



GZ. RV/1333-W/02

GZ. RV/1334-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Schmitt & Schmitt WTH GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Pölten betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1995, 1996 und 1997, Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1995, 1996 und 1997 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. betreibt u.a. Tankstellen in A. und in V. im Rahmen eines Franchise-Vertrages. Geschäftsführer ist Herr Anton K.; er vertritt die Gesellschaft seit 19. Juni 1991 selbständig.

Bis zum Jahre 2001 (streitgegenständlich sind die Jahre 1995, 1996 und 1997) war der Geschäftsführer an der Bw. zu 95% beteiligt und Frau Anna K. zu 5 %.

Die Veranlagung zur Umsatzsteuer und zur Körperschaftsteuer erfolgte für die Jahre 1995, 1996 und 1997 zunächst erklärungsgemäß.

Im Zuge einer die Jahre 1995 bis 1997 betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung der Großbetriebsprüfung Wien-Körperschaften - durchgeführt im Jahre 1999 - wurden mehrere Feststellungen getroffen, die streitgegenständlich sind:

- ***Nachversteuerung im Jahr 1995 bisher als steuerfrei erklärter Umsätze und im Jahr 1996 und 1997 für nicht steuerbar erklärter Umsätze (Tz. 16 des BP-Berichtes):***

Die AGES wurde vom BAG mit dem Aufbau, der Errichtung und dem Betrieb eines Gebührenerhebungssystems für die Benutzung bestimmter Straßen(idR Bundesautobahnen) in Belgien, den Niederlanden, Luxemburg, Dänemark, Schweden und in Deutschland mit schweren Nutzfahrzeugen und Fahrzeugkombinationen mit einem zulässigen Gesamtgewicht von mindestens 12 t, die nur für den Güterkraftverkehr bestimmt sind, beauftragt. AGES hat es dabei übernommen, flächendeckend in Deutschland sowie in begrenztem Umfang auch im Ausland Gebührenbegleichungsstellen (GBS) aufgrund besonderer vertraglicher Vereinbarungen mit Dritten (GBS-Partner) zu errichten.

Zwischen AGES und Bw. (GBS-Partner) wurde am 2. Dezember 1994 mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 1995 ein Vertrag über die Errichtung einer Gebührenbegleichungsstelle an der Autobahntankstelle A. abgeschlossen. Der Bw. ist danach berechtigt und verpflichtet, im Auftrag und nach Weisung von AGES eine Gebührenbegleichungsstelle (GBS) zur Gebührenerhebung und Ausgabe von Gebührenbescheinigungen zu betreiben.

Nach § 2 des Vertrages vom 2. Dezember 1994 ist AGES gegenüber BAG zivilrechtlich Beauftragter der Gebührenschildner. Der GBS-Partner (=Bw.) ist nicht Handelsvertreter von AGES, da er keine Geschäfte für AGES vermittelt, sondern lediglich als Erfüllungsgehilfe von AGES im Auftrag der Gebührenschildner tätig wird. AGES darf sich zur Vertragserfüllung Dritter ihres Vertrauens bedienen.

Der GBS-Partner erhält für den Betrieb der GBS (Hard- und Software sowie Telekommunikationsanschalteteinrichtungen) und zur Abgeltung aller seiner Aufwendungen (z.B. Stromkosten für das GBS-Terminal) eine Vergütung in Höhe von 1,75 % des in seiner GBS vereinnahmten Gebührenaufkommens zuzüglich gesetzlicher Mehrwertsteuer. Die Erhebung der Gebühren und die Bescheinigung gezahlter Gebühren in der GBS erfolgen

ausschließlich mit dem speziellen AGES-Terminal. Das Terminal ist über Telefonleitung mit dem Rechenzentrum der Gesellschaft für bargeldlose Zahlungs- und Abrechnungssysteme mbH. Salem (BZA) verbunden. Die Vergütung des GBS-Partner ist monatlich von AGES abzurechnen. Die Abrechnung erfolgt auf der Basis der einwandfreien Ausstellung von Gebührenbescheinigungen, die bis Monatsende im Rechenzentrum der BZA registriert sind.

