weiteres Baubewilligungsverfahren bei der Gemeinde nicht bekannt ist. Zudem ist es nicht glaubhaft, dass ein bereits einplaniertes Gelände, wobei die Planierungsarbeiten jeweils den Abschluss der Erdbewegungsarbeiten darstellen, neuerlich aufgegraben und neuerlich einplaniert würde. Es ist auch nicht glaubhaft, dass Abbrucharbeiten, die naturgemäß nur ein Mal durchgeführt werden können, noch ein weiteres Mal durchgeführt worden wären.

Das Vorbringen der Bw, dass Arbeiten in größerem Umfang als von der Firma T erforderlich gewesen wären und diese dann von B durchgeführt worden wären, vermag angesichts der Mitteilungen der Gemeinde, dass ein weiteres Baubewilligungsverfahren nicht stattgefunden habe und keine weiteren Baubewilligungen erteilt worden sind, daher nicht zu überzeugen. Dass die Firma T die Arbeiten nur zum Teil und der Rest von B ausgeführt worden wäre, wird mit dem Schreiben der Firma T an die Gemeinde widerlegt, in dem die Firma T die Durchführung der Arbeiten der Gemeinde angezeigt hat und darin ausdrücklich anführt, dass **sämtliche** Baulichkeiten abgetragen und ordnungsgemäß entsorgt wurden. In diesem Schreiben werden als weitere Arbeiten wieder die Eindämmung und Planierung angeführt. Das Vorbringen, dass Arbeiten in weit größerem Umfang erforderlich und daher von B durchgeführt worden wären, vermag daher nicht zu überzeugen.

Es ist auch nicht glaubhaft, dass die Bw die durchgeführten Arbeiten im Jahr 1993 erst an die Firma T bezahlt hat und im Jahr 1994 die gleichen Arbeiten noch einmal entlohnt hat, diesmal an B.

Die von der Bw vorgelegten Fotos sind nicht geeignet, das Vorbringen der Bw zu untermauern. Aus den Fotos ist nicht ersichtlich, wann diese angefertigt worden sind und welchen Zeitpunkt der Geländebeschaffenheit sie zeigen. Zudem vermögen sie keinen Nachweis über den allfälligen Umfang von Arbeiten zu erbringen bzw. einen Nachweis darüber, wer allfällige Arbeiten ausgeführt hat. Auch die Tatsache, dass B auf einem der Fotos abgebildet ist, erbringt keinen Nachweis darüber, dass er tatsächlich auch Arbeiten durchgeführt hat. Bei größeren Auftragsvorhaben ist es durchaus üblich, dass verschiedene in Frage kommende Unternehmer den allfälligen Auftrag einer Einschätzung vor Ort unterziehen. Dies sagt aber noch nichts darüber aus, wem der Auftrag letztlich erteilt wird und wer die Arbeiten dann tatsächlich ausführen wird. Darüber hinaus kann eine fachkundige Person das Gelände nur zu einer Beratung besichtigen. (Nach der Aussage von B hat dies ja auch tatsächlich stattgefunden.) Die vorgelegten Fotos stellen daher keinen Nachweis der

Ausführung der Arbeiten durch B dar und vermögen auch den behaupteten Umfang der Arbeiten nicht zu dokumentieren.

Dies gilt ebenso für die vorgelegten Pläne Lage- und Höhenplan und Querschnitt. Die Pläne zeigen zwar, was abgebrochen werden musste, machen aber keinen Beweis darüber, dass dies nicht von der Firma T ausgeführt worden wäre oder nur zum Teil von dieser ausgeführt worden wäre. Die vorgelegte Bauverhandlungsniederschrift befand sich bereits im Arbeitsbogen in Kopie und wurde im Zuge der Ermittlungen durch den Betriebsprüfer bereits bei der Feststellung berücksichtigt. Diese Unterlagen sind daher nicht geeignet, das Vorbringen der Bw unter Beweis zu stellen und die Behörde von dem von der Bw behaupteten Sachverhalt zu überzeugen.

Rechtliche Würdigung:

§ 8 Abs. 2 KStG 1988 regelt, dass es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung ist, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Maßnahmen der Einkommensverwendung dürfen daher das Einkommen der Körperschaften nicht mindern. Als Maßnahme der Einkommensverwendung führt der Gesetzgeber unter anderem hier ausdrücklich verdeckte Gewinnausschüttungen an.

Hinsichtlich der grundsätzlichen rechtlichen Regelung betreffend verdeckte Gewinnausschüttungen wird auf die Ausführungen unter "Lieferantenguthaben" verwiesen.

Verdeckte Ausschüttungen können das Einkommen der Körperschaft in mehreren Formen mindern. Entweder liegen überhöhte (scheinbare) Aufwendungen oder zu geringe (fehlende) Einnahmen vor.

Im vorliegenden Fall hat die Bw eine Aufwendung für Fremdleistung gewinnmindernd abgesetzt, ohne dass ihr ein derartiger Aufwand tatsächlich erwachsen wäre. Der entsprechende Geldbetrag wurde vom Mehrheitsgesellschafter behoben und der Bw nicht mehr zugeführt.

