



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende X und die weiteren Mitglieder XY, über die Berufung der Bw., W., G., vertreten durch XX, vom 22. Dezember 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, vertreten durch YY, vom 1. Dezember 2006 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005 und der Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 sowie gegen die Bescheide betreffend die Körperschaftsteuer 2003, 2004 und 2005 und Umsatzsteuer 2004 und 2005 sowie gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005 nach der am 23. März 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer für das Jahr 2004 wird stattgegeben. Der Wiederaufnahmebescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Dieser Bescheid bleibt unverändert.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Körperschaftsteuer für das Jahr 2004 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Körperschaftsteuer für das Jahr 2005 wird teilweise stattgegeben.

Dieser Bescheid wird abgeändert.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2003 und 2004 wird stattgegeben.

Diese Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Der Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend die Kapitalertragsteuer für das Jahr 2005 wird teilweise stattgegeben.

Dieser Bescheid wird abgeändert.

Die Kapitalertragsteuer für das Jahr 2005 wird in Höhe von 13.300,94 € festgesetzt.

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

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die im Baubereich tätig ist. Gewinnermittlungszeitraum ist das Wirtschaftsjahr 1. März bis 28. Februar des jeweiligen Kalenderjahres.

Frau DI M.S. vertritt die Bw. als Geschäftsführerin und ist gleichzeitig neben DI T.S. sowie S. und A.S. Gesellschafter dieser Gesellschaft.

Infolge einer Außenprüfung bei der Bw. im Jahre 2006 wurden unter anderem die Verfahren betreffend die Körperschaftsteuer 2003 bis 2005 und die Umsatzsteuer 2004 und 2005 wiederaufgenommen und für die jeweiligen Jahre neue Sachbescheide sowie Kapitalertragsteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 erlassen.

Der Niederschrift über die Schlussbesprechung und dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 23. November 2006 ist zu entnehmen, dass sich die amtswegige Wiederaufnahme der oben genannten Verfahren auf die in Tz 1, 2 und 3 des Prüfungsberichtes festgehaltenen Feststellungen stützt.

Die Wiederaufnahme erfolgte außerdem unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im Sinne des § 20 sei dabei die Interessensabwägung in der Weise vorgenommen worden, als dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit eingeräumt worden sei.

Dem Prüfungsbericht sind nachfolgende Feststellungen zu entnehmen:

### **1. Gebäude in xxx O.**

In Tz 1 des Berichtes hat der Prüfer festgehalten, dass die Bw. mit Kaufvertrag vom 18. Dezember 2002 eine Liegenschaft in xxx O., yyy, erworben habe.

Die Bw. habe mit Beginn des Wirtschaftsjahres 29. Februar 2004 von den Kosten (iHv 787.333,33 €) des angeschafften Betriebsgebäudes eine Absetzung für Abnutzung im Ausmaß von 2%, das sind 7.833,33 € in Abzug gebracht.

Der Betriebsprüfer vertrat diesbezüglich jedoch die Ansicht, dass die von der Bw. vorgenommene Abschreibung des Gebäudes wegen fehlender betrieblicher Verwendung im Prüfungszeitraum nicht zulässig gewesen sei und rechnete den Abschreibungsbetrag dem Gewinn wieder hinzu (vgl. Tz 2 des Prüfungsberichtes).

### **2. Aktivierung Instandsetzung**

Im Zeitraum 23. März 2004 bis 25. Februar 2005 habe die Bw. am erworbenen Gebäude Renovierungsarbeiten durchführen lassen und die Kosten in Höhe von 148.177,09 € zum Bilanzstichtag 28. Februar 2005 zur Gänze als Instandhaltungsaufwendungen gewinnmindernd geltend gemacht.

Die Betriebsprüfung führte in diesem Zusammenhang aus, dass bei Erwerb eines Gebäudes in vernachlässigtem Zustand grundsätzlich alle Aufwendungen innerhalb von drei Jahren ab dem Ankauf des Gebäudes Teil der Anschaffungskosten seien und als nachgeholte Instandsetzungsaufwendungen zu aktivieren gewesen wären.

### 3. Scheinrechnungen

Feststellungen im Bericht der Betriebsprüfung über das Vorliegen von Scheinrechnungen, die ein B. (in der Folge: B.) als Geschäftsführer der B.GmbH (in der Folge: B. GmbH) an die Bw. ausgestellt haben soll, führten zum Verlust der im Streitzeitraum geltend gemachten Vorsteuerbeträge.

B. sei bis zur Konkurseröffnung am 11. Jänner 2006 Geschäftsführer der B. GmbH, einem Karosserieunternehmen, gewesen.

Bei den besagten Scheinrechnungen handle es sich um Honorarnoten über Beratungsleistungen. Diesen Rechnungen ist als Leistungsadressat B. für GmbH, Adresse", zu entnehmen.

Die Bw. verbuchte den in diesen Rechnungen fakturierten Aufwand als „Provisionen an Dritte“.

Es handelt sich dabei um eine Honorarrechnung vom 28. Juli 2003 für „geleistete Unternehmensberatung inklusive vorbereiteter und begleiteter Gesellschafts- Umgründungen für den Zeitraum Dezember /02 bis einschließlich März/03 in einem Gesamtausmaß von 162.400,00 € zuzüglich einer Umsatzsteuer in Höhe von 32.480,00 €.

Den Veranlagungsakten sind zwei weitere Fakturen vom 30. Juli 2004 über 20.069,00 € zuzüglich 4.013,80 € USt sowie vom 7. Februar 2005 über 21.934,00 € zuzüglich 4.386,80 € USt zu entnehmen. Als Leistung wurde angegeben: „Honorarnote über Provisionen laut beiliegender Aufstellung über 10% Bonus für das Jahr 2003“.

Aus den Aufstellungen gehen unterschiedliche Rechnungsbeträge hervor, die nicht näher definierbaren Bezeichnungen mit unterschiedlichen Datenangaben zugeordnet wurden.

Ein schriftlicher Beratungsauftrag vom 1. Dezember 2002 zwischen der Bw. und B. würde die Ausführung der in Rede stehenden Beratungsleistungen nachweisen. Inhalt des Auftrages sei beispielsweise die Neustrukturierung der Lagerbewirtschaftung, die Optimierung des Materialeinkaufes, die Optimierung der Personalbeschaffung usw. gewesen.

Außerdem gehe aus einem Schreiben über ein Umgründungskonzept hervor, dass B. Vorschläge bezüglich einer Umgründung der Bw. gemeinsam mit dem Unternehmen der K & Co GmbH gemacht und dabei mögliche Folgen daraus dargelegt habe.

Die Betriebsprüfung verweist jedoch in diesem Zusammenhang auf eine Aussage des B. vom 27. März 2006 in einem ihn betreffenden Prüfungsverfahren, wonach er an die Bw. fingierte Rechnungen über Unternehmensberatung und Provisionen ausgestellt hätte, ohne dafür Leistungen erbracht zu haben. Als „Honorar“ für die Ausstellung dieser Rechnungen habe er die in der Rechnung ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge und 5% der Nettohonorare erhalten.

Aus der niederschriftlich festgehaltenen Aussage des B. würden sich nachfolgende fingierte Rechnungsbeträge ergeben:

- Rechnung vom 28. Juli 2003 über 162.400,00 € zuzüglich 32.480,00 € USt
- Rechnung vom 30. Juli 2004 über 20.069,00 € zuzüglich 4.013,80 € USt
- Rechnung vom 7. Februar 2005 über 21.934,00 € zuzüglich 4.386,80 € USt

Mangels eines Leistungsaustausches könne daher die Bw. keine Vorsteuern geltend machen. Der Aufwand für „Unternehmensberatung“ und „Provisionen“ stelle einschließlich der nicht abzugsfähigen Vorsteuern eine verdeckte Ausschüttung an die Geschäftsführerin der Bw. dar. Die auf die verdeckte Ausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer sei ebenso als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln und der Bw. zuzurechnen gewesen.

Daraus ergaben sich Umsatzsteuernachforderungen im Ausmaß von 32.480,00 € (2004) und 40.880,60 € (2005), Kapitalertragsteuernachforderungen in Höhe von 54.133,00 € (2003) , 64.959,00 € (2004) und 84.760,00 € (2005) sowie verdeckte Ausschüttungen im Ausmaß von 216.533,00 € (2003), 43.306,00 € (2004) und 67.204,60 € (2005).

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ am 1. Dezember 2006 hinsichtlich des Streitzeitraumes Wiederaufnahmebescheide betreffend die Umsatzsteuer 2004 und 2005 und die Körperschaftsteuer 2003 bis 2005, weiters Bescheide betreffend die Körperschaftsteuer der Jahre 2003 bis 2005, die Umsatzsteuer der Jahre 2004 und 2005 sowie Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005.

Gegen die oben genannten Bescheide erhob der steuerliche Vertreter der Bw. Berufung und führte Folgendes aus:

### **1. Wiederaufnahme der Verfahren**

Die Wiederaufnahme der Verfahren der Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 und der Umsatzsteuer 2004 und 2005 sei laut Bescheidbegründung aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sein sollen, erfolgt.

Weder die Niederschrift über die Schlussbesprechung noch der Bericht der Betriebsprüfung würden einen Nachweis beinhalten, wonach eine Wiederaufnahme gerechtfertigt sei. Vielmehr beinhalte der Prüfbericht überhaupt keine expliziten Ausführungen zur Frage, wann welche Beweismittel neu hervorgekommen sein sollen. Es sei aber nicht Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes nachzuweisen, sondern Aufgabe der Behörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen seien (VwGH 30.9.1987, 87/13/0006).

Die Wiederaufnahmebescheide seien schon deshalb mit dem Mangel der Rechtswidrigkeit behaftet, zumal in diesen die entsprechenden Wiederaufnahmegründe nicht angegeben worden wären, und darüber hinaus auch ihre zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens nicht dargestellt worden sei.

Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe sei jedoch nicht nur in der Berufungsentscheidung, sondern auch in der Berufungsvorentscheidung nicht nachholbar.

Der Prüfbericht beinhalte zum einen die Beurteilung, dass die Bw. Scheinrechnungen als Provisionen an Dritte verbucht habe. Diese Feststellung gründe sich auf eine Aussage von B., dass von ihm bzw. der von ihm vertretenen B. GmbH für die gelegten Rechnungen keine Leistungen erbracht worden wären. Darüber hinaus solle er nur 5 % des Nettobetrages zuzüglich der gesamten Umsatzsteuer tatsächlich erhalten haben. Zum anderen habe die Betriebsprüfung die Feststellung damit begründet, dass die als Provisionen an Dritte verbuchten Aufwendungen nicht betriebsnotwendig gewesen seien. Das einzige denkbare neue Beweismittel stelle daher die Aussage des B. dar. Es sei aber weder aus der Bescheidbegründung noch aus dem Prüfbericht erkennbar, ab wann diese Aussage der belangten Behörde bekannt geworden wäre. Die steuerliche Vertretung verwies in diesem Zusammenhang darauf, dass die Niederschrift zu dieser Aussage im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens der B. GmbH am 27. März 2006 erfolgt sei. Es sei aber nicht erkennbar gewesen, wann B. diese Aussage erstmals gegenüber der belangten Behörde getätigt habe. Fest stehe, dass die B. GmbH während ihres Betriebsprüfungsverfahrens bereits im Februar der Bw. auf Verlangen der belangten Behörde sämtliche Unterlagen betreffend die Geschäftsbeziehung zur B. GmbH übermittelt habe.

Daraus leite sich mit Sicherheit ab, dass B. gegenüber der belangten Behörde bereits vor dem 27. März 2006 behauptet hätte, dass er Scheinrechnungen an unsere Mandantin gelegt habe und dafür nur 5 % des Nettobetrages zuzüglich der Umsatzsteuer erhalten habe. Die belangte Behörde hätte daher mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit bereits vor dem 7. März 2006 Kenntnis von den Behauptungen des B. gehabt. Demnach ist festzuhalten, dass der belangten Behörde bei Erlassen der Körperschaftsteuerbescheide 2005 und der Umsatzsteuerbescheide 2005 die Behauptungen des B. bereits bekannt gewesen wären und daher für diese Bescheide keine neuen Tatsachen vorlagen, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen würden.

Außerdem habe die Betriebsprüfung die Wiederaufnahme darauf gestützt, dass die Berufungswerberin die AfA für das Anlageobjekt in xxx O., yyy , zu Unrecht geltend gemacht hätte und zudem für dasselbe Objekt Instandhaltungsarbeiten zu Unrecht zur Gänze abgesetzt hätte. Die AfA wäre deshalb nicht anzuerkennen gewesen, da das Objekt nach Ansicht der Betriebsprüfung noch nicht in betrieblicher Verwendung gestanden wäre.

Dazu führte die steuerliche Vertretung aus, dass es irrelevant sei, ob und in welchem Ausmaß das Objekt vermietet werde, da die Geltendmachung der AfA nicht von der tatsächlichen Vermietung abhängen würde. Der Ansicht der Betriebsprüfung, wonach eine Absetzung für Abnutzung erst ab dem Zeitpunkt in Betracht komme, zu dem das Wirtschaftsgut den Zwecken des Betriebes diene und deshalb einer Abnutzung unterliegen würde, ist entgegen zu halten:

Im Berufungsfall handle es sich um ein Gebäude, für das der Beginn der AfA nicht vom Zeitpunkt der Inbetriebnahme, sondern vom Zeitpunkt ab dem das Gebäude tatsächlich der Abnutzung unterliege, also dem Anschaffungszeitpunkt abhängig sei (VwGH 27.11.1984, 83/14/0046, 0048).

Demnach sei es nicht von Bedeutung, ob die belangte Behörde erst im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens davon Kenntnis erlangt habe, in welchem Ausmaß das in Frage stehende Objekt vermietet worden sei, da sich dadurch bei richtiger Anwendung der relevanten Gesetzesstellen keine Änderung der Besteuerungsgrundlagen ergeben hätte. In Bezug auf die Instandhaltungsarbeiten sei zunächst ohne Auseinandersetzung mit der Rechtsansicht der belangten Behörde festzustellen, dass die Höhe der Instandhaltungsarbeiten bereits aus dem eingereichten Jahresabschluss erkennbar gewesen wäre. Es sei daher auch in Bezug auf diese Feststellungen weder ein neues Beweismittel noch eine neue Tatsache aufgetaucht.