Diese Vergütungen, die von der Bw. im Jahr 1995 (in Höhe von S 193.830,47) gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d UStG steuerfrei gestellt wurden und in den Jahren 1996 (S 321.507,10) und 1997 (S 269.407,45) als nicht steuerbar in die Summe der vereinbarten Entgelte nicht aufgenommen wurden, hat die Betriebsprüfung als gemäß § 3a Abs. 12 UStG 1994 steuerpflichtiges Entgelt (Unternehmerort) für eine sonstige Leistung (Manipulationsgebühr, Inkasso) behandelt und mit dem Normalsteuersatz versteuert.

- **Sonstige Berichtigungen (Tz. 17a des BP-Berichtes):**

Im Geschäftsjahr 1996 wurde der ungeklärte Saldo des Verrechnungskontos DKV und UTA in Höhe von 533.471,93 S gewinnerhöhend aufgelöst, aber nicht der Umsatzsteuer unterworfen. Im Hinblick auf einen fehlenden Nachweis wurde eine Nachversteuerung vorgenommen, sodass die Summe der vereinbarten Entgelte um 444.559,94 erhöht und mit dem Normalsteuersatz versteuert wurde .

- **Verdeckte Ausschüttungen (Tz. 26c des BP-Berichtes):**

Von der Bw. wurde in den Jahren 1995 bis 1997 dem Gesellschafter-Geschäftsführer Herrn Anton K. Darlehen zugezählt, wobei die Finanzierung aus Eigenmittel erfolgte. Über die Darlehensgewährung (insbesondere Rück- und Zinsenzahlung) wurden keine schriftlichen Vereinbarungen getroffen. Es wurden auch keine Sicherheiten gegeben. In einer am 11. Juni 1999 abgehaltenen Besprechung wurde von Herrn Anton K. erklärt, dass "man voraussichtlich im Jahr 2000 mit der Rückzahlung beginnen werden könne". Die Forderungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer wurden mit 6 % p.a. verzinst und dem Verrechnungskonto Anton K. angelastet. Im Prüfungszeitraum erfolgte weder eine Tilgung des Kapitals noch eine Bezahlung der aushaftenden Zinsen. Die Verrechnungskonten stellen sich wie folgt dar:

15.481.688,82 (1995)	20.038.803,00 (1996)	22.719.802,00 (1997)
----------------------	----------------------	----------------------

Von der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die dem Gesellschafter zugezählten Beträge von diesem zum größten Teil wiederum den Firmen OR. GmbH und OH. GmbH unter Ansatz eines Zinssatzes von 7 % p.a. zur Verfügung gestellt wurden. Entgegen der

Vorgangsweise bei der Bw. wurden von Herrn Anton K. die Zinsen für seine gewährten Darlehen sehr wohl vereinnahmt, was in seiner Einkommensteuererklärung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ersichtlich ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH müssen die Vereinbarungen zwischen einer Körperschaft und den Anteilshabern für ihre steuerliche Anerkennung dieselben Voraussetzungen erfüllen, wie für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Danach müssen diese Vereinbarungen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden sein. Bei der Beurteilung dieser Leistungsbeziehung muss überprüft werden, dass sie auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgt ist.

In Fällen einer Darlehensgewährung an einen Anteilshaber fordere der VwGH eindeutige Regelungen über Rückzahlungstermin, Zinsfälligkeiten und Kreditrahmen. Die nachträgliche schriftliche Fixierung einer – wie behauptet – vor Jahren getroffenen mündliche Vereinbarung unterliege nach Ansicht der Betriebsprüfung der freien Beweiswürdigung und vermag die im VwGH-Erkenntnis vom 1.12.1992, Zl. 92/14/0149 geforderten Voraussetzungen nicht zu erfüllen. Da die Zinsenzuflüsse bei Herrn Anton K. im Rahmen seiner Darlehensgewährung sehr wohl steuerlich beachtet wurden, erblickt die Betriebsprüfung in der Nichtzahlung der Zinsen an die Bw. eine verdeckte Ausschüttung, wodurch sich u.a. folgende Änderungen ergeben: + 846.913,00 S (1995), + 1.033.503,00 (1996) und + 1.244.229,00 S (1997).