Werden die Voraussetzungen für eine VGA auf den vorliegenden Streitpunkt angewendet, so zeigt sich daher, dass sämtliche Kriterien, die zu einer VGA führen, erfüllt sind. Die Geldmittel der Gesellschaft sind dem Mehrheitsgesellschafter zugeflossen und ist damit die Bereicherung einer der Körperschaft nahe stehenden Person zu Lasten der Gesellschaft eingetreten. Da die Bw. keinerlei Schritte unternommen hat, um diese Geldmittel vom Gesellschafter erstattet zu bekommen und diese Mittel dem Vermögen der Gesellschaft wieder zuzuführen, kann daraus geschlossen werden, dass die Bw die Verminderung ihres Vermögens akzeptiert hat. Es liegt

daher eine VGA vor. Die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftssteuer 1994 war daher um diese VGA zu erhöhen.

Wiederaufnahme Umsatzsteuer 1994:

Sachverhalt:

Die Behörde erließ den Bescheid betreffend die Umsatzsteuer 1994 entsprechend der abgegebenen Erklärung und berücksichtigte auf diesem Wege die geltend gemachte Vorsteuer laut Erklärung.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass einem Vorsteuerbetrag von 233.333,34 ATS eine Scheinrechnung zu Grunde lag, die Leistungen anführte, welche für das Unternehmen tatsächlich nicht erbracht worden waren. Diese Tatsache wurde der Finanzbehörde erst durch die Prüfungshandlungen bekannt.

Wie die Behörde zu diesem Sachverhalt gelangte ist der ausführlichen Beweiswürdigung oben unter "Körperschaftsteuer 1994, Scheinrechnung Erdarbeiten B" zu entnehmen.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen zulässig, wenn unter anderem Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Dabei ist es Aufgabe der Abgabenbehörde, unmissverständlich darzutun, welchen Wiederaufnahmetatbestand sie bei Erlassung des Wiederaufnahmebescheides herangezogen hat.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Ist die Rechtsfrage dahingehend geklärt, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, dann hat die Behörde in Ausübung des Ermessens zu entscheiden, ob die amtswegige Wiederaufnahme zu verfügen ist.

Unter Bedachtnahme auf die Bestimmungen des § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen.

Ausgehend von diesen Ausführungen bedeutet dies für den vorliegenden Fall, dass das Neuhervorkommen erheblicher Sachverhaltselemente durch Gegenüberstellung des Wissenstandes der Behörde zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung auf Grund der Abgabenerklärung der Bw und dem Wissensstand der Behörde nach den durchgeführten Ermittlungen durch die Betriebsprüfung beurteilt werden muss.

Im vorliegenden Fall wurde der Behörde erst durch die Betriebsprüfung bekannt, dass dem Vorsteuerabzug in der Höhe von 233.333,34 ATS eine Scheinrechnung zu Grunde lag und dass die darin angeführten Leistungen tatsächlich nicht erbracht worden waren.

Dies stellt eine neue Tatsache dar, die der Behörde erst durch die Ermittlungen der Betriebsprüfung bekannt wurden und deren Kenntnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Ein Wiederaufnahmegrund ist daher gegeben.

Die Behörde hat dies auch in der Begründung des Bescheides zum Ausdruck gebracht, in dem sie im Bescheid selbst auf den Betriebsprüfungsbericht verwies. Im Bericht selbst werden als Wiederaufnahmegründe die betreffenden Feststellungen mit ihrer Tz angeführt.

Im Hinblick auf die gebotene Ermessensübung spricht für die Wiederaufnahme das Prinzip der Rechtsrichtigkeit, dem grundsätzlich der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen ist.

Weiters spricht für die Wiederaufnahme des Verfahrens der Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung, wonach alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften gleichmäßig behandelt werden sollen. Blicke der Erstbescheid im Rechtsbestand, so würden alle anderen Abgabepflichtigen, deren Sachverhalte von Beginn an vollständig bekannt waren, gegenüber der Bw benachteiligt werden.

Für die Wiederaufnahme spricht auch das allgemeine öffentliche Interesse an der Abgabeneinbringung. Die Berücksichtigung dieses Vorsteuerbetrages bewirkt durch eine verkürzte Bemessungsgrundlage einen Ausfall von Steuereinnahmen, der von der Allgemeinheit zu Gunsten der Bw zu tragen wäre.

Bei einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage im Ausmaß von 233.333,34 ATS kann auch nicht von einer geringfügigen Auswirkung der Wiederaufnahme ausgegangen werden.

Bei der Frage, ob die Verfügung der Wiederaufnahme nicht gegen die Billigkeit verstoße, ist zu untersuchen, ob berechnigte Interessen der Bw an der Rechtsbeständigkeit derart verletzt werden, dass die angeführten Zweckmäßighkeitsgründe gegenüber den Billighkeitsgründen in den Hintergrund treten.