Aus den Begründungsausführungen in der Berufung hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide für den Zeitraum 2003 bis 2005 und die Umsatzsteuerbescheide für 2004 und 2005 geht Folgendes hervor:

### **1. Abschreibung Gebäude**

Unter Tz. 1 stellte die belangte Behörde fest, dass die Absetzung für Abnutzung des Objektes in xxx O., yyy , für die Wirtschaftsjahre 2003/2004 und 2004/2005 nicht zustehen würde, da dieses Objekt noch nicht in Betrieb genommen worden wäre.

Diese Feststellung der Betriebsprüfung widerspreche der geltenden Rechtslage sowie der Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes, zumal bei einem Gebäude die Absetzung für Abnutzung ab dem Zeitpunkt, ab dem es tatsächlich einer Abnutzung unterliegt, zustehen würde.

### **2. nachgeholter Instandsetzungsaufwand**

Unter Tz. 2 stellte die Betriebsprüfung fest, dass die im Wirtschaftsjahr 2004/2005 durchgeführten Instandhaltungsarbeiten für die besagte Liegenschaft in O. als nachgeholte

Instandsetzungsaufwendungen zu aktivieren wären. Begründend dazu vermeinte die Betriebsprüfung, dass bei einem Erwerb eines Gebäudes in vernachlässigtem Zustand grundsätzlich alle Aufwendungen in einem nahen zeitlichen Zusammenhang von etwa drei Jahren als Teil der Anschaffungskosten anzusetzen gewesen wären.

Die Abgabenbehörde wäre dabei offenbar der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt, wonach anschaffungsnahe Erhaltungsaufwand zu aktivieren sei. Die Abgabenbehörde übersehe dabei aber, dass der Verwaltungsgerichtshof den Begriff des anschaffungsnahe Erhaltungsaufwandes, der nicht gesetzlich geregelt sei, selbst ausgestaltet habe. Demnach sei ein anschaffungsnahe Aufwand nur dann aktivierungspflichtig, wenn er im Verhältnis zum Kaufpreis eine nicht bloß untergeordnete Höhe erreichen würde. Aus dem Prüfbericht sei ersichtlich, dass die Instandhaltungsarbeiten insgesamt ein Ausmaß von € 148.177,79 betragen haben. Der Kaufpreis des Objektes habe insgesamt € 1.100.000,00 betragen. Die Instandhaltungsarbeiten wären in Höhe von rd. 13,47 % des Kaufpreises festzuhalten. Den Einkommensteuerrichtlinien 1999 sei in diesem Zusammenhang ein Prozentsatz von 15 % zu entnehmen, bis zu dem die Instandhaltungsarbeiten als von untergeordneter Höhe anzusehen wären. Unter Berücksichtigung dieser Grenze würden daher die vorgenommenen Instandhaltungsarbeiten nicht unter den vom Verwaltungsgerichtshof geprägten Begriff des anschaffungsnahe Erhaltungsaufwandes fallen und seien somit zur Gänze im Jahr des Anfalls absetzbar.

Die steuerliche Vertretung der Bw. verwies zudem auf eine Entscheidung des UFS vom 12. April 2005, RV/0123-W/04, nach der der Begriff des anschaffungsnahe Erhaltungsaufwandes nicht mehr zeitgemäß sein solle. Aufgrund vorstehender Ausführungen sei erkennbar, dass der Abzug der Instandhaltungsaufwendungen sowohl nach der Rechtsansicht des UFS als auch nach Rechtsansicht des VwGH zur Gänze im Jahr des Anfalls zustehen würde.

### **3. Scheinrechnungen**

Unter Tz. 3 stellte die Betriebsprüfung fest, dass die unter Provisionen an Dritte als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen insofern Scheinrechnungen zugrunde lagen, als diese die B. GmbH betroffen hätten. Die Abgabenbehörde habe diese Feststellungen auf zwei Umstände gestützt. Zum einen seien diese Provisionen gemäß den Feststellungen der Betriebsprüfung nicht betriebsnotwendig gewesen. Zum anderen habe der Geschäftsführer der B. GmbH ausgesagt, dass tatsächlich keine Leistungen erbracht worden wären und er von der Bw. nur 5 % des Nettobetrages der jeweiligen Rechnung zuzüglich der gesamten Umsatzsteuer bar bzw. als Barscheck erhalten habe. Zum Beweis dafür legte die Betriebsprüfung eine Niederschrift vom 27. März 2006 über die Vernehmung von B. vor, die



im Betriebsprüfungsverfahren der B. GmbH aufgenommen worden sei. Auffallend bei dieser Niederschrift sei, dass diese offensichtlich mit Hilfe eines Textverarbeitungsprogramms erstellt und nach dem Ausdruck einer handschriftlichen Veränderung unterzogen worden wäre. Die Änderung habe dabei den von B. angeführten Prozentsatz des Betrages betroffen, den er von den gelegten Rechnungsbeträgen tatsächlich erhalten haben soll und die Jahressumme der erhaltenen Beträge. Der auf dem Ausdruck ausgewiesene Prozentsatz habe vor der Änderung 10 % und nach der handschriftlichen Änderung 5 % betragen. Ebenso wären die Jahresbeträge, die B. tatsächlich erhalten haben soll handschriftlich ausgebessert worden. Ungewöhnlich sei es, dass ein Beweismittel in einem Abgabenverfahren durch handschriftliche Ausbesserungen adaptiert werde. Dies insbesondere im Hinblick darauf, dass es kein Problem darstelle, die Beträge im Textverarbeitungsprogramm zu ändern. Die Echtheit des vorgelegten Beweismittels sei daher nicht gegeben.

Daraus leite sich jedoch ab, dass der Inhalt der Aussage des B. nachweislich falsch sei und darüber hinaus als höchst unglaubwürdig einzustufen sei. Die Unrichtigkeit der Aussage gründe sich darauf, dass B. angeblich nur einen Teil des Rechnungsbetrages tatsächlich bar bzw. als Barscheck erhalten habe, obgleich aus den Konten der Finanzbuchhaltung der Bw. erkennbar sei, dass sämtliche Provisionen an die B. GmbH über das Bankkonto bezahlt worden seien. Dabei wären B. Schecks ausgehändigt worden, die er dann bei der Bank einlösen habe können bzw. die besagten Beträge auf seinem Konto gutgeschrieben worden wären. Aus den als Buchungsbelege aufbewahrten Schecks könne auch eindeutig entnommen werden, dass diese Schecks von B. im Zuge der Einlösung unterschrieben worden wären. Die kontoführende Bank wäre bereits ersucht worden, die bezug habenden Schecks auszuheben. Da diese Schecks bis dato noch nicht eingelangt seien, könnten sie nur nachgereicht werden. Im Ergebnis sei festzuhalten, dass die Aussage des B. nachweislich als falsch zu beurteilen sei.

Außerdem sei diese Aussage höchst unglaubwürdig:

Die B. GmbH habe die von der Bw. bezahlten Rechnungen ordnungsgemäß versteuert. Die Aussage des B. sei in diesem Fall unglaubwürdig, wenn er aussagt, nur 5 % des Nettobetrages der jeweiligen Rechnung zusätzlich zu der ausgewiesenen Umsatzsteuer erhalten zu haben. Aus dem Prüfbericht sei ersichtlich, dass die Rechnungen von der B. GmbH ausgestellt worden seien. Es sei bekannt, dass GmbHs einem Körperschaftsteuersatz von 34 % bzw. ab 2005 in Höhe von 25 % vom erzielten Gewinn unterliegen würden. Die B. GmbH hätte also 95 % des Nettorechnungsbetrages der ausgestellten Rechnung der Körperschaftsteuer unterziehen müssen, ohne den Betrag tatsächlich erhalten zu haben. Die B. GmbH hätte daher 35 % von 95 % bzw. ab 2005 25 % von 95 % des

Nettorechnungsbetrages als Steuerlast zu tragen, ohne dafür den entsprechenden Gegenwert erhalten zu haben. Diese Ausführungen würden grundsätzlich nur für den Fall gelten, wenn die B. GmbH sich in einer Gewinnsituation befunden hätte. Sollte die B. GmbH daher in den Jahren 2002 bis 2005 höhere Verluste erzielt haben als die behaupteten Scheinrechnungen ausgemacht hätten, so hätte die B. GmbH keine Körperschaftsteuerzahlungen zu leisten gehabt. Dabei sei darauf zu verweisen, dass die B. GmbH jedes Jahr tatsächliche Verluste in der Höhe erzielt haben müsste, in der sie die Rechnungen legte, für die sie angeblich nicht das volle Entgelt bekommen habe. Eine Verrechnung mit Hilfe von Verlustvorträgen käme für diese Fälle aufgrund der Vortragsgrenze nicht in Frage. Der Niederschrift vom 27. März 2006 ist zu entnehmen, dass den gegenständlichen Scheinrechnungen Rechnungsbeträge in Höhe von € 162.400,00 (2003), € 20.069,00 (2004) und € 21.934,00 (2005) zugrunde gelegen wären.

Einer weiteren Niederschrift vom 27. März 2006 sei zudem zu entnehmen, dass B. auch an das Unternehmen der K und Co GmbH Scheinrechnungen gelegt habe, in denen Rechnungsbeträge in Höhe von € 151.782,00 (2002), € 186.426,00 (2003), € 143.548,00 (2004) und € 90.978,00 (2005) zugrunde gelegt wären.

Würde man der Aussage des B. Glauben schenken, so hätte die B. GmbH im Jahr 2002 einen tatsächlichen Verlust in Höhe von € 151.782,00, im Jahr 2003 in Höhe von € 348.826,00, im Jahr 2004 in Höhe von € 163.617,00 und im Jahr 2005 in Höhe von € 90.978,00 erzielen müssen, um keine Körperschaftsteuer bezahlen zu müssen. Angesichts dieser Höhe der Verluste sei es unwahrscheinlich, dass über die B. GmbH erst im Jahre 2006 der Konkurs eröffnet worden wäre. Dies insbesondere unter Berücksichtigung der Tatsache, dass in diesem Konkursverfahren vom Masseverwalter bereits die Masseunzulänglichkeit (siehe Konkursedikt) angezeigt worden sei. Ginge man von der Richtigkeit der Aussage aus, hätten sich die Gesellschafter der Bw. 50,50 % bzw. ab 2005 43,75 % des Rechnungsbetrages an Steuer erspart. Von dieser Steuerersparnis sollte B. nach eigener Aussage lediglich 5 % als Provision verlangt haben. Er wäre also zu einer Verteilung der Steuerersparnis im Verhältnis von 9:1 zugunsten der Gesellschafter der Bw. gekommen. Dieses Verhältnis sei als äußerst unglaublich einzustufen. Auch aus diesen Ausführungen sei erkennbar, wie unglaublich die Aussagen des B. gewesen seien.

Die Bw. habe sämtliche Rechnungen aus der Geschäftsbeziehung zur B. GmbH während des Betriebsprüfungsverfahrens dieser Gesellschaft an die Abgabenbehörde übersandt. Dies sei im Februar 2002 erfolgt und habe die Abgabenbehörde die Notwendigkeit damit begründet, dass der B. GmbH sämtliche Unterlagen gestohlen worden wären. Wahrscheinlich ist es, dass die B. GmbH die von der Bw. bezahlten Rechnungen nicht versteuert habe. Diesfalls wäre die

Aussage des B. als reine Schutzbehauptung einzustufen, die jeglicher Glaubhaftigkeit entbehre. Denn es sei ja offensichtlich, dass er dadurch versucht habe, seine Verfehlungen auf die Bw. abzuwälzen. Aufgrund der bestehenden Amtsverschwiegenheit könne die Bw. keine Einsicht in die Finanzakten der B. GmbH erhalten. Dies stelle insofern einen Mangel des Beweises dar, da die Auswirkungen der Aussage des B. dadurch nicht in Hinblick auf seinen eigenen Vorteil abschließend beurteilt werden könnten. Die Aussage des B. sei daher als geheimes Beweismittel anzusehen, da nicht sämtliche Umstände, die im Zusammenhang mit der Aussage insbesondere für die Beurteilung der Glaubwürdigkeit offengelegt wurden. Die Verwertung nicht zugänglicher Rechtsmittel sei aber mit rechtsstaatlichen Grundsätzen unvereinbar zu beurteilen und würde in der Judikatur des VwGH auch ein Verbot geheimer Beweismittel ausgesprochen (Ritz, BAO, § 166, Tz. 7).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass aus der Niederschrift vom 27. März 2006 erkennbar wäre, dass diese im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens der B. GmbH gemacht worden sei. Zudem wäre mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom 11. Jänner 2006 der Konkurs eröffnet worden. In einem weiteren Beschluss des Handelsgerichts Wien vom 16. November 2006 wäre festgestellt worden, dass der Masseverwalter die Masseunzulänglichkeit der B. GmbH angezeigt habe. Es sei nun in diesem Zusammenhang zu beachten, dass B. bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 9 BAO persönlich zur Haftung von Abgabenschulden der B. GmbH herangezogen werden könne. Betrachtet man daher die Aussagen von B., so sei erkennbar, dass diese geeignet wären, die Steuerschuld der B. GmbH gegenüber dem Finanzamt zu verringern. Dies unabhängig davon, ob die B. GmbH die Rechnung versteuert habe oder nicht. Die Aussagen des B. reichen daher nur der B. GmbH und somit unter Berücksichtigung des § 9 BAO B. persönlich zum Vorteil. Auch in dem laufenden Konkursverfahren seien diese Aussagen geeignet, die Prozesssituation von B. zu verbessern. Denn es bestehe die Möglichkeit, dass B. aufgrund von Verrechnungskonten Verbindlichkeiten gegenüber der B. GmbH aufgewiesen habe. Aufgrund der getätigten Aussage könnte B. auch gegenüber dem Masseverwalter erklären, dass tatsächlich keine Verbindlichkeit seinerzeit gegen die B. GmbH bestanden habe. Daraus gehe hervor, dass die Aussage des B. ganz offensichtlich eine Schutzbehauptung darstelle, die nur ihm selbst zum Vorteil gereiche und müsse diese daher besonders unter diesem Gesichtspunkt gewürdigt werden.