Diese unter Tz. 26c dargestellten verdeckten Ausschüttungen unterliegen zusammen mit anderen unstrittigen Ausschüttungen bei der Gesellschaft der Körperschaftsteuer, was für 1995 zu einem Mehrbetrag von 10.098,00 S, für 1996 von 48.722,00 S und für 1997 zu einem Mehrbetrag von 92.174,00 S führte und beim Gesellschafter der Kapitalertragsteuer und dem Säumniszuschlag unterlag. Sie werden vom Gesellschafter Anton K. getragen, aber gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 mit 22 % (1995) bzw. 25 % (1996 und 1997) der Bw. im Haftungswege vorgeschrieben. Aufgrund der festgestellten verdeckten Ausschüttungen ergeben sich folgende KEst-Beträge:

	1995	1996	1997
BMGL	876.613,00 S	1.289.603,00 S	1.558.806,00 S
davon KEst	192.855,00 S	322.401,00 S	389.701,00
SZ 2 %	3.857,00 S	6.448,00 S	7.794,00S
Summe	196.712,00 S	328.849,00 S	397.495,00 S

Es wurden Haftungs- und Abgabenbescheide über den Prüfungszeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 1995, 1996 und 1997 hinsichtlich der geschuldeten Kapitalertragsteuer erlassen.

Gegen die am 15. bzw. 16. Juli 1999 erlassenen Bescheide – zugestellt am 20. bzw. am 26. Juli 1999 - wurde von der steuerlichen Vertreterin am 19. August 1999 Berufung erhoben.

Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

- **Tz. 16 des BP-Berichtes:**

Es ist falsch in dem von AGES erhaltenen Kostenersatz ein steuerbares und gemäß § 3a Abs. 12 UStG steuerpflichtiges Entgelt zu sehen, da es sich bei AGES um einen Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 deutsches UStG handelt, ist bei einer sonstigen Leistung im Sinne des § 3a Abs. 4 Nummer 1 und 10 dt. UStG und nach § 3a Abs. 3 Satz 1 dt. UStG der Ort der sonstigen Leistung dort anzunehmen, wo der Leistungsempfänger (AGES) sein Unternehmen betreibt. Die Vermittlungsleistung wäre auch bei ausländischen Tankstellen (z.B. in Österreich) stets in Deutschland steuerbar. Folglich ist für diese Fälle das Abzugsverfahren oder gegebenenfalls die Nulllösung anzuwenden. Da aufgrund der Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Deutschland sowie aufgrund der EU-Richtlinien es nicht möglich ist, Umsatzsteuer in beiden Staaten einzufordern und nachdem die deutschen Bestimmungen zwingendes Recht darstellen, ist die Einstufung als steuerpflichtiges Entgelt in Österreich unrichtig.

- **Tz. 17a des BP-Berichtes:**

Bei den Verrechnungskonten TKV (richtig wohl DKV) und UTA handelt es sich um reine Geldverrechnungskonten, die gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 c steuerbefreit sind.

- **Tz. 26 des BP-Berichtes:**

Die Gesellschaft hätte ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer keine Vorteile zukommen lassen, die sie fremden Dritten nie zukommen lassen würde, da im vorliegenden Fall die Forderungen an den Gesellschafter mit 6 % verzinst und seinem Konto angelastet wurden. Es wurden sowohl die Kapital- als auch die Zinsforderung in der jeweiligen Bilanz offen ausgewiesen. Ein Vorteil könnte nur dann entstehen, wenn keine Verzinsung vorgenommen wurde oder eine Verzinsung vorliegt, die einem Fremdvergleich nicht standhält. Eine 6 %ige Verzinsung halte jedem Fremdvergleich stand und wurde nicht nur richtig berechnet, sondern auch nach außen hin entsprechend dokumentiert. In der Tatsache, dass weder eine Tilgung des Kapitals noch eine Bezahlung der aushaftenden Zinsen erfolgt ist, kann nicht ein mangelnder Fremdvergleich gegeben sein. Nach Ansicht mehrerer Bankinstitute (Bawag, Erste) ist ein Darlehen – insbesondere im Bauwesen – mit