Das Interesse der Bw an der Aufrechterhaltung eines Bescheides, dem eine Scheinrechnung ohne tatsächliche Leistungen zu Grunde liegt, ist nach Ansicht des unabhängigen

Finanzsenates jedenfalls nicht schutzwürdig. Die Wiederaufnahme des Verfahrens verstößt in diesem Sinne daher nicht gegen die Billigkeit.

Unter all diesen Erwägungen erscheint es daher nicht unbillig, die Interessen der Allgemeinheit an der Abgabeneinbringung über die Interessen der Bw an der Rechtsbeständigkeit zu stellen.

Umsatzsteuer 1994:

Sachverhalt:

Mit Rechnung vom 15.3.1994 stellte B der Bw Erdarbeiten in der Höhe von 1.451.088,00 ATS in Rechnung. Die Bw hat auf dem Konto Fremdleistungen diesen Aufwand verbucht und Vorsteuer in der Höhe von 233.333,34 in Abzug gebracht.

Die in der Rechnung angeführten Arbeiten wurden tatsächlich nicht erbracht. B betrieb zu diesem Zeitpunkt kein Erdbewegungsunternehmen mehr.

Wie die Behörde zu diesem Sachverhalt gelangte ist der ausführlichen Beweiswürdigung oben unter "Körperschaftsteuer 1994, Scheinrechnung Erdarbeiten B" zu entnehmen.

Rechtliche Würdigung:

Nach § 12 Abs. 1 UStG kann der zum Vorsteuerabzug berechtigte Unternehmer jene Vorsteuerbeträge abziehen, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt wurden, ausgewiesen sind. Damit die Berechtigung zum Vorsteuerabzug gegeben ist, müssen jeweils alle für den Abzug der gesondert ausgewiesenen Steuer geforderten Voraussetzungen gegeben sein.

Eine unabdingbare Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist daher, dass die Lieferung ausgeführt wird. Keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug besteht, wenn zwar eine Rechnung ausgestellt wird und in dieser ein Steuerbetrag gesondert ausgewiesen wird, obwohl der Rechnungsaussteller die angeführte Leistung nicht ausführt. Hier ist die Voraussetzung einer ausgeführten Leistung nicht erfüllt.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes obliegt der Beweis, dass die behauptete, aber zweifelhafte Leistung erbracht wurde, dem Abgabepflichtigen (und nicht der Behörde), weil nur ihm und nicht auch der Behörde die näheren Umstände über die der Bw angeblich erbrachte Leistung bekannt sein können.

Im vorliegenden Fall hat die Bw Vorsteuer aus einer Rechnung von B geltend gemacht. Die Feststellungen der Prüfung haben aber ergeben, dass die in der Rechnung angeführte Leistung tatsächlich nicht erbracht wurde. Die Bw vermochte auch keinen Beweis darüber

beibringen, der die berechtigten Zweifel der Behörde auf Grund der übrigen Feststellungen in diesem Zusammenhang ausräumen hätte können. Liegt der Rechnung aber keine tatsächliche Leistung zu Grunde, so kann auch keine Vorsteuer geltend gemacht werden. Der Vorsteuerabzug war daher zu versagen.

Die Bw bringt in ihrer Berufung vor, dass die Umsatzsteuer aus dieser Rechnung dem Rechnungsaussteller B vorgeschrieben worden wäre, obwohl der Vorsteuerabzug auf Seiten der Bw versagt worden war. Die Finanzbehörde hätte diesen Vorsteuerbetrag daher doppelt gefordert.

Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass die Berechtigung zum Vorsteuerabzug von den oben angeführten Voraussetzungen abhängt. Die Frage, ob der Rechnungsaussteller die entsprechende Umsatzsteuer auch abgeführt hat, wird dabei nicht angeführt. Die Berechtigung zum Abzug der Vorsteuer ist daher nicht davon abhängig, ob der Rechnungsaussteller die Umsatzsteuer abgeführt hat. Umgekehrt bewirkt die allfällige Zahlung der Umsatzsteuer durch den Rechnungsausstellers auch nicht die Berechtigung zum Vorsteuerabzug beim Rechnungsempfänger unabhängig von der Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen zum Vorsteuerabzug. Diesbezüglich verkennt die Bw die Rechtslage. Dieses Vorbringen vermag der Berufung daher nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Begründung Beschlüsse:

Da die Bw. in der mündlichen Verhandlung am 9. Juni 2006 die Berufungen betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 und 1994 sowie die Berufungen betreffend die Körperschaftsteuer für die Jahre 1993, 1995 und 1996 zurückgenommen hat, erklärt die Behörde diese als gegenstandslos. Damit treten die angefochtenen Bescheide vom 22.3.1999 in formelle Rechtskraft und das diesbezügliche Berufungsverfahren ist damit beendet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage (nur bei Ausfertigung für Bw): 1 Schnellhefter orange, beinhaltend: 5 Fotos, Lage- und Höhenplan, Querschnitt, Niederschrift Bauverhandlung

Wien, am 6. Juli 2006