Die steuerliche Vertretung der Bw. hielt erneut zusammenfassend fest, dass die nachträgliche handschriftliche Veränderung in der Niederschrift dazu führte, dass das Beweismittel als nicht echt einzustufen gewesen wäre. Die in der Niederschrift getätigte Aussage sei zum einen nachweislich unrichtig und zum anderen inhaltlich äußerst unglaubwürdig gewesen. Mit der besagten Aussage habe B. seine Position sowohl in dem laufenden Abgabenverfahren als auch in dem Konkursverfahren der B. GmbH erheblich verbessern können. Die steuerliche

Vertretung der Bw. beantragt daher B. als Zeugen zur Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat zu laden. Zusätzlich sei darauf zu verweisen, dass seine Aussage aufgrund der Tatsache, dass der Bw. keine Einsicht in die Steuerakten der B. GmbH zugestanden wäre, ein unzulässiges Beweismittel darstellen würde.

Zur betrieblichen Veranlassung der Provisionen führte die steuerliche Vertretung der Bw. aus, dass die Bw. im Prüfungsverfahren im Zusammenhang mit den drei beanstandeten Honorarnoten ein Umgründungskonzept und einen Auftrag vom 1. Dezember 2002 vorgelegt habe. Seitens der Abgabenbehörde sei keinerlei Auseinandersetzung mit den vorgelegten Dokumenten erfolgt, sondern wäre die betriebliche Veranlassung der getätigten Aufwendungen einfach negiert worden. Im Bericht der Betriebsprüfung finde sich aber diesbezüglich keine begründete Beweiswürdigung, die darlegte, weshalb die erbrachten und bezahlten Unternehmensberatungsleistungen nicht betrieblich veranlasst gewesen sein sollten. Abgesehen davon, dass keine begründete Beweiswürdigung vorgelegen wäre, wäre von der Abgabenbehörde auch keine weiteren Auskünfte von der Bw. verlangt worden, sondern wären die vorgelegten Beweismittel schlicht negiert worden. Dies stelle aber eine Verletzung des Rechtes auf rechtliches Gehör dar und könnten auch aus diesem Grund die angefochtenen Bescheide nicht rechtsgültig sein. Es sei in Bezug auf das vorgelegte Umgründungskonzept vielmehr zu bemerken, dass das Konzept vollinhaltlich umgesetzt worden wäre und in Frage stehe, welche Veranlassung außer einer betrieblichen überhaupt denkbar gewesen wäre. Da es sich zudem um eine Geschäftsbeziehung unter Fremden gehandelt habe, sei auch keine Angemessenheitsprüfung durchzuführen gewesen. In Bezug auf die beiden anderen Rechnungen sei festzuhalten, dass diese aufgrund des mit Schreiben vom 1. Dezember 2002 begründeten Auftragsverhältnisses erbracht worden sei und die betriebliche Veranlassung offenkundig wäre. Die Würdigung der Abgabenbehörde, ob Zahlungen an die B. GmbH betrieblich veranlasst gewesen wären, sei auch in rechtlicher Hinsicht nicht nachvollziehbar gewesen. Die betrieblichen Gründe für die geleisteten Zahlungen an die B. GmbH wären bereits nachgewiesen worden. Die Abgabenbehörde würdigte aber – wie eben dargelegt – nicht nur die Beweise falsch, sondern habe auch die Rechtsnormen auf die falsch angenommenen Tatsachen falsch angewandt. Aus dem Prüfungsbericht sei erkennbar, dass die Abgabenbehörde davon ausging, dass die Bw. für Scheinrechnungen 5 % des Nettobetrages plus die ausgewiesene Umsatzsteuer bezahlt habe. Die Abgabenbehörde habe aber auch diese von ihr festgestellten geleisteten Zahlungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Vor dem Hintergrund des Betriebsausgabenbegriffes, wonach Betriebsausgaben alle Aufwendungen oder Ausgaben sind, die durch den Betrieb veranlasst sind, sei es ausreichend, dass diese im Interesse des Betriebes erbracht worden seien, wozu auch Aufwendungen zur

Gewinnung der notwendigen Betriebsmittel zählen

(Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, § 4 Tz. 57). Es stehe der Abgabenbehörde nicht zu, die Notwendigkeit und Angemessenheit einer Betriebsausgabe zu prüfen. Die Finanzverwaltung habe auch nicht die Aufgabe, die Wirtschaftlichkeit von Aussagen oder die Zweckmäßigkeit der Aufwendung von Betriebsmittel zu prüfen (Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG III, 25. Lieferung, § 4 Abs. 4 EStG). Es könne daher festgehalten werden, dass bei richtiger rechtlicher Beurteilung der von der Abgabenbehörde falsch angenommenen Tatsachen jener Betrag, der tatsächlich bezahlt worden wäre als Betriebsausgabe anzuerkennen sei. Die Feststellungen der belangten Behörde seien daher auch insofern als unrichtig einzustufen.

Zur Kapitalertragsteuer führte die steuerliche Vertretung der Bw. aus, dass bereits dargelegt wurde, dass die gegenständlichen Honoraraufwendungen als Betriebsausgaben anzuerkennen wären. Es wäre daher keine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen und sei somit auch keine Kapitalertragsteuer einzubehalten gewesen. Abschließend stellte die steuerliche Vertretung der Bw. einen Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat. Sie übermittelte überdies drei Kopien von Schecks, die von B. unterzeichnet und behoben worden wären.

Weiters legte die steuerliche Vertretung der Bw. im Nachhang zur Berufung vom 22. Dezember 2006 die Kopie eines von B. unterzeichneten Schreibens vor. Aus diesem gehe eindeutig hervor, dass die Bw. keine Scheinrechnungen an B. gelegt habe. Es wäre bereits in der gegenständlichen Berufung ausgeführt worden, dass die von der Abgabenbehörde vorgelegte Niederschrift über die Aussage des B. vom 27. März 2006 sowohl inhaltlich als auch von der äußeren Form äußerst unglaubwürdig gewesen sei. Aufgrund des übersandten Schreibens sei der Inhalt dieser Niederschrift endgültig widerlegt und eindeutig bewiesen, dass von der Bw. keine Scheinrechnungen gelegt worden wären.

Das besagte an die Bw. gerichtete Schreiben hat folgenden Inhalt:

*„Sehr geehrte Frau DIng. und sehr geehrter Herr DIng. S.!*

*Hiermit widerrufe ich die seinerzeitige, von mir unterschriebene, Niederschrift beim Finanzamt 4/5/10 vom 27. März 2006 vollinhaltlich. Es tut mir leid, diese Aussage gemacht zu haben, aber dies fand unter starkem psychischen Druck und völliger nervlicher Zerrüttung statt. Ich weiß auch heute nicht mehr, ob ich damals in Vollbesitz meiner geistigen Kräfte war. Selbstverständlich habe ich alle Zahlungen erhalten, sowie auch bei Ihnen verbucht.*

*Hochachtungsvoll, B."*

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung vom 22. Dezember 2006 wird Folgendes ausgeführt:

### **1. AfA - Gebäude:**

Erfolgt die Inbetriebnahme eines Wirtschaftsgutes nach dem Anschaffungszeitpunkt, dann komme die AfA erst ab dem Zeitpunkt in Betracht, zu dem das Wirtschaftsgut den Zwecken des Betriebes diene und deshalb einer Abnutzung unterliege. Nur wenn ein Wertverzehr schon vor der Inbetriebnahme eingetreten sei, könne die AfA schon vor der technischen Inbetriebnahme beginnen.

### **2. Nachgeholte Instandsetzungsaufwendungen:**

Unter nachgeholte Instandsetzungsaufwendungen würden nicht nur Aufwendungen bis zum Wirtschaftsjahr 28. Februar 2005 fallen, sodass die gesamten Renovierungskosten nicht nur bloß eine untergeordnete Höhe erreicht hätten.

### **3. Scheinrechnungen:**

Für die als Aufwand abgesetzte Honorarnote „für geleistete Unternehmensberatung und vorbereiteter und begleiteter Gesellschaftsumgründungen für den Zeitraum 12/02 bis einschließlich 03/03“ vom 28. Juli 2003 über netto € 162.400,00 (112 Tage je € 1.450,00) zuzüglich 20 % Umsatzsteuer (€ 32.480,00) wäre als Nachweis über die erbrachten Leistungen lediglich ein Umgründungskonzept vom 15. Jänner 2003 über eineinhalb Seiten vorgelegt worden, das nur allgemeine Aussagen enthalten habe. Laut Honorarnote wären für vier Monate (12/02-03/03) 112 Tagessätze in Rechnung gestellt worden!

Die Aussage des Honorarnotenausstellers, B., vom 27. März 2006, Scheinrechnungen ausgestellt zu haben und der „Widerruf“ dieser Aussage am 30. Jänner 2007 – weil es ihm „leid tut“, sei nur ein weiteres Indiz für das Vorliegen von Scheinrechnungen.

Den Ausführungen der Betriebsprüfung entgegnete die steuerliche Vertretung der Bw. wie folgt:

#### **1. Abschreibung Gebäude**

Im vorliegenden Fall würde die AfA für ein Gebäude als Betriebsausgabe angesetzt werden und es handle sich bei Gebäuden um den Hauptanwendungsfall eines von der Inbetriebnahme unabhängigen Wertverzehrs. Es sei nur der Ordnung halber darauf zu verweisen, dass von der Abgabenbehörde im Wesentlichen die Einkommensteuerrichtlinien RZ 3127 zitiert worden wären, in denen als Beispiel für einen von der Inbetriebnahme unabhängigen Wertverzehr ein Wohngebäude angeführt wird. Es sei daher festzuhalten, dass die belangte Behörde offenbar unsere Ansicht in Bezug auf den Beginn der AfA teile. Im Übrigen sei auf die Ausführungen der Berufung zu verweisen.

## **2. Nachgeholte Instandsetzungsaufwendungen:**

Die Abgabenbehörde führe ohne einen Beweis oder Zahlen an, dass nach dem 28. Februar 2005 weitere Renovierungsarbeiten getätigt worden seien und daher die gesamten Renovierungskosten nicht nur von untergeordneter Höhe wären. Die Ausführungen der Abgabenbehörde seien zu unbestimmt, um dazu Stellung zu nehmen. Die Betriebsprüfung habe weder ausgeführt, um welche Renovierungsarbeiten es sich gehandelt habe, noch in welcher Höhe diese angefallen wären. Im Übrigen werde auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufung verwiesen.

## **3. Scheinrechnungen:**

Den Ausführungen der Betriebsprüfung zu diesem Punkt sei nicht erkennbar gewesen, welche Relevanz die von ihr behaupteten Umstände in rechtlicher oder tatsächlicher Hinsicht gehabt haben sollen.

Desgleichen ist zu der besagten Aussage des B. darzulegen, dass der Widerruf des B. nicht erfolgte, weil es ihm leid tat die ursprüngliche Aussage getätigt zu haben. Dieser Schlussfolgerung liege eine falsche Interpretation des Widerrufs durch die belangte Behörde zugrunde als sie hier die Ursache Wirkung Relation vertausche. Denn es sei aus der Wortfolge des Widerrufs nicht möglich den Schluss zu ziehen, dass der Grund für den Widerruf der Aussage des B. „Mitleid“ sei. Aus diesem gehe tatsächlich das genaue Gegenteil hervor. B. habe nämlich unter starkem psychischen Druck und völliger nervlicher Zerrüttung gegenüber der Abgabenbehörde eine falsche Aussage getätigt, die er im besagten Schreiben widerrufen habe. Leid habe B. lediglich das getan, dass er durch seine ursprüngliche falsche Aussage gegenüber der Abgabenbehörde der Bw. Unannehmlichkeiten bereitet habe. Der Widerruf könne daher keinesfalls als Indiz für das Vorliegen von Scheinrechnungen gewertet werden. Er untermauere vielmehr die Ausführungen der Berufung vom 22. Dezember 2006, auf die hiermit nochmals ausdrücklich verwiesen werde.

Der unabhängige Finanzsenat hält weiters auf Basis der vom Landesgericht für Strafsachen Wien übermittelten Strafsakten des B. fest:

Aus dem an die Staatsanwaltschaft Wien gerichteten Abschlussbericht vom 9. Juni 2008 des Finanzamtes Wien 4/5/10 als Finanzstrafbehörde erster Instanz geht hervor, dass B. als damaliger Geschäftsführer der B. GmbH in den Jahren 2003, 2004 und 2005 Umsatzsteuer hinterzogen habe. Er habe unter anderem an die Bw. Scheinrechnungen fakturiert und dafür 5-10% der jeweiligen Rechnungssumme erhalten.

Das Landesgericht für Strafsachen Wien hat im Urteil vom 14. November 2008 B. schuldig gesprochen, in Wien als Geschäftsführer der B. GmbH vorsätzlich in den Jahren 2003, 2004 und 2005 Umsatzsteuer hinterzogen zu haben. Den Feststellungen in diesem Urteil ist zu entnehmen, dass B. im Namen der genannten Gesellschaft unter anderem für die Bw. Scheinrechnungen ausstellte, in denen Umsatzsteuer ausgewiesen war, damit das rechnungsempfangende Unternehmen missbräuchlich zu Unrecht Vorsteuern geltend machen konnte. Diesen Tatplan setzten die Rechnungsempfänger auch um. Dafür erhielt B. einen Betrag in Höhe von 5-10% der Rechnungssumme als Gegenleistung in bar. Diese Bareingänge, nicht jedoch die ausgestellten Scheinrechnungen, nahm B. in das Rechenwerk des von ihm geführten Unternehmens auf.

Zu diesen Feststellungen gelangte das Landesgericht für Strafsachen auf Grund der schlüssigen und nachvollziehbaren Erhebungen der Abgabenbehörde erster Instanz sowie eines umfassenden Geständnisses des B..

Diese Feststellungen des Landesgerichts für Strafsachen wurden der steuerlichen Vertretung am 24. März 2010 zur Kenntnisnahme übermittelt.