Zinsen und rückzahlungsfreien Zeiträumen bis zu 5 Jahren üblich. Die im BP-Bericht zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes sind auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar, da es sich im zitierten Erkenntnis um die Frage einer Bürgschaftsübernahme handelt, was hier nicht vorliegt. Abschließend wird noch bemerkt, dass der Hinweis, den Herr Anton K. in einer Besprechung am 11. Juni 1999 erklärt hätte, dass "voraussichtlich im Jahr 2000 mit Rückzahlungen begonnen werden könne" unrichtig dargestellt wurde. Vielmehr wurde nach Herrn Anton K. das Darlehen 5 Jahre rückzahlungsfrei gestellt, sodass im Jahr 2000 mit der Rückzahlung begonnen werde. Die einzige nicht festgelegte Tatsache ist die Höhe der Rückzahlungsraten, woraus alleine eine verdeckte Gewinnausschüttung abzuleiten, nicht gesetzeskonform erscheint. Dies insbesondere deshalb, da das Herrn Anton K. zugezählte Darlehen von diesem für den Bau von in seinem Eigentum stehenden Autobahnraststätten Verwendung gefunden hat. Durch die Liegenschaft bzw. die damit in Verbindung stehenden Gesellschaftsanteile sind Sicherheiten gegeben, welche weit über das gegebene Darlehen hinausgehen. Es ist daher, selbst unter der Annahme, dass 2000 nur Zinszahlungen geleistet werden, durch die gegebene Besicherung keinerlei Vorteil für den Gesellschafter-Geschäftsführer zu erkennen.

In der Stellungnahme des Betriebsprüfers bringt dieser vor, dass der Kostenersatz, den der Bw. von der Firma AGES erhält kein Entgelt für eine Vermittlungsleistung ist, weil vom Bw. kein Leistungsaustausch zwischen der Firma AGES und den jeweiligen Frächtern vermittelt und auch nicht besorgt wurde (Tz. 16). Weiters wurde bis zum Tage der Schlussbesprechung keine Aufklärung und kein Nachweis betreffend das Vorliegen eines gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. c unecht befreiten Umsatzes erbracht (Tz. 17a). Zu Tz. 26 brachte der Betriebsprüfer vor, dass bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen es in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessengegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert, fehlt. Im Hinblick auf den fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektive tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen. Die Angehörigenjudikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist auch in Fällen gesellschaftsrechtlicher Verflechtungen anzuwenden. Ist es nach Art und Inhalt des Vertrages üblich, ihn in Schriftform abzuschließen, kann auch die mangelnde Schriftform zur Nichtanerkennung des Vertrages führen. Dies wäre z.B. bei Fehlen schriftlicher Vereinbarungen über einen Darlehensvertrag zwischen nahen Angehörigen der Fall, wenn auch keine eindeutigen Abmachungen über Zinsen und Rückzahlungen getroffen werden (VwGH vom 14.9.1977, 162/77).

Die Herrn Anton K. zugezählten Darlehen wurden von diesem einzelnen Gesellschaften wiederum zur Verfügung gestellt, wofür ein entsprechender Zinssatz vereinbart und von den Kapitalgesellschaften unter Beachtung des Fremdverhaltensgrundsatzes sehr wohl an Herrn Anton K. Zinsen bezahlt (Vorteilsmaximierung wäre gegeben), während eine Zinsentrichtung seitens Herrn Anton K. an die Bw. unterblieb, und somit dem Fremdverhaltensgrundsatz nicht entsprochen wird (mangelnde Vorteilsmaximierung). Weiters hätte Herr Anton K. im Zuge der Besprechungen angegeben, dass eine Fremdfinanzierung der geplanten Projekte ausschließlich über Banken nicht möglich gewesen wäre, weil die zu errichtenden Baulichkeiten in das Eigentum der Republik Österreich abzutreten wären und den Banken daher entsprechende Sicherheiten fehlten. Inwieweit die errichteten Autobahnraststätten im Eigentum von Herrn Anton K. stehen sollten, kann vom Betriebsprüfer nicht nachvollzogen werden, ebenso gilt das für Gesellschaftsanteile, was eine Firmenbuchabfrage bestätigt.