Mit Vorhalt vom 11. März 2010 wurde die steuerliche Vertretung der Bw. ersucht zu Nachfolgendem Stellung zu nehmen:

*„In den Berufungsausführungen hat die steuerliche Vertretung der Bw. dargelegt, dass die Betriebsprüfung keine weiteren Beweismittel für die Erbringung von Beratungsleistungen an die Bw. verlangt und zudem die vorgelegten Beweismittel falsch gewürdigt hätte.*

*Es wird demzufolge ersucht, sämtliche Unterlagen zum Nachweis des Bestehens eines Leistungsaustausches im Zusammenhang mit den in Rede stehenden Beratungsleistungen zwischen der Bw. und der B. GmbH nachzureichen, die bis dato noch nicht der Abgabenbehörde vorgelegt wurden.*

*Darüber hinaus wird bemerkt, dass weder den vorliegenden Honorarnoten vom 28. Juli 2003, vom 30. Juli 2004 und vom 7. Februar 2005 noch den dazugehörigen Aufstellungen die Art und der Umfang der konkreten Beratungsleistungen zu entnehmen waren.*

*Eine Präzisierung der tatsächlich erbrachten Leistungen auf Grund geeigneter Unterlagen ist somit noch erforderlich, sodass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den angegebenen Beratungsleistungen und dem empfangenden Gegenwert festgestellt werden kann.*

*Darüber hinaus sind die in der Berufung ins Treffen geführten Unterlagen vorzulegen, die nachweisen, dass B. die streitgegenständlichen Beratungshonorare auch tatsächlich erhalten hat.“*

Die steuerliche Vertretung beantwortete den Vorhalt mit Schreiben vom 27. Mai 2010:

*„In Beantwortung dieses Vorhaltes führte die steuerliche Vertretung am 28. Mai 2010 aus, sämtliche die Geschäftsbeziehung zu B. GmbH betreffenden Unterlagen seien der Betriebsprüfung zur Verfügung gestellt, von dieser jedoch nicht beachtet worden, da sie sich allein auf das Geständnis des B. gestützt habe. Die Feststellung, diese Leistungsbeziehung sei nicht betrieblich veranlasst sei ohne Begründung erfolgt. Es wären zudem keine Auskünfte*



*von der Bw. über die Geschäftsbeziehung zur genannten GmbH eingeholt worden, weshalb die Behörde ihrer Verpflichtung zur amtswegigen Wahrheitsermittlung nicht nachgekommen wäre. Die Art der bezogenen Beratungsleistungen sei dem Auftragsschreiben vom 20. August 1991 und den den jeweiligen Rechnungen beigelegten Aufstellungen zu entnehmen. Es handle sich dabei schlicht um Provisionen für die Akquisition von Kunden durch die B. GmbH, die darin bestanden hätte, dass die GmbH bzw. B. der Bw. Kunden verschafft habe. Aus den beiliegenden Aufstellungen sei zu entnehmen, dass B. dafür Gutschriften in Höhe von 10% des mit den Kunden erzielten Umsatzes erhalten habe. Daher seien nach Ansicht der steuerlichen Vertretung Art und Umfang der erbrachten Beratungsleistungen eindeutig und nachvollziehbar sowie fremdüblich. Als Nachweis dafür wird auf die übermittelten Scheckkopien im Gesamtausmaß von 62.126,40 € verwiesen, die eindeutig von der B. GmbH behoben worden wären. Im Übrigen seien sämtliche Zahlungen an die B. GmbH mittels Scheck erfolgt und könnten auf Verlangen des unabhängigen Finanzsenates auch die restlichen Schecks ausgehoben werden.*

*Letztlich verwies die steuerliche Vertretung auf den Widerruf des Geständnisses durch B. und vermeinte, dass damit der Nachweis für die Ausführung der streitgegenständlichen Leistungen erbracht worden sei.*

*Die steuerliche Vertretung begehrte überdies Akteneinsicht in den Steuerakt der B. GmbH, in den Konkursakt der B. GmbH sowie in den Strafakt des Landesgerichts für Strafsachen Wien. Der gesamte Vorwurf der Ausstellung von Scheinrechnungen beruht einzig und allein auf einer – unter psychischen Druck getätigten – Aussage des B.. Diese Aussage sei Gegenstand mehrerer Verfahren gewesen und sei im Wesentlichen das einzige Beweismittel im Zusammenhang mit dem Vorwurf der Erstellung von Scheinrechnungen".*

In der am 9. Juni 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte die steuerliche Vertretung der Bw. aus, dass die in Rede stehenden Renovierungsarbeiten lediglich das Gebäude mit dem alten Kinosaal betroffen hätten und nicht die restlichen vermieteten Gebäude der Liegenschaft.

Der alte Kinosaal sei im Zeitpunkt des Erwerbes durch die Bw. und während des Zeitraumes der Renovierung bereits für kleinere Veranstaltungen verwendet worden. Er sei daher zu diesem Zeitpunkt bereits ein von der Stadtgemeinde O. genutzter Veranstaltungsraum gewesen. Die Stadtgemeinde hätte in der Folge Verbesserungen für den Saal gefordert und könne daher insgesamt gesehen nicht davon ausgegangen werden, dass die in Rede stehende Liegenschaft nicht betrieblich genutzt worden wäre.

Die Renovierungsarbeiten hätten die Fassade des Gebäudes betroffen, die Erneuerung der sanitären Anlagen, Dacherneuerungen, Malerarbeiten im Gebäude und andere technische Verbesserungen. Der Veranstaltungsraum sei bereits im Zeitpunkt des Ankaufes durch die Bw. kein Kinosaal, sondern ein Veranstaltungssaal gewesen, weshalb die genannten Reparaturarbeiten zu keiner Änderung der Wesensart des Gebäudes geführt hätten.

Ein An- bzw. Zubau am Gebäude sei nicht erfolgt.

Bezüglich der Scheinrechnungen wird auf die Seiten 6 ff der als Beilage der Entscheidung angeschlossenen Verhandlungsniederschrift vom 9. Juni 2010 verwiesen.

Nach Vertagung der mündlichen Verhandlung vom 9. Juni 2010 übermittelte der Unabhängige Finanzsenat dem steuerlichen Vertreter der Bw. einen Fragenkatalog betreffend die geltend gemachten Erhaltungsaufwendungen bezüglich des Gebäudes in O. . Darüber hinaus wurde zur Klärung der streitgegenständlichen Frage des Vorliegens von Scheinrechnungen folgender Vorhalt an die Bw. gerichtet:

*„Wesentlicher Inhalt Ihres Vorbringens in der mündlichen Verhandlung war, dass das Geständnis des B., Scheinrechnungen ausgestellt zu haben, nicht den Tatsachen entspreche. Bis dato wurde jedoch kein Nachweis dafür erbracht, dass den verfahrensgegenständlichen Rechnungen tatsächlich eine Leistung zu Grunde lag.*

*Aus der Sicht, dass eine bloße Geldzahlung keine Leistung ist und vertragliche Vereinbarungen allein ohne Nachweis ihrer tatsächlichen Ausführung keinen Leistungsaustausch begründen, fehlt angesichts des Geständnisses des B. jeglicher Anhaltspunkt, von einem steuerbaren Umsatz zwischen der Bw. und der B. GmbH auszugehen. Daher ist es Sache der Bw. im weiteren Verfahren konkret nachzuweisen,*

*1. welche genauen Beratungsleistungen B. für die B. GmbH im Rahmen des behaupteten Umgründungskonzeptes erbracht hat, auf Grund derer feststellbar ist, dass sie der Bw. einen verbrauchsfähigen Nutzen im Wert von 194.880,00 € (Honorarnote vom 28. Juli 2003) verschafft haben,*

*2. wie B. bei seiner Beratung im Rahmen des in Rede stehenden Umgründungskonzeptes im Einzelnen vorgegangen ist und*

*3. welche Qualifikationen B. aufgewiesen hat, dieses Umgründungskonzept zu erstellen und zu realisieren.*

*4. Unterlagen, schriftliche Notizen über angestellte Analysen, Beratungsgespräche und schließlich über die Umsetzung des Umgründungsprojektes mit der Bw. sind vorzulegen.*

*Ergebnis der mündlichen Berufungsverhandlung war überdies, dass die B. GmbH Honorarnoten über Vermittlungsprovisionen und Provisionen auf Grund erwirtschafteter Nachlässe beim „Kempersystem“ an die Bw. ausgestellt hat.*

*Zum Nachweis des Leistungsinhaltes der fraglichen Fakturen vom 30. Juli 2004 iHv 24.082,80 € und vom 7. Februar 2005 iHv 26.320,00 € werden Sie aufgefordert,*

*1. Unterlagen über die behaupteten Vermittlungsleistungen und die vermittelten Umsätze vorzulegen sowie*

*2. sämtliche Vertragspartner der Bw. mit Namen und aktueller Anschrift bekannt zugeben, die B. an die Bw. vermittelt habe.*

*3. Da nach Ihren Angaben sämtliche Zahlungen der Bw. an die B. GmbH mittels Scheck erfolgt wären, wird um Vorlage der bis dato noch nicht vorgelegten Schecks ersucht“.*

Am 2. September 2010 teilte die steuerliche Vertretung der Bw. dazu mit, dass sämtliche verfahrensgegenständliche Kosten in Höhe von 148.177,79 € nur für den in Rede stehenden Veranstaltungssaal aufgewendet worden seien. Der Beginn der Umbauarbeiten sei aus den bezug habenden Rechnungen ersichtlich. Die Arbeiten am „Kinosaal“ dauerten nach dem übermittelten Einreichplan jedenfalls bis in das Jahr 2006.

Aus einem Bescheid der Stadtgemeinde O. gehe hervor, dass im Kinosaal am 18. und 19. September 2004 eine Veranstaltung stattgefunden habe. Aus den vorgelegten Rechnungen über die durchgeführten Renovierungsarbeiten sei zu entnehmen, dass es sich bei den Arbeiten um Reparaturmaßnahmen gehandelt hätte.

### **Scheinrechnungen:**

Diesbezüglich wiederholte die Bw. ihr bisheriges Vorbringen, wonach die erbrachten Beratungs- und Vermittlungsleistungen aus den bereits vorgelegten Unterlagen ersichtlich wären. Wie B. dabei vorgegangen wäre, könne nur dieser selbst darlegen und die diesbezüglichen Unterlagen vorlegen. Die konkret von B. vermittelten Umsätze würden sich aus den den Rechnungen beiliegenden Aufstellungen ergeben. Die Bw. kenne die aktuellen Anschriften der vermittelten Kunden nicht, jene Anschriften im Zeitpunkt der Auftragsvergaben wären aus den bezug habenden Rechnungen zu entnehmen.

Am 7. Dezember 2010 übermittelte die steuerliche Vertretung der Bw. nach erfolgter Akteneinsicht beim Unabhängigen Finanzsenat ein weiteres Ergänzungsschreiben mit folgendem Inhalt:

*„Aus dem Konkursakt der B. GmbH ist ersichtlich, dass im letzten erstellten Jahresabschluss zum 31. Dezember 2004 **eine Forderung der B. GmbH gegen B. in Höhe von rd T€ 206 ausgewiesen wurde.** Aus dem Bericht des Masseverwalters vom 21. November 2006 ist in diesem Zusammenhang ersichtlich, dass B. behauptete diese Verbindlichkeit seinerseits beruhe auf falschen Buchungen von Kreditrückzahlungen eines Kredites, den er für die Gesellschaft aufgenommen habe. Zudem behauptete er im Jahr 2005 einen Betrag in Höhe von € 80.000.00 rückgeführt zu haben, so dass keine Forderung der B. GmbH gegen ihn mehr bestanden habe. Da die Buchhaltungsunterlagen der BGmbH gestohlen wurden war dem Masseverwalter eine Überprüfung dieser Aussagen nicht möglich und wurden von B. bis zum Ende des Konkursverfahrens auch keine prüffähigen Unterlagen vorgelegt.*

***Der Masseverwalter ging daher in seinem Schlussbericht davon aus, dass die Forderung der B. GmbH in Höhe von rd T€ 206 gegen B. zu Recht bestand.** Auf Grund des Umstandes, dass B. im Verfahren 5 Se 515/05z ein Vermögensverzeichnis mit bescheidenem Inhalt abgab, ging der Masseverwalter von der Uneinbringlichkeit der Forderung gegen B. aus und wurden keine entsprechenden weiteren Verfahrensschritte gesetzt. Außerdem ist aus dem Konkursakt erkennbar, dass vom Masseverwalter in Zusammenhang mit den Vorgängen in der B. GmbH eine Sachverhaltsdarstellung an die Staatsanwaltschaft übermittelt wurde. Es ist in diesem Zusammenhang nochmals auf die bereits getätigten Ausführungen zu verweisen, wonach die Behauptungen des B. keine Leistungen erbracht, bzw. keine Zahlungen erhalten zu haben nur ihm zum Vorteil gereichen und daher als reine Schutzbehauptung anzusehen ist. **Der Inhalt des Konkursaktes bestätigt unser bisheriges Vorbringen, dass diese Behauptungen des B. völlig unglaubwürdig sind.** Es ist auf Grund der Höhe der Verbindlichkeit von B. gegenüber der BGmbH GmbH sogar durchaus denkbar, dass die von der B. GmbH erbrachten Leistungen ordnungsgemäß verbucht wurden.*

*Aus dem Konkursakt ist zudem ersichtlich, dass nach der Sachverhaltsdarstellung des Masseverwalters von der Staatsanwaltschaft Wien ein **Sachverständigengutachten bei dem Sachverständigen X. in Auftrag gegeben wurde.** Dieses Sachverständigengutachten lag bis zum Ende des Konkursverfahrens nicht vor. Es scheint zweckmäßig dieses Sachverständigengutachten anzufordern.*

*Aus dem Akt des Landesgerichts für Strafsachen Wien mit der Aktenzahl XX ist ersichtlich, dass B. wegen der Delikte nach § 33 Abs 1 FinStrG und § 33 Abs 2 lit a FinStrG verurteilt wurde. B. wurde dabei zur Last gelegt, die Umsatzsteuer (unter anderem) für die verfahrensgegenständlichen Rechnungen an unsere Klientin nicht abgeführt zu haben. Die*

Verpflichtung zur Abfuhr der Umsatzsteuer ergab sich laut Urteilsspruch aus § 11 Abs 14 UStG iVm § 21 UStG und somit aus dem Umsatzsteuerausweis in den ausgestellten Rechnungen. Das Gericht stellte zusätzlich fest, dass es sich bei den von B. ausgestellten Rechnungen um Scheinrechnungen handelte und dieser dafür 5-10% der Rechnungssumme bar erhielt und diese 5-10% der Rechnungssumme auch in das Rechenwerk der B. GmbH aufgenommen habe. Die entsprechenden Feststellungen des Gerichtes erfolgten dabei auf Grund „des schlüssigen und nachvollziehbaren Erhebungsberichts der Abgabenbehörde in Zusammenhalt mit der geständigen Einlassung des B.“ **Es ist in diesem Zusammenhalt zu bemerken, dass der einzige Anhaltspunkt für die Feststellung, dass B. nur 5-10% des Rechnungsbetrages erhielt bzw. dass es sich um Scheinrechnungen handelte sein Geständnis darstellte.** Dasselbe gilt für die Behauptung, dass dieser Betrag (5-10% der Rechnungssumme) in das Rechenwerk des von ihm geführten Unternehmens aufgenommen wurde. **Denn sämtliche Geschäftsunterlagen anhand derer diese Behauptungen von B. nachvollzogen werden hätten können, standen nicht mehr zur Verfügung.** Es ist in Zusammenhang mit den eben angeführten Feststellungen des Landesgerichts für Strafsachen Wien auch darauf zu verweisen, dass diese für das Urteil nicht erheblich waren, da für die konkreten Verurteilungen nach § 33 FinStrG einzig die Ausstellung von Rechnungen und die Nichtaufnahme dieser Rechnungen in die Umsatzsteuererklärung bzw. UVA wesentlich waren. Die Feststellung, ob diese Rechnungen Scheinrechnungen waren bzw. welcher Betrag in Zusammenhang mit den Rechnungen tatsächlich vereinnahmt wurde, waren daher für das Urteil entbehrlich. **Diese entbehrlichen Feststellungen des Landesgerichts für Strafsachen sind als nicht bindend für das gegenständliche Verfahren anzusehen.** In Zusammenhang mit der Feststellung, dass B. nur 5-10% der Rechnungssumme erhalten habe ist auch darauf zu verweisen, dass diese Feststellung bereits durch die übermittelten Schecks eindeutig widerlegt ist. Diese Feststellung, die auf einer Aussage von B. beruht, stimmt zudem nicht mit der Aussage vom 27. März 2006 überein, wo er noch behauptete die ausgewiesene Umsatzsteuer zuzüglich 5 bzw. 10% der Nettorechnungssumme erhalten zu haben. **insgesamt ist daher festzuhalten, dass die oben angeführten Feststellungen im Rahmen dieses Verfahrens vor dem Landesgericht für Strafsachen Wien offensichtlich unrichtig sind und daher für das gegenständliche Verfahren nicht herangezogen werden können.** Diese Feststellungen erfolgten offenbar rein aus verfahrensökonomischen Gründen. Es ist in diesem Zusammenhang nochmals darauf zu verweisen, dass diese Feststellungen, die ja nur auf den Behauptungen von B. beruhen einzig und allein B. zum Vorteil gereichen, da eine andere Feststellung (Behauptung) (als die das Geld nicht bekommen zu haben) ja zu einer Verbindlichkeit gegenüber der Masse und zu einer Verfolgung nach dem StGB führen müsste".

Aus dem Steuerakt der B. GmbH ist erkennbar, dass im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellt wurde, dass die von der B. GmbH ausgestellten verfahrensgegenständlichen Rechnungen eine Größenordnung haben, die deren Einbuchung als Erlös ausschließen. Diese Rechnungen wurden daher von der Betriebsprüfung als Scheinrechnungen qualifiziert. Dazu ist anzuführen, dass in den vorliegenden Jahresabschlüssen der B. GmbH höhere Umsätze ausgewiesen wurden, als die Beträge der angeblichen Scheinrechnungen ausmachen. **Diese Feststellung der Betriebsprüfung ist daher nicht nachvollziehbar.**

Aus der Vernehmung von B. ist ersichtlich, dass dieser die Hochschule für Welthandel abgeschlossen hat. Dies in Zusammenhang mit der Frage welche Qualifikation B. für die Unternehmensberatung hatte.

Außerdem verweisen wir auf das **Judikat des Verwaltungsgerichtshofs vom 30. Juni 2010 (VwGH vom 30.6.2010, 2005/13/0076) in dem er seine bisherige Ansicht zum anschaffungsnahen Erhaltungsaufwand aufgab und diesen für obsolet erklärte.**

Zusammenfassend kann daher festgehalten werden:

**Aus den vorgelegten Akten ist erkennbar, dass die Behauptung von B., dass seitens der B. GmbH keine Leistungen erbracht wurden und die B. GmbH nur 5-10% des Rechnungsbetrages allenfalls zuzüglich der Umsatzsteuer erhalten habe, durch keinerlei Sachbeweise gestützt wird. Die einzigen Anhaltspunkte für die Feststellung dieser Umstände sind die Aussagen von B.. Es wurde bereits umfassend dargelegt, dass es sich bei diesen Aussagen um reine Schutzbehauptungen handelt, da diese Feststellungen nur B. zum Vorteil gereichen. Zudem stehen diese Aussagen in Widerspruch zu den bereits gelieferten Sachbeweisen.**

**Auf die geänderte Rechtsprechung in Zusammenhang mit dem anschaffungsnahe Erhaltungsaufwand wurde verwiesen."**

An dieser Stelle ist auf die Zeugeneinvernahme des B. am 18. Jänner 2011 hinzuweisen, die diesbezügliche Niederschrift wird der Berufungsentscheidung als Beilage 2 angeschlossen.

Die Steuerliche Vertretung der Bw. nahm zu den ihr vorgehaltenen Ergebnissen der Einvernahme des B. als Zeuge wie folgt Stellung:

*"Zunächst ist darauf zu verweisen, dass die Einvernahme des Zeugen B. in den gegenständlichen Verfahren ohne unser Beisein nicht sinnvoll ist und diese Vorgehensweise unseres Erachtens auch den Grundsätzen eines fairen Verfahrens im Sinne der EMRK widerspricht. Ein weiterer Nachteil der Einvernahme von B. außerhalb der mündlichen Verhandlung ist, dass sich nicht sämtliche Mitglieder des Senates ein Bild von dem Zeugen, dessen Aussage für das Verfahren von entscheidender Bedeutung ist, machen können. Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass dem Zeugen entscheidende Fragen nicht gestellt bzw. von diesem nicht beantwortet wurden. Die protokollierten Antworten des Zeugen ergeben in einigen Fällen keinen Sinn bzw. stellen schlicht und ergreifend keine Beantwortung der zugehörigen Frage dar. Hier besteht das Problem, dass aus dem Protokoll nicht ersichtlich ist, ob die Befragung zu ungenau war, ob das Protokoll nicht korrekt geschrieben wurde oder ob der Zeuge einfach keine klare Antwort gab. Aus unserer Sicht hätte in diesen Fällen dem Zeugen zumindest klar gemacht werden müssen, dass seine Antwort nicht zur Frage passt und ihm die Frage gestellt werden müssen, ob ihm das bewusst ist. Abschließend ist darauf zu verweisen, dass dem Zeugen im Zuge der Befragung auch eindeutig aktenwidrige Vorhalte (siehe unten) gemacht wurden und der Zeuge dadurch unter Druck gesetzt wurde.*

*Aus den Aussagen des Zeugen ist aber jedenfalls Folgendes eindeutig erkennbar:*

*Der Zeuge gibt an im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Leistungen für die Bw. erbracht zu haben und dafür auch bezahlt worden zu sein. Aus dieser Aussage ist erkennbar, dass ganz offenbar ein Leistungsaustausch zwischen der Bw. und der B. GmbH stattfand. Konkret wurde vom Zeugen auch dargelegt, dass es sich bei den von ihm erbrachten Leistungen um Vermittlungen handelte. Gleichzeitig behält der Zeuge seine Aussage bei, dass er Scheinrechnungen gelegt habe und wurde dieser Widerspruch im Rahmen der Befragung nicht aufgeklärt. Interessant ist in diesem Zusammenhang auch die Aussage des Zeugen, dass er stets betonte auch tatsächliche Leistungen an die Bw. erbracht zu haben. Es ist unseres Erachtens aufklärungsbedürftig warum diese Aussage des Zeugen bis dato seitens der belangten Behörde nicht protokolliert wurde.*

*Aus unserer Sicht ist die einzig plausible Erklärung für die widersprüchlichen Aussagen des Zeugen, dass er sein ursprüngliches "Geständnis" aufrecht erhält, um einer weiteren Strafverfolgung zu entgehen. In diesem Zusammenhang ist auch darauf zu verweisen, dass er dem Vorwurf durch seine Geständnisse den Weg des geringsten Widerstands zu gehen und ein notorischer Steuerhinterzieher zu sein, nicht widerspricht. Sein einziger Kommentar dazu besteht darin, dass er meint die Strafe sei gar nicht so gering gewesen.*

*Weiter ist aus den Aussagen des B. ersichtlich, dass dieser die Gelder sämtlicher übermittelter Schecks erhalten hat und das falsche Geburtsdatum auf den Schecks auf einem Fehler der Bank beruht.*

*In Zusammenhang mit dem Umstrukturierungskonzept ist aus der Befragung erkennbar, dass B. über Kenntnisse des Handelsrechts verfügt, und dass er sich im Rahmen seiner Beratungstätigkeit eines Rechtsanwalts als Subunternehmer bediente.*

*Zur Frage 15 ist anzuführen, dass dem Zeugen vorgehalten wird bereits im Rahmen der Betriebsprüfung über die Umsetzung des in Rede stehenden Umgründungskonzepts befragt worden zu sein, und dass er damals keine Auskunft darüber geben konnte. Aus den uns vorliegenden Unterlagen ist keine derartige Aussage des B. gegenüber der Behörde erkennbar und bitten wir um Übermittlung der entsprechenden Protokolle.*

*Im Rahmen der Frage 15 zweiter bullet point wurde B. auch über das von ihm erstellte Umgründungskonzept vor allem in umgründungssteuerrechtlicher Hinsicht befragt. Dabei wurden dem Zeugen ganz eindeutig aktenwidrige Inhalte vorgehalten: Es wurde behauptet, dass er für das Umgründungskonzept 112 Tage gearbeitet und € 160.000,00 dafür kassiert habe. Richtigerweise hat der Zeuge aber für die gesamte Unternehmensberatung, die insgesamt 12 verschiedene Tätigkeiten umfasste, 112 Tage gearbeitet.*

*Es ist auch darauf zu verweisen, dass das vom Zeugen erstellte Umgründungskonzept darauf abzielte das Konzernvermögen vor Schadenersatzforderungen zu schützen. Der Wert des Umgründungskonzepts lag darin eine Konzernstruktur aufzuzeigen, mit der Vermögensverluste vermieden werden können. Die Beantwortung umgründungssteuerrechtlicher Fragen spielte dabei eine untergeordnete Rolle. Zudem ist darauf zu verweisen, dass sich der Zeuge offenbar auch eines Rechtsanwaltes als Subunternehmer bedient hatte.*

*Zusammenfassend ist aus der Vernehmung des Zeugen vor allem Folgendes fest zu halten:*

*Der Zeuge gibt an Leistungen, insbesondere Vermittlungsleistungen, für unsere Klientinnen erbracht zu haben. Die Aussage, dass Scheinleistungen erbracht wurden, wird offenbar nur noch zu Verteidigungszwecken aufrecht erhalten. Der Zeuge bestätigt sämtliche Schecks behoben zu haben. Abschließend weisen wir darauf hin, dass wir unseren Antrag der Befragung des Zeugen B. in der mündlichen Verhandlung aufrecht erhalten".*

In der mündlichen Verhandlung am 23. März 2011 wies die steuerliche Vertretung der Bw. ergänzend darauf hin, dass B. am 18. Jänner 2011 ausgesagt habe, dass ein Mitarbeiter das Geld in der Bank abgeholt hätte. Dies könne jedoch nicht stimmen, da sich derjenige, der den Scheck in einer Bank behebt, dort ausweisen und unterschreiben müsse. Klar sei jedenfalls, dass B. die Schecks behoben habe und dies im Zuge der Einvernahme auch bestätigt hätte. Demnach sei davon auszugehen, dass B. Leistungen erbracht, die Gelder behoben habe und die Behauptung, Scheinrechnungen ausgestellt zu haben, nach wie vor als Schutzbehauptung zu qualifizieren sei.

Der Betriebsprüfer gab hiezu über Nachfrage des steuerlichen Vertreters an, dass auf Grund seiner damaligen Ermittlungen im Zuge der Betriebsprüfung bei der B. GmbH die in Rede stehenden Rechnungen hervorgekommen wären und sich die Bilanzen der B. GmbH bei ihrer

steuerlichen Vertretung befunden haben, die Buchhaltung sei jedenfalls bei einem Einbruch gestohlen worden.

Zum Objekt yyy. wurde durch den steuerlichen Vertreter klargestellt, dass es unrichtig sei, dass im Zuge der erwähnten Renovierungsarbeiten auch die Fassade saniert worden wäre.

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

Der Unabhängige Finanzsenat geht von folgendem erwiesenen Sachverhalt aus:

#### ***1. Wiederaufnahme des Verfahrens***

Nach der Niederschrift über die Schlussbesprechung und dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 23. November 2006 gründet sich die gegenständliche amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren auf die in Tz 1, Tz 2 und Tz 3 des Prüfungsberichtes gemachten Feststellungen.

Daraus ergeben sich Nachforderungen bei der Umsatzsteuer in Höhe von 32.400,00 € für das Jahr 2004 und von 8.400,60 € für das Jahr 2005. Bei der Körperschaftsteuer beträgt die Nachforderung 55.216,00 € für das Jahr 2003, und 2.676,93 € für das Jahr 2004 sowie 66.930,00 € für das Jahr 2005.

Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im Sinne des § 20 BAO wurde dabei die Interessensabwägung in der Weise vorgenommen, als dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit eingeräumt worden ist.

Die Erstbescheide betreffend die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer wurden am 16.6.2004 (für das Jahr 2003), am 30.10.2005 und am 13.10.2005 (für das Jahr 2004) sowie am 7.3.2006 (für das Jahr 2005) erlassen.

#### ***2. Aktivierung von Anschaffungskosten und Erhaltungsaufwendungen***

Die Bw. hat am 18. Dezember 2003 eine Liegenschaft in xxx O. , erworben und bereits im drauffolgenden Wirtschaftsjahr beginnend mit dem 29. Februar 2004 für das sich darauf befindliche Gebäude eine jährliche Abschreibung in Höhe von 2% geltend gemacht.