In einer Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfer bringt die steuerliche Vertreterin der Bw. zu Tz. 16 vor, dass aus den Verträgen eindeutig hervorgehe, dass es sich um Vermittlungsleistung handle. Weiters wird zu Tz. 17a angekündigt, dass unverzüglich Saldenbestätigungen nachgereicht werden. Und zu Tz. 26 erübrige sich eine Stellungnahme, da der Betriebsprüfer lediglich die Aussagen im BP-Bericht wiederhole, ohne auf die in der Berufung angeführten Argumente einzugehen.

Im Zuge des Berufungsverfahrens vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde mittels Vorhalt vom 15. Oktober 2003 – zugestellt am 20. Oktober 2003 - ersucht, zu folgenden Punkten Stellung zu nehmen:

- **Zu Tz. 16:**

Es wird auf § 2 des Vertrages vom 2.12.1994 zwischen AGES und der Bw. hingewiesen, wonach der GBS-Partner kein Handelsvertreter ist, da er keine Geschäfte für AGES vermittelt. Das Rechtsgutachten der deutschen Firma W&K vom 9.9.1994 erfolgte ohne Kenntnis über den Vertragsabschluss zwischen AGES und der Bw. Das Auftreten nach außen im fremden Namen – wie ein Vermittler – ist zu dokumentieren.

- **Zu Tz. 17a:**

Es sind – neben der namentlichen Benennung der Verrechnungskonten DKV und UTA – sämtliche Geldforderungen für das Jahr 1996 anzuführen und belegmäßig nachzuweisen und die schon angekündigten Saldenbestätigungen (Nachweis der Kontenabstimmung zwischen der Bw. und DKV und UTA) vorzulegen.

- **Zu Tz. 26c:**

Es ist der Inhalt des Darlehensvertrages zwischen Herrn Anton K. und der Bw. bekannt zu geben (wie Regelungen über Rückzahlung, Zinsen, Dauer, Kreditrahmen etc.), wobei der Zeitpunkt und die Höhe der Rückzahlungen zu dokumentieren sind. Weiters ist der genaue Verwendungszweck der Darlehen zu erläutern und die Eigentumsverhältnisse des Herrn Anton K. an daraus errichteten Bauten ist darzustellen. Da die Annahme eines rückzahlungsfreien Zeitraumes von 5 Jahren nach Auskunft von Banken üblich sein soll, wäre das dem unabhängigen Finanzsenat nachzuweisen.

Das Ersuchen um Vorhaltsbeantwortung blieb bis dato unbeantwortet.

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

**Zu Tz. 16:**

Strittig ist die umsatzsteuerrechtliche Einordnung des Kostenersatzes, den die Bw. von AGES für die Betreuung einer GBS erhält. Dabei ist die Leistungsbeziehung zwischen der Firma AGES und der Bw. genauer zu betrachten.

Der Kostenersatz wird gemäß § 9 des Vertrages über die Errichtung einer Gebührenbegleichungsstelle (GBS) vom 2. Dezember 1994 für den Betrieb einer GBS durch den GBS-Partner (=Bw.) und zur Abgeltung seiner Aufwendungen geleistet. Weiters ist nach § 2 dieses Vertrages der GBS-Partner (=Bw.) nicht Handelsvertreter von AGES, da er keine Geschäfte für AGES vermittelt.

Nach § 3a Abs. 4 UStG 1994 wird eine Vermittlungsleistung an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird. Weiters kann nach Art. 3a BMR durch Verwendung einer UID-Nummer der Leistungsort verlagert werden.