Außerdem hat die Bw. nach der Anschaffung dieses Grundstückes im Zeitraum 23. März 2004 bis 25. Februar 2005 Renovierungsarbeiten am Gebäude, in dem sich der alte Kinosaal befand, durchführen lassen und die diesbezüglichen Kosten in Höhe von 148.777,79 € im Wirtschaftsjahr 2005 zur Gänze als Erhaltungsaufwendungen in Abzug gebracht.

#### ***3. Scheinrechnungen***

Die Bw. ist im Bereich des Hoch- und Tiefbaues unternehmerisch tätig. Im streitgegenständlichen Zeitraum erhielt die Bw. von B., Geschäftsführer der B. GmbH, einem Karosserieunternehmen, Honorarnoten über Beratungsleistungen im Ausmaß von netto 162.400,00 € (2003) sowie von netto 42.003,00 € (2005).

Ein Betriebsprüfungsverfahren beim rechnungsausstellenden Unternehmen im Februar 2006 hat einerseits ergeben, dass B. Scheinrechnungen ausgestellt und die verfahrensgegenständlichen Beratungsleistungen an die Bw. gar nicht ausgeführt habe. Diesbezüglich verweist die Betriebsprüfung auf eine niederschriftlich am 27. März 2006 festgehaltene Aussage des B., in der dieser ausdrücklich angab, im Ausmaß der oben dargelegten Rechnungsbeträge keine Beratungsleistungen an die Bw. erbracht zu haben, vielmehr habe er für die Erstellung der so genannten Scheinrechnungen eine Provision in Höhe von 5% des fakturierten Nettorechnungsbetrages erhalten. Diese Provisionen hat B. für die B. GmbH vereinnahmt und versteuert.

Im Zusammenhang mit der behaupteten Erbringung von Beratungsleistungen ist eine am 1. Dezember 2002 schriftlich erstellte Auftragserteilung der Bw. an B. vorgelegt worden. Darin wird der angebliche Umfang der Unternehmensberatung beschrieben. Überdies liegt ein schriftliches Umgründungskonzept vom 15. Jänner 2003 vor, das B. für die B. GmbH an Frau und Herrn Dipl. Ing. S. adressierte.

Festzuhalten ist außerdem, dass das Landesgericht für Strafsachen Wien B. auf Basis der oben dargelegten abgabenbehördlichen Feststellungen und seines umfassenden Geständnisses, mit Urteil vom 14. November 2008 schuldig gesprochen hat, in Wien als Geschäftsführer der B. GmbH vorsätzlich in den Jahren 2003, 2004 und 2005 Umsatzsteuer hinterzogen zu haben. Den Feststellungen in diesem Urteil ist zu entnehmen, dass B. im Namen der genannten Gesellschaft unter anderem für die Bw. Scheinrechnungen ausstellte, in denen Umsatzsteuer ausgewiesen war, damit das rechnungsempfangende Unternehmen missbräuchlich zu Unrecht Vorsteuern geltend machen konnte. Diesen Tatplan setzten die Rechnungsempfänger auch um. Dafür erhielt B. einen Betrag in Höhe von 5-10% der Rechnungssumme als Gegenleistung in bar. Diese Bareingänge, nicht jedoch die ausgestellten Scheinrechnungen, nahm B. in das Rechenwerk des von ihm geführten Unternehmens auf.

#### Beweiswürdigung:

Im konkreten Fall geht der erkennende Senat auf Grund des Geständnisses des B. vom 27. März 2006, den Feststellungen im Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Wien vom 14. November 2008, den vorgelegten Unterlagen und den ergänzenden Schriftsätzen der Bw. davon aus, dass den streitgegenständlichen Rechnungen kein Leistungsaustausch zu Grunde lag.



Der Senat hat wiederholt an die steuerliche Vertretung der Bw. das Ersuchen gerichtet, ihr Vorbringen glaubhaft zu machen, dass das Geständnis des B., Scheinrechnungen ausgestellt zu haben, nicht den Tatsachen entsprechen würde. In einem wurde sie aufgefordert die tatsächliche Leistungserbringung auf Basis der streitgegenständlichen Rechnungen nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Überdies wurde im Vorhalt vom 12. Juli 2010 ausdrücklich darauf hingewiesen, dass eine bloße Geldzahlung allein kein Nachweis für die Ausführung einer Leistung ist und vertragliche Vereinbarungen ohne Nachweis ihrer tatsächlichen Ausführung keinen Leistungsaustausch begründen. Die Bw. wurde ebenso ersucht, die genauen Beratungsleistungen des B. und seine in diesem Zusammenhang zur Umsetzung der Maßnahmen gewählte Vorgehensweise darzulegen, insbesondere jene im Rahmen des behaupteten Umgründungskonzeptes, sodass auch ein der Bw. verschaffter verbrauchsfähiger Nutzen in Höhe von 194.880,00 € (Honorarnote vom 28. Juli 2003), festgestellt werden kann. Das konkrete Unternehmensberatungskonzept verlangt schriftliche Notizen über angestellte Analysen, Beratungsgespräche und die einzelnen Stufen der Umsetzung des Beratungsplanes und des bereits genannten Umgründungskonzeptes.

Die Bw. hat im streitgegenständlichen Zeitraum an B. Honorare (netto) für Beratungsleistungen im Ausmaß von insgesamt 204.403,00€ bezahlt. Schon aus dieser Sicht ist der behauptete Sachverhalt als wirtschaftlich bedeutend einzustufen und müsste dieser durch die Bw. nach den Erfahrungen des täglichen Lebens als steuerbarer Umsatz leicht zu beweisen und zu erfassen sein. Die vorliegende schriftliche Vereinbarung über den „Umfang der Unternehmensberatung“ sowie das gesondert schriftlich festgehaltene Umgründungskonzept stellen zusammen mit den vorgelegten Rechnungen keinen solchen Nachweis dar. Bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung eines Leistungsvorganges ist einer schriftlich vereinbarten Auftragsvergabe grundsätzlich nur unter der Bedingung zu folgen, wenn es erwiesen ist, dass sie auch erfüllt worden ist. Dies bedeutet für den vorliegenden Fall, dass vorab zu prüfen ist, ob die angeblich in Auftrag gegebenen Beratungsleistungen auch tatsächlich ausgeführt worden sind. Diese Würdigung kann aber nicht derart erfolgen, dass die fraglichen Leistungen schon allein wegen der schriftlichen Vereinbarung als erbracht gelten. Für die Umsatzsteuerbarkeit ist es nicht allein relevant, welche Leistung vereinbart wurde, sondern welche Leistung effektiv ausgeführt und entgolten wird (Ruppe, UStG<sup>3</sup> § 1 Tz 27, VwGH 5.4.1984, 83/15/0045). Eine Feststellung dahingehend war im konkreten Fall nicht möglich gewesen, obgleich es im Geschäftsleben üblich ist, von seinem Geschäftspartner zur Dokumentation Leistungsnachweise über den jeweiligen Verlauf der Beratung zu verlangen. Dazu kommt, dass B. ein Geständnis ablegte, im oben dargelegten Ausmaß Scheinrechnungen ausgestellt und keine Leistungen ausgeführt zu haben.

Die Aussage der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 1. September 2010, wonach sich nach Auffassung der Bw. die Beratungsleistungen ohnedies aus den vorgelegten Unterlagen ergeben würden und B. zum Umgründungskonzept als Zeuge selbst Aussagen treffen sollte, ist jedoch im Sinne obiger Ausführungen unzureichend. Dass B. die für die Unternehmensberatung in Betracht kommenden Gesetzesbestimmungen kennen müsste, obgleich die Bw. selbst keine Kenntnis hatte, auf welche Art er diese Qualifikation erworben habe, ist angesichts der Ergebnisse der Zeugeneinvernahme des B. am 18. Jänner 2011 als unzutreffend zu beurteilen. In dieser hielt B. fest, dass er im Bereich des Steuerrechts wenig Fachkenntnisse habe, und er sich nicht vorstellen könne, dass er das Konzept für die Unternehmensberatung und Umgründung allein verfasst habe. Er machte dabei einen ihm bekannten Rechtsanwalt namhaft, mit dem er möglicherweise das vorgelegte Konzept besprochen haben könnte. Daraus leitet der Berufungssenat ab, dass B. keine genaue Kenntnis vom Inhalt der vorliegenden schriftlichen Vereinbarung hat und darüber hinaus über kein entsprechendes Fachwissen verfügte. Dadurch war es ihm folglich auch nicht möglich, einen allfälligen daraus entstandenen wirtschaftlichen Nutzen für die Bw. aufzuzeigen. Dass er möglicherweise darüber mit einem Rechtsanwalt gesprochen habe, weist keinesfalls nach, dass diese Beratungsleistungen tatsächlich umgesetzt wurden, zumal auch in diesem Fall die Bw. außer die vorliegende Beratungsvereinbarung weitere Belege als Leistungsnachweis vorlegen hätte können. Dass die Bw. - trotz detaillierten Vorhaltes – wiederholt auf die schriftlich festgehaltenen Punkte des Unternehmensberatungskonzeptes und die zu tätigenden Aussagen des B. verwies, zeigt klar auf, dass sie selbst nicht in der Lage war, die konkrete Vorgehensweise bei der Umsetzung des Beratungskonzeptes durch schriftliche Aufzeichnungen offen zu legen, obgleich das Ausmaß der verrechneten Honorare die Annahme eines wirtschaftlich bedeutenden Unternehmensberatungskonzeptes begründet hätte. Daraus folgt jedoch, dass die tatsächliche Leistungserbringung auf Basis des Beratungsvertrages nicht glaubhaft dargelegt wurde.

Desgleichen ist hinsichtlich der beiden anderen Provisionsrechnungen festzuhalten, dass aus diesen Rechnungen zusammen mit der beiliegenden Aufstellung weder die behaupteten Beratungs- und Vermittlungsumsätze, noch die Namen und Anschriften der angeblich vermittelten Kunden hervorgehen. Wenn den Beilagen jeweils Bezeichnungen wie „Kempersysteme“ zu entnehmen waren, war daraus jedoch nicht erkennbar, welche Leistungen B. tatsächlich ausgeführt hat, auch wenn die Bw. dazu angab, dass diese Leistungen auch auf Basis der schriftlichen Vereinbarung vom Dezember 2002 erfolgt wären.

Diese offenkundige mangelnde Mitwirkungsbereitschaft der Bw. an der Aufklärung des verfahrensgegenständlichen Sachverhaltes ist zum einen deshalb nicht nachvollziehbar, zumal es für sie unter der Annahme, B. habe tatsächlich die Beratungs- und Vermittlungsleistungen

erbracht, ein leichtes wäre, die Umsetzung des Beratungskonzeptes in ihrem Unternehmen anhand weiterer Aufzeichnungen darzulegen, bzw. allfällige vermittelte Kunden namhaft zu machen. Demgegenüber verweist sie lediglich auf die genannten Aufstellungslisten, die Aussagen des B. und auf Unterlagen, die angeblich B. gehabt hätte. Zum anderen ist diese Vorgehensweise aus der Sicht, dass die Bw. den Vorsteuerabzug begehrt und insofern die Feststellungslast für die Erfüllung der Anspruchsvoraussetzungen zu tragen hat, absolut unverständlich (vgl. BFH 19.4.2007, V R 48/04).

### Geständnis

Die steuerliche Vertretung der Bw. beurteilt das Geständnis des B. vor dem Landesgericht für Strafsachen Wien als nicht den Tatsachen entsprechend. Sie stützt sich dabei im Wesentlichen auf den Umstand, dass sich ein Geständnis bei der Strafbemessung als mildernd auswirke und überdies dem B. auf diese Weise der Vorwurf einer Betrügerischen Krida und damit eine strafrechtliche Verfolgung erspart geblieben wäre. Die Bw. untermauert diesen Einwand mit einer aus dem Konkursakt der B. GmbH ersichtlichen Forderung der GmbH an B. in Höhe von ca. 206.000,00 €, die nach ihrer Ansicht aus den streitgegenständlichen Beratungsleistungen resultiere und demnach beweisen würde, dass B. tatsächlich Leistungen erbracht habe und sein Geständnis unrichtig sei.

Dieser Beurteilung steht entgegen, dass sich aus dem gesamten Akteninhalt und den vorgelegten Unterlagen der Bw. keinerlei Anhaltspunkte ergeben haben, dass diese Forderung auf Basis der verfahrensgegenständlichen Rechnungen entstanden ist. B. sagte als Zeuge vor dem Unabhängigen Finanzsenat aus, dass diese Forderung auf einer Falschbuchung von Rückzahlungen eines Kredites beruhe, den er selbst für die Gesellschaft aufgenommen habe und der von der Gesellschaft zurückbezahlt worden sei. Auch der Konkursakt der B. GmbH enthält keine Feststellungen, wonach diese Forderung auf Basis der fraglichen Beratungsumsätze entstanden wäre, weshalb nach Auffassung des Berufungssenates in diesem Punkt dem Einwand der Bw. nicht zu folgen war.

Die Zeugenaussage des B. am 18. Jänner 2011 legt im Ergebnis zweifelsfrei dar, dass das vor der Abgabenbehörde erster Instanz und vor dem Landesgericht für Strafsachen Wien abgelegte Geständnis als wahr zu bezeichnen ist. B. erklärte im Rahmen seiner Einvernahme am 18. Jänner 2011, sein Geständnis, Scheinrechnungen an die Bw. erstellt zu haben für richtig. Er bestätigte auch, dass die Angaben in der darüber aufgenommenen Niederschrift zutreffen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes spricht die allgemeine Lebenserfahrung dafür, dass die jeweils erste Aussage einer Partei in einem Verfahren der Wahrheit am Nächsten kommt (VwGH 31.10.1991, 90/16/0176, UFS 30.9.2005, RV/0165-L/02). Schon aus dieser Sicht ist der Widerruf des B., der unter Umständen nach Absprache mit den Tatbeteiligten schriftlich festgehalten wurde, unglaublich und hat sich

dieser letztlich vor dem Hintergrund obiger Ausführungen als falsch erwiesen (vgl. UFS 22.10.2003, ZRV/0044-Z1W/02). Es sind die Berufungsausführungen, wonach B. sein Geständnis widerrufen habe, weil er dieses gegenüber der Abgabenbehörde unter starkem psychischen Druck in völliger nervlicher Zerrüttung abgegeben habe, auch deshalb unglaubwürdig, da es wohl nahe liegend gewesen wäre, wenn B. den Widerruf vor der Abgabenbehörde, vor welcher er das Geständnis abgelegt hatte, erklärt hätte und dort gleichzeitig auch klare Angaben über Art und Umfang der Beratungsleistungen sowie der Vermittlung der Kunden gemacht hätte.

Vor diesem Hintergrund war auch das dem eingangs genannten Landesgerichtsurteil zugrunde liegende Geständnis des B. der konkreten Berufungssenatsentscheidung zu Grunde zu legen. In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung im Abgabenverfahren eine unmittelbare Beweisaufnahme nicht vorgeschrieben ist, es können demnach auch die in einem anderen, gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Verfahren erhobenen Beweise und Ergebnisse Berücksichtigung finden (vgl. VfGH 24. 9. 1982, B 246, 247/77, VwGH 3. 9. 1987, 86/16/0111, VwGH 25. 11. 1992, 91/13/0030, VwGH 26. 5. 1993, 90/13/0155, VwGH 14. 11. 1996, 94/16/0033).

Die steuerliche Vertretung bringt zur durchgeführten Zeugenbefragung des B. vor, dass die Vernehmung außerhalb der mündlichen Verhandlung nicht sinnvoll gewesen sei und dies nach ihrer Ansicht den Grundsätzen eines fairen Verfahrens iSd EMRK widersprechen würde.

Dem ist zu entgegnen, dass das Fragerecht nur gegenüber Personen, die in Anwesenheit der Parteien einvernommen wurden, besteht. Hieraus ergibt sich keine Pflicht, vor der Verhandlung vorgenommene Einvernahmen (durch ein Finanzamt oder den Referenten des UFS) zu wiederholen (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 285 Tz 7). Daraus leitet sich auch kein Rechtsanspruch zur Einvernahme von Zeugen während der mündlichen Verhandlung und keine Verpflichtung, die vor der Verhandlung durchgeführte Zeugenbefragung zu wiederholen, ab. Demnach sieht der Berufungssenat keine Verletzung der Grundsätze eines fairen Verfahrens im Sinne der EMRK als gegeben. Dem Vorwurf der steuerlichen Vertretung der Bw, dass B. im Zuge seiner Befragung bestimmte Fragen nicht beantwortet habe, ist zu entgegnen, dass ein Zeuge nicht verpflichtet werden kann Fragen im Detail zu beantworten, insbesondere, wenn er sich nicht mehr erinnern kann. Der Berufungssenat sieht deshalb keine Veranlassung an der Glaubwürdigkeit des Geständnisses zu zweifeln, zumal B. erneut einräumt, - wie in der Niederschrift vom 27. März 2006 festgehalten - die angegebenen Scheinrechnungen erstellt zu haben. Dass er daneben noch andere Vermittlungsumsätze getätigt haben soll, war nicht Gegenstand dieses Verfahrens, zumal er diese nach seinen Angaben zusätzlich ausgeführt habe. Wenn die Bw. daraus einen Widerspruch zu den zugestandenen Scheingeschäften ableitet und ihr Berufungsvorbringen dadurch als bestätigt ansieht, ist sie darauf zu

verweisen, dass Sinn und Zweck der Einvernahme des Zeugen B. die Würdigung des nicht unter Wahrheitspflicht abgelegten Geständnisses in Bezug auf konkrete (die berufsgegenständlichen) Rechnungen vor dem Landesgericht war. Auf Grund obiger Ausführungen geht klar hervor, dass B. sein vor der Abgabenbehörde erster Instanz und vor dem Landesgericht abgelegtes Geständnis vor dem Unabhängigen Finanzsenat bestätigt hat. Aus diesen Gründen gehen die diesbezüglichen Einwendungen der Bw. ins Leere. Die steuerliche Vertretung Bw. stellt die vorliegende Zeugeneinvernahme als sinnlos dar und übersieht dabei, dass sie selbst darauf beharrte, B. als Zeugen zu vernehmen, den sie als notorischen Steuerhinterzieher bezeichnete und der dazu neigen soll, die Unwahrheit zu sagen. Aus dieser Sicht ist es für den Berufungssenat nicht nachvollziehbar, warum nicht die Bw. – trotz wiederholter behördlicher Aufforderung - zur Aufklärung des vorgegebenen für sie wirtschaftlich bedeutenden Sachverhaltes Geschäftsunterlagen, Aufzeichnungen, schriftliche Notizen vorlegte, sondern lediglich B. als einen - aus ihrer Sicht - nicht verlässlichen Zeugen namhaft machte, der sich im Zuge seiner Einvernahme aus krankheitsbedingten Gründen an bestimmte Einzelheiten letztlich nicht mehr erinnern konnte.

Eine Identifizierung der Leistung über die aktenkundigen Fakturen war außerdem nicht möglich. Die vorliegende Leistungsbeschreibung für Unternehmensberatungen reicht nicht dazu aus, die damit abgerechnete Leistung zu identifizieren. Die Angaben in der Rechnung lassen eine solche Identifizierung nicht zu und wurde überdies in den Rechnungen nicht auf weitere Geschäftsunterlagen hingewiesen, die die Unternehmensberatung weiter konkretisiert hätten.

Insgesamt gesehen ist ein solches Vorgehen schon aus der Sicht der Geltendmachung allfälliger Gewährleistungsansprüche als branchenunüblich zu bezeichnen. Dass in diesem Zusammenhang auch nicht erkennbar war, in welcher Weise das Karosserieunternehmen des B. tatsächlich für ein Bauunternehmen der Bw. beratend tätig werden hätte können, unterstützt die Feststellungen der Betriebsprüfung über das Vorliegen von Scheinrechnungen und bleiben unter diesem Aspekt die Einwendungen der steuerlichen Vertretung unbegründet. Dem Hinweis auf die fehlende Echtheit des Beweismittels wegen der nachträglichen handschriftlichen Änderungen in der Niederschrift vom 27. März 2006 ist zu erwidern, dass die genannten Ausbesserungen den wesentlichen Inhalt der Aussage des B., Provisionen für die Erstellung von fingierten Rechnungen erhalten zu haben, keineswegs änderten. Die Echtheit des vorgelegten Beweismittels in Bezug auf das Vorliegen von Scheinrechnungen war daher nicht zu verneinen.

Dass B. den gesamten fakturierten Rechnungsbetrag bar oder mittels Barscheck erhalten hätte, war nicht glaubhaft. Folgt man den Feststellungen des Finanzamtes und jenen des Landesgerichts für Strafsachen, so hatte B. die vereinbarten Provisionen und nicht die in den

Scheinrechnungen ausgewiesenen Rechnungsbeträge erhalten. B. hat demzufolge auch nicht die gesamten Rechnungsbeträge in seine Buchhaltung aufgenommen und vermag schon aus diesem Grund lediglich der Hinweis auf die Konten der Finanzbuchhaltung, einen tatsächlichen Leistungsaustausch nicht zu beweisen. Dazu kommt, dass allein die Behauptung, fingierte Honorarbeträge als Aufwand bei der Bw. verbucht zu haben, nicht beweist, dass B. tatsächlich die in Rede stehende Beratungsleistung als Gegenleistung erbracht hatte.

Zudem ist festzuhalten, dass die Aussage des B. vom 27. März 2006 der Bw. bekannt gegeben wurde und es sich daher nicht um eine Verwertung einer Aussage einer Person handelt, deren Name der Bw. gegenüber geheim gehalten wurde (vgl. VwGH 18. 10. 1988, 88/14/0092).

### **Sachverständigengutachten – Anforderung**

Die steuerliche Vertretung der Bw. versucht das Geständnis des B. zu widerlegen und erachtet die Einholung eines Gutachtens eines Buchsachverständigen über allfällige kridaträchtige Handlungen des B. sowie seines Bruders A. R.B. trotz Kenntnis der Zahlungsunfähigkeit der Ing. B. GmbH für zweckmäßig.

Im diesbezüglichen Beweisantrag wurde einerseits explizit kein Beweisthema angegeben, andererseits hat sie in dieser Eingabe nicht ausgeführt, auf welche Weise ein Sachverständiger zu Erkenntnissen über die behaupteten kridaträchtigen Handlungen durch B. hätte verhelfen können, zumal es keine Buchhaltungsunterlagen mehr gibt, weshalb dieser Antrag als unbegründet abzuweisen war.

Die Bw. beurteilt die Feststellungen des Landesgerichts für Strafsachen als entbehrlich und nicht bindend.

Auch wenn keine formale Bindung an das Geständnis des B. vor dem Landesgericht für Strafsachen besteht, unterliegt dieses im konkreten Fall der Beweiswürdigung durch den erkennenden Senat. Für diesen waren die Ausführungen der Bw. im Ergänzungsschreiben vom 7.12.2010, wonach die Feststellungen des Landesgerichts im betreffenden Verfahren unrichtig und nicht heranzuziehen wären, nicht nachzuvollziehen, zumal das Gericht davon ausging, dass B. unter anderem für die Bw. Scheinrechnungen ausstellte, in denen Umsatzsteuer ausgewiesen war, damit das rechnungsempfangende Unternehmen missbräuchlich zu Unrecht Vorsteuern geltend machen konnte. Daraus geht wohl unmissverständlich hervor, dass das Gericht im dortigen Strafverfahren dem Geständnis des B. folgte und von Scheinrechnungen ausging.

Die Feststellung des Prüfers, dass die Größenordnung der streitgegenständlichen Rechnungen ihre Einbuchung als Erlös im Unternehmen der B. GmbH ausschließen würde, wurde vor dem Hintergrund getroffen, dass im Falle ihrer tatsächlichen Einbuchung eindeutig zu wenig Erlöse

aus der Autowerkstatt übrig bleiben würden und diese Annahme zu einer Schätzung der Umsätze in der Autowerkstätte geführt hätte.

Im Ergebnis nimmt der Berufungssenat auf Basis der konkreten oben dargestellten Beweislage als erwiesen an, dass B. im festgestellten Ausmaß Scheinrechnungen erstellt hat und die angegebene Beratungs- und Vermittlungstätigkeit nicht ausgeführt hat. Mangels Feststellbarkeit einer erbrachten Leistung und eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen Leistung und Gegenleistung (Entgelt) ist nach Auffassung des Senates die Feststellung glaubhaft, dass B. nur die zugestandenen 5% der fakturierten Provisionen und die Umsatzsteuer behalten durfte, zumal nicht davon auszugehen war, dass die Bw. ein Entgelt wegen nicht erbrachter Umsätze geleistet hat. Dazu kommt, dass eine bloße Geldzahlung keine Leistung darstellen kann und aus diesem Grund das Berufungsvorbringen, welches allein den Nachweis des Leistungsaustausches auf die Vorlage der oben angeführten Barschecks stützt, ins Leere geht.

Gemäß § 138 Abs 1 BAO haben Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie die Richtigkeit zu beweisen (Mitwirkungspflicht). Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, genügt die Glaubhaftmachung.

Gemäß § 115 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (amtswegige Ermittlungspflicht). Dabei trägt die Abgabenbehörde die Behauptungs- und Feststellungslast für die Tatsachen, die vorliegen müssen, um den Abgabenanspruch geltend machen zu können, der Abgabepflichtige hingegen für jene Tatsachen, die den Anspruch aufheben oder einschränken (Stoll, BAO, 1561). Nach den maßgebenden Beweisregeln trägt der den Vorsteuerabzug begehrende Unternehmer die Feststellungslast für die Erfüllung der Anspruchsvoraussetzung (vgl. BFH 19.4.2007, V R 48/04).

Im Berufungsfall ist infolge Nichtbeantwortung des über mehrmaligen Vorhalt erteilten behördlichen Auftrages zur Vorlage von Beweisen, davon auszugehen, dass der geforderte Leistungsnachweis nicht erbracht wurde. Daraus ergibt sich schon deshalb keine Verletzung der amtswegigen Ermittlungspflicht, da die Bw. der Beweisführung wesentlich näher als die Abgabenbehörde stand, sodass im Rahmen der Mitwirkungspflicht sie selbst die entsprechenden Nachweise hätte erbringen müssen (vgl. VwGH 19.9.1995, 95/14/0039).

In rechtlicher Hinsicht ist wie folgt auszuführen:

## **1. Wiederaufnahme des Verfahrens**

Eine amtswegige Wiederaufnahme ist unter den Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit a und c BAO und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

§ 303 Abs. 1 BAO lautet:

*„Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und*

*a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder*

*b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder*

*c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094). Das sind Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis - als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht - geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (VwGH 23.4.1998, 95/15/0108; VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094).

Entscheidend für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188; VwGH 24.2.2004, 2000/14/0186; VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135).

In diesem Zusammenhang ist nach herrschender Auffassung und nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (VwGH 19.11.1998, 96/15/0148, VwGH 24.6.2003, 2003/14/0127, 0028; 18.9.2003, 99/15/0120; VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135). Bei der Würdigung des Vorliegens neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel kommt es somit darauf an, dass diese im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind. In diesem Fall steht jedoch die Geltendmachung seitens der Partei oder der Behörde in einem anderen vor derselben Abgabenbehörde geführten Verfahren einer Wiederaufnahme aus den oben angeführten Gründen nicht entgegen (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz,



BAO, § 303 Tz 13). Dies bedeutet, dass das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen ist (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0049).

Die Einwendungen der steuerlichen Vertretung in der Berufung richten sich an dieser Stelle unter anderem gegen die fehlenden Angaben der Betriebsprüfung, ab wann welche Beweismittel neu hervorgekommen sein sollen. Die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen wäre nicht dargestellt worden, sodass es nicht klar wäre, wann B. seine Aussage, Scheinrechnungen erstellt zu haben, erstmals gegenüber der belangten Behörde getätigt habe.

In diesem Zusammenhang ist aufzuzeigen, dass das bescheiderlassende Finanzamt den Wiederaufnahmebescheid unter anderem mit den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift und dem Prüfbericht zu entnehmen waren, begründete.