Eine Vermittlungsleistung im Sinne des Umsatzsteuerrechtes liegt vor, wenn ein Unternehmer durch Herstellung unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen einem Leistenden und einem Leistungsempfänger einen Leistungsaustausch zwischen diesen Personen herbeiführt, wobei der Vermittler im fremden Namen und auf fremde Rechnung tätig wird.

Entscheidend dafür, ob der Unternehmer im eigenen oder im fremden Namen tätig wird, ist sein Auftreten nach außen. Ein Vermittlungsgeschäft kann demnach nur vorliegen, wenn ein Vermittler im Namen und auf Rechnung eines Dritten tätig wird, d.h. auch die Rechnungsausstellung muss in diesem Sinne erfolgen.

Ob jemand eine Vermittlungsleistung erbringt oder als Eigenhändler tätig wird, ist nach den Leistungsbeziehungen zwischen den Beteiligten zu entscheiden. Maßgebend für die Bestimmung der umsatzsteuerrechtlichen Leistungsbeziehungen ist grundsätzlich das Zivilrecht. Eine Vermittlungsleistung kann danach grundsätzlich nur dann vorliegen, wenn der Vertreter- Vermittler – das Umsatzgeschäft erkennbar im Namen des Vertretenen abgeschlossen hat. Dem Leistungsempfänger muss beim Abschluss des Umsatzgeschäftes nach den Umständen des Falles bekannt sein, dass er zu einem Dritten in unmittelbare Rechtsbeziehungen tritt. Eine Vermittlungsleistung ist nur anzuerkennen, wenn der Vermittler Namen und Anschrift des von ihm Vertretenen dem Vertragspartner mitteilt und über die für das Umsatzgeschäft erhaltenen Zahlungen mit dem Vertretenen abrechnet.

Der zivilrechtliche Vertrag spricht jedenfalls gegen eine Vermittlungsleistung. Es wird von der Bw. lediglich behauptet, Vermittler zu sein. Zur Frage, ob sie im fremden Namen auftritt- insbesondere ob auch die Rechnungsausstellung in diesem Sinne erfolgte, hat die Bw. – auch nach Aufforderung im Berufungsverfahren - nicht Stellung genommen.

In der Begründung zur Berufung vom 19. August 1999 wird auf Bestimmungen des (deutschen) dUStG verwiesen, nämlich § 3a Abs. 4 Nr. 1 und 10 und § 3a Abs. 3 Satz 1, wonach der Ort der sonstigen Leistung dort anzunehmen ist, wo der Leistungsempfänger (AGES) sein Unternehmen betreibt. § 3a Abs. 4 Nr.1 dUStG regelt aber entsprechend dem Absatz 10 des österreichischen UStG 1994 die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Patenten, Urheberrechten, Markenrechten und ähnlichen Rechten. Warum es sich bei der Leistung der Bw. um die Einräumung von Rechten vorliegen soll, ist für den unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollziehbar. Ein Argument für das Vorliegen einer Vermittlungsleistung ist ebenfalls nicht ersichtlich. Aus den vorgelegten Verträgen – wie die steuerliche Vertreterin im Schreiben vom 19. Oktober 1999 behauptet – geht jedenfalls nicht hervor, dass es sich um eine Vermittlungsleistung handelt.

Das Vorliegen einer Vermittlungsleistung muss daher verneint werden.

Die Leistung der Bw. besteht im Betrieb von Geräten zur Speicherung und Weiterleitung von Daten über das Verkaufsgeschäft, der Ausstellung von Gebührenbescheinigungen und in der Weiterleitung der eingehobenen Gebühren im Sinne des § 8 des Vertrages vom 2. Dezember 1994 an AGES. Da aufgrund des deutschen Autobahnbenutzungsgesetzes 1994 eine Autobahngebühr für alle schweren Nutzfahrzeuge mit einem zulässigen Gesamtgewicht von mindestens 12 t, die nur für den Güterverkehr bestimmt sind, u.a. für Deutschland vorsieht, wurde ein privates Dienstleistungsunternehmen (AGES) mit dem Aufbau und dem Betrieb des