Der Prüfer stützte im Prüfbericht den Umstand, dass fingierte Rechnungen an die Bw. ausgestellt wurden, deutlich auf das niederschriftlich festgehaltene Geständnis des B.. Damit ist der zeitliche Aspekt des Neuhervorkommens der niederschriftlich festgehaltenen Tatsache mit dem 27. März 2006 klar erwiesen. Dazu kommt, dass in diesem Verfahren die Außenprüfung erst am 4. Juni 2006 begonnen hat, somit eindeutig nach dem Ergehen der Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 2003 bis 2005, die am 16.6.2004 (für das Jahr 2003), am 30.10.2005 und am 13.10.2005 (für das Jahr 2004) sowie am 7.3.2006 (für das Jahr 2005) ergingen. Aus diesen Gründen stellt die vom Prüfer in der Niederschrift am 27. März 2006 festgehaltene Tatsache des Vorliegens von Scheinrechnungen eine neue hervorgekommene Tatsache dar. Die in diesem Zusammenhang erhobenen Berufungseinwendungen, wonach B. möglicherweise in diese Richtung gehende geständige Äußerungen im Verfahren der B. GmbH bereits zu einem früheren Zeitpunkt machte, ändert nichts daran, dass das verfahrensgegenständliche (bescheiderlassende) Finanzamt von der Aussage des B. erst im Zuge des gegenständlichen Prüfungsverfahrens Kenntnis erlangt hatte. Wie aus der Begründung der Berufungsentscheidung ersichtlich, ergaben sich für den Bereich der Körperschaftsteuer Nachforderungen in Höhe von 55.216,00 € für das Jahr 2003, und von 12.968,43 € für das Jahr 2005. Für das Jahr 2004 ergab sich – wie aus den Berechnungsblättern ersichtlich - betreffend Körperschaftsteuer - keine Nachforderung. Die Umsatzsteuernachforderungen waren – wie im Bp-Bericht - unverändert im Ausmaß von 32.480,00 € für das Jahr 2004 und 8.400,60 € für das Jahr 2005 festzusetzen.

Diese für jedes Veranlagungsjahr gesondert zu beurteilenden Nachforderungen sind zweifelsfrei nicht geringfügig, was im übrigen von der steuerlichen Vertretung auch nicht eingewendet wurde und berechtigen bei einer im Rahmen der nach § 303 Abs. 4 BAO

erforderlichen Ermessensübung vorzunehmenden Interessensabwägung zur Wiederaufnahme des Verfahrens auf Basis der oben dargelegten neuen Tatsachen.

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden gemäß § 20 BAO nach ihrem Ermessen zu treffen haben, müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Dabei ist dem Begriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 18. Dezember 2008, 2006/15/0011, und vom 4. März 2009, 2006/15/0079).

Vor diesem Hintergrund ist angesichts der neu hervorgekommenen Tatsachen die Wiederaufnahme der gegenständlichen Verfahren, ausgenommen betreffend die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuer für das Jahr 2004, rechtmäßig erfolgt. Da für das Jahr 2004 im Bereich der Körperschaftsteuer keine steuerlichen Auswirkungen festzustellen waren, war die Wiederaufnahme dieses Verfahrens als rechtswidrig zu erkennen und der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Körperschaftsteuer 2004 stattzugeben. Der Wiederaufnahmebescheid war ersatzlos aufzuheben. § 307 Abs 3 BAO bestimmt, dass durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurücktritt, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Somit scheidet durch diese Aufhebung der infolge der Betriebsprüfung geänderte Körperschaftsteuerbescheid (Sachbescheid) automatisch aus dem Rechtsbestand aus, sodass die dagegen erhobene Berufung als unzulässig geworden zurückzuweisen war.

## **2. Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer**

### **1. Abschreibung Gebäude**

Die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum betrieblichen bzw. außerbetrieblichen Bereich hat grundsätzlich nach Maßgabe ihrer tatsächlichen Verwendung zu erfolgen.

Anschaffungs- und Herstellungskosten (AHK) von langlebigen Wirtschaftsgütern, die der Einkünfteerzielung dienen und dabei einer Abnutzung unterliegen sind gem. § 7 EStG 1988 grundsätzlich ab ihrer Inbetriebnahme im Wege einer Absetzung für Abnutzung (AfA) gleichmäßig verteilt auf ihre betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben.

Der VwGH hat ebenso in Bezug auf betrieblich genutzte Gebäude zum Ausdruck gebracht, dass für den Beginn der Abschreibung ausschließlich die Fertigstellung zur betrieblichen Nutzung relevant ist (VwGH 23.2.2010, 2008/15/0027). Zudem ist denkbar, dass ein einheitlich geplantes Gebäude zwar insgesamt noch nicht fertig gestellt, jedoch in Teilen

bereits nutzbar ist. Diesfalls gehören lt. VwGH auch die noch in Bau befindlichen Gebäudeteile zur AfA-Bemessungsgrundlage. Bei in selbständigen Teilabschnitten errichteten Gebäuden kann allerdings ein unterschiedlicher Nutzungsbeginn einzelner Abschnitte zu einem Auseinanderklaffen beim Beginn des AfA-Abzuges führen (VwGH 2.3.1993, 92/14/0182).

Im konkreten Fall haben weitere Ermittlungsergebnisse glaubhaft dargelegt, dass die gegenständlichen Gebäude der Liegenschaft seit ihrem Erwerb im Jahre 2002 stets betrieblich genutzt worden sind. Dies gilt auch für den ehemaligen Kinosaal, den die Stadtgemeinde O. bereits vor seiner Renovierung als Veranstaltungsraum verwendet hat. Daraus ergibt sich, dass die in Rede stehenden Gebäude im Zeitpunkt ihrer Anschaffung zur betrieblichen Nutzung fertig gestellt waren. Aus dem oben genannten aktuellen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes lässt sich ableiten, dass auch bei Betriebsgebäuden die AfA mit dem Zeitpunkt der Fertigstellung beginnt und demnach im konkreten Fall eine Abschreibung im Sinne des § 7 EStG 1988 beginnend mit dem Wirtschaftsjahr 2004/2005 zulässig war. Die Hinzurechnung der in Abzug gebrachten Abschreibungsbeträge in Höhe von 7.873,33€ durch die Betriebsprüfung erfolgte damit zu Unrecht.

## **2. nachgeholte Instandsetzungsaufwendungen**

Hinsichtlich der Geltendmachung einer AfA ist auf die geänderte Rechtsprechung des VwGH hinzuweisen, wonach eine Aktivierungspflicht von Aufwendungen bloß aus dem zeitlichen Zusammenhang mit dem Kauf und aus dem Verhältnis der Höhe der Aufwendungen zum Kaufpreis problematisch erscheint und in den Fällen, in denen die Aufwendungen nicht der Erlangung der betriebsbezogenen Betriebsbereitschaft dienen (VwGH 19. 4. 2006, 2001/13/0294, ÖStZB 2006/472), eine gesetzliche Grundlage dafür nicht erkennbar ist.

Wird demnach ein Gebäude erworben, das vor und nach dem Erwerb betrieblich genutzt wurde und somit "betriebsbereit" war, sind Erhaltungsarbeiten im Folgejahr der Anschaffung sofort abzugsfähig und nicht als anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes zu aktivieren (VwGH 30.6.2010, 2005/13/0076, UFS 12.4.2005, RV/0123-W/04).

Im vorliegenden Fall hat die Bw. die Gebäude einschließlich des als Veranstaltungsraum verwendeten alten Kinosaals in einem betriebsbereiten Zustand erworben und nach der Anschaffung weiterhin bestimmungsgemäß genutzt. Vor dem Hintergrund der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung sind die nach dem Erwerb der Liegenschaft für den Veranstaltungssaal getätigten Erhaltungsaufwendungen nicht als nachträgliche aktivierungspflichtige Anschaffungskosten, sondern als sofort absetzbar zu beurteilen.

Nach den vorgelegten Rechnungen haben die Reparaturarbeiten die Erhaltung und Instandsetzung der Gebäude betroffen. Die fakturierten Leistungen wurden in diesem

Zusammenhang als Innenabdichtungs- und Sanierungsarbeiten, Dacherneuerungsleistungen, Maler- und Anstreicherarbeiten sowie Instandsetzung der Elektroinstallation bezeichnet.

Im Ergebnis ist durch den Umbau dieses Gebäudes auch keine Änderung der Wesensart bewirkt worden. Dies trifft auch auf die bei den sanitären Einrichtungen erfolgten Verbesserungen zu, die über eine Instandsetzung nicht hinausgehen, zumal dadurch keine Änderung der Wesensart des Gebäudes festzustellen war. An dieser Rechtsauffassung ändert sich nichts, wenn im Zuge der Renovierung besseres Material oder eine modernere Ausführung gewählt wird (Renner, Abgrenzung zwischen Herstellung und Erhaltung bei Umbaumaßnahmen, ÖStZ 2008, 96).

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass der streitgegenständliche Renovierungsaufwand in Höhe von 148.177,79 € im Wirtschaftsjahr 2004/2005 als sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand in Abzug zu bringen war.

### **3. Scheinrechnungen**

Der Umsatzsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Umsatzsteuerpflicht setzt einen Leistungsaustausch zwischen bestimmten Personen, also eine wechselseitige Abhängigkeit zwischen Leistung und Gegenleistung voraus. Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung (VwGH 22.12.2004, 2000/15/0122, VwGH 20.2.2008, 2006/15/0161). Die Erfassung der Leistung als steuerbar erfordert einen inneren Zusammenhang und eine wechselseitige Abhängigkeit zwischen Leistung und Gegenleistung. Dabei muss die Leistung deshalb erbracht werden, um eine Gegenleistung zu erhalten, und die Gegenleistung deshalb aufgewendet werden, um die konkrete Leistung zu bekommen. Das Zusammenwirken der Geschäftspartner muss daneben aber auch von der ernsthaften Absicht eines wechselseitigen Leistungsaustausches getragen sein (VwGH 4.6.2008, 2005,13/0129).

Ein solcher wechselseitiger Leistungsaustausch war jedoch im vorliegenden Fall nicht festzustellen und daher nicht erwiesen.

Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet diesen Betrag gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994.

Fingierte Rechnungen berechtigen den Empfänger mangels Leistungsaustausches jedenfalls nicht zum Vorsteuerabzug. In diesem Fall sind die Voraussetzungen des § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nicht erfüllt. Diese Bestimmung normiert, dass ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder

sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen kann.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat daher zu Recht den Vorsteuerabzug aus den in Rede stehenden Scheinrechnungen nicht anerkannt.

Aufwendungen sind dann betrieblich veranlasst, wenn die Leistung, für die die Ausgaben erwachsen, ausschließlich oder doch vorwiegend aus betrieblichen Gründen und somit im Interesse des Betriebes erbracht wird. Eine Abgabenverkürzung infolge Verbuchens von Scheinrechnungen und die Geltendmachung von Vorsteuern ist ein pflichtwidriges Handeln, das nicht im Interesse des Betriebes gelegen ist. Geldbeträge, die ohne feststellbaren Zusammenhang mit der Erbringung von Umsätzen ausbezahlt wurden, sind nicht im betrieblichen Interesse der Bw. eingesetzt worden. Die an B. für die Erstellung von Scheinrechnungen bezahlten Provisionen sowie die darüber hinaus gehenden fakturierten Rechnungsbeträge, die als fingierte Betriebsausgaben geltend gemacht wurden, sind demnach abgabenrechtlich irrelevant und nicht als betrieblich veranlasst zu beurteilen. Eine Hinzurechnung dieser Geldbeträge zu den Erlösen der Bw. erfolgte somit zu Recht.

Gemäß § 8 Abs 2 KStG 1988, BGBl Nr. 401/1988, 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 Lehre und 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 gelegene Zuwendungen einer Körperschaft an den Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzeln 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 (VwGH 27.5.1999, 97/15/0067).

Werden von der Abgabenbehörde Mehrgewinne einer Kapitalgesellschaft gegenüber den im Rechnungswesen ausgewiesenen Gewinn festgestellt, ist in der Regel davon auszugehen, dass sie den Gesellschaftern als verdeckte Ausschüttung im Verhältnis ihrer Beteiligung zugeflossen sind (VwGH 27.4.1994, 92/13/0011, 94/3/0094, VwGH 19.7.2000, 97/13/0241, 0242). Die Kapitalertragsteuer beträgt gem. § 95 Abs. 1 EStG 1988 25%.

Zur festgesetzten Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2003 bis 2005 ist Folgendes zu erwägen:

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen, worunter gemäß Abs 2 Z 1 dieser Bestimmung auch Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung gehören, die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Verdeckte Ausschüttungen stellen als sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung inländische Kapitalerträge iSd § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dar. Gemäß § 95 Abs 2 EStG 1988 haftet der Schuldner der Kapitalerträge dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Die Bw. bringt hiezu lediglich vor, dass die verdeckten Ausschüttungen zu Unrecht angenommen worden seien, da die an die B. GmbH geleisteten Provisionen zu Unrecht nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden seien, weshalb auch keine Kapitalertragsteuer zu entrichten sei. In diesem Zusammenhang wird auf die rechtliche Würdigung der Entscheidung über die Berufung gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide verwiesen und im Ergebnis festgehalten, dass die Nichtanerkennung der Betriebsausgaben im Ausmaß der von B. einbehaltenen Provision in Höhe von 5% und der Umsatzsteuer sowie im darüber hinaus gehenden Umfang der vorgelegten Barschecks keine verdeckten Ausschüttungen sind. Dies deshalb, da ein Rückfluss dieser Zahlungen an die Geschäftsführerin der Bw. nicht nachzuweisen war. Hinsichtlich der übrigen fingierten Betriebsausgaben führte deren Nichtanerkennung zur verdeckten Ausschüttung und zur Festsetzung der Kapitalertragsteuer. Für die Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter kommt es darauf an, ob, wann und in welcher Höhe ihm ein vermögenswerter Vorteil zugeflossen ist (Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, Tz 991). An diesen nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 zu bestimmenden Zeitpunkt des Zuflusses knüpft auch der Kapitalertragsteuerabzug an (VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066, Hofstätter/Reichel, EStG III D, Tz 4 zu § 95).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

#### Beilagen:

Berechnungsgrundlagen (Beilage 1)

2 Berechnungsblätter betreffend die Körperschaftsteuer 2003 und 2005 (Beilage 2)

NS über mündliche Berufungsverhandlung vom 9. Juni 2010 (Beilage 3)

NS über die Zeugeneinvernahme des B. vom 18. Jänner 2011 (Beilage 4)

NS über die mündliche Berufungsverhandlung vom 23. März 2011 (Beilage 5)

Wien, am 7. April 2011