Systems zur Erhebung der Gebühren beauftragt. Die überwiegende Anzahl der Terminals befindet sich auf deutschem Gebiet. Es wurden aber auch Verkaufsstellen (sog. Gebührenbegleichungsstellen-GBS) in Österreich (im Ausland) stationiert. Jedes von der Bw. betriebene Terminal besteht aus Eingabegerät mit Drucker. Die Höhe der Gebühr hängt ab

- von der gewünschten Dauer der Benutzung der Autobahn,
- davon ob das Fahrzeug (einschließlich Anhänger bzw. Auflieger) bis 3 Achsen oder 4 oder mehr Achsen hat und
- von der Schadstoffklasse (Emissionsklasse).

Diese Daten sind bei der Ausstellung zu berücksichtigen und werden vom Drucker auf einen Bescheinigungsvordruck übertragen.

Die Terminals dürfen nur von geschulten Personal bedient werden.

Alle diese Tatbestandsmerkmale deuten daraufhin, dass es sich bei den Leistungen der Bw. um eigenständige Leistungen handelt.

Eine Leistung wird im eigenen Namen und auf eigene Rechnung ausgeführt, auch wenn sie als Subunternehmer (Erfüllungsgehilfe) erfolgen. Die Grenze zwischen Leistungsbesorgung und Einschaltung von Erfüllungsgehilfen wird so gezogen, dass wer auf eigenes Risiko bei der Leistungserbringung Subunternehmer einschaltet, Eigenhändler ist, wer das Kostenrisiko nicht trägt, sondern auf Rechnung des Auftraggebers arbeitet (für fremde Rechnung), besorgt. Wer sich zur Erbringung einer sonstigen Leistung verpflichtet hat und diese sonstige Leistung von einem Subunternehmer durchführen läßt, erbringt selbst die sonstige Leistung. Für die Leistung des Hauptunternehmers und für die Leistung des Subunternehmers ist getrennt der Leistungsort nach § 3a UStG 1994 zu ermitteln. Das bedeutet, dass der Unternehmer die sonstige Leistung an seinem Unternehmerort erbringt, auch wenn die tatsächliche sonstige Leistung an einem anderen Ort erbracht wird (Ruppe, UStG 1994, § 3a, Tz. 20, 2. Auflage).

Im vorliegenden Fall ist gemäß § 2 des Vertrages vom 2. Dezember 1994 der Bw. zivilrechtlich als Erfüllungsgehilfe von AGES tätig, d.h. er erbringt eine umsatzsteuerrechtlich selbständig zu beurteilende sonstige Leistung, die in der Erhebung von Gebühren, Ausstellung von Gebührenbescheinigungen, die ein Nachweis über die entrichtete Autobahngebühr sind, und der Weiterleitung dieser Gebühren an ihren Vertragspartner (AGES) bestehen. Nach der Konzeption des § 3a UStG 1994 bestimmt sich der Ort der sonstigen Leistung in der Reihenfolge der Absätze 6 bis 12. Die vorgereichten Vorschriften haben somit Vorrang. Sobald ein Leistungsort bestimmt ist, ist eine Prüfung an Hand der nachgereichten Regeln nicht mehr erforderlich. Da nach dem vorliegenden Sachverhalt kein Sondertatbestand des § 3a UStG 1994 erfüllt ist und nach obigen Ausführungen auch keine Vermittlungsleistung vorliegt, ist die Generalklausel in Absatz 12 des § 3a anzuwenden. Danach ist der Leistungsort der Ort, wo

der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Da der Bw. sein Unternehmen in Österreich betreibt, liegt der Leistungsort in Österreich.

Das österreichische UStG 1994 und das deutsche UStG haben den Leistungsort in Umsetzung von Artikel 9 der 6. EG-RI. geregelt. Bei einer richtlinienkonformen Auslegung der einzelnen Absätze des § 3a ist zu beachten, dass der Unternehmensort nach der Richtlinie der Grundtatbestand ist, und die anderen Ortsbestimmungen die Ausnahme darstellen. Das bedeutet, dass die Ausnahmen restriktiv auszulegen sind und im Zweifel die Grundnorm zur Anwendung kommt, was nicht ausschließt, dass Doppelbesteuerungen oder Doppelfreistellungen möglich sind. Die Leistungen des Bw. sind aus der Sicht des österreichischen UStG 1994 und der 6. EG-RI. zu beurteilen. Aus § 3a Abs. 12 UStG 1994 ergibt sich das Unternehmensortprinzip, was auch dem Artikel 9 Abs. 1 6. EG-RI. und § 3a Abs. 1 dUStG entspricht. Doppelbesteuerungsabkommen (wie DBA Österreich – Deutschland) finden nur im Ertragsteuerrecht Anwendung.

Die Frage nach der Anwendbarkeit der verwaltungsvereinfachenden Bestimmung des § 52 der deutschen Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (sogenannten Nullregelung) stellt sich nur in jenen Fällen, in denen man zu einer deutschen Umsatzsteuerbesteuerung gelangt, was aber nach obigen Ausführungen nicht zutrifft, da der Leistungsort in Österreich liegt.

Auch das Rechtsgutachten von W&K vom 9. September 1994 erfolgte ohne Kenntnis über den Vertragsabschluss zwischen AGES und der Bw. vom 2. Dezember 1994. Eine Übernahme des Rechtsstandpunktes ist daher – ohne Eingehen auf den konkreten Sachverhalt - abzulehnen.

#### **Zu Tz. 17a:**

Auch im Rechtsmittelverfahren wurde von der Bw. zu Fragen der Verrechnungskonten DKV und UTA für das Jahr 1996 – trotz nochmaliger Aufforderung – nicht Stellung genommen.

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabeverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Gemäß § 138 Abs.1 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung sind auf Verlangen Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind ( § 138 Abs. 2 BAO).

§ 138 Abs.1 BAO betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde. Es handelt sich um Tatsachen, bei deren Beweisbarkeit der Abgabepflichtige vorsorglich wirken kann (VwGH 12.6.1990, 89/14/0173).

Die von der Bw im gegenständlichen Verfahren geltend gemachte unechte Befreiung für Umsätze im Geschäft mit Geldforderungen nach § 6 Abs. 1 Z 8c UStG 1994 für das Jahr 1996 steht dem von der Betriebsprüfung festgestellte Sachverhalt, dass Erträge mit dem Normalsteuersatz zu versteuern sind, gegenüber. Die Behauptung der Bw., dass es sich bei den Verrechnungskonten um reine Geldverrechnungskonten handelt, begründet eine Mitwirkungspflicht der Bw . Es wäre auf Grund von Unterlagen nachzuweisen gewesen, dass die behauptete Steuerbefreiung Anwendung findet. Die Bw. hat aber trotz mehrmaliger Aufforderung im Abgabeverfahren (Betriebsprüfungs- und Rechtsmittelverfahren) ihre Behauptung nie glaubhaft gemacht. Saldenbestätigungen wurden mehrmals angekündigt, aber es wurden nie welche vorgelegt.

Die Verweigerung der Vorlage von Unterlagen betreffend der gegenständlichen Verrechnungskonten ist demnach im Rahmen der freien Beweiswürdigung einer Entscheidung zuzuführen.

Da die Mitwirkung im gegenständlichen Fall nicht gegeben war, wird von dem Sachverhalt ausgegangen, der der ho Behörde naheliegend erscheint, nämlich dass eine Steuerbefreiung - wie von der Betriebsprüfung ausgeführt - nicht gegeben ist.

#### **Zu Tz. 26c:**

Strittig ist das Vorliegen von verdeckten Ausschüttungen für eine Darlehensgewährung an den Geschäftsführer und Gesellschafter Anton K. in Höhe der zwar berechneten, aber nicht entrichteten Zinsen von 6 %.

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

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben, was nach Abs. 2 Z 1 lit. a auch für verdeckte Ausschüttungen gilt.

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

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes liegen verdeckte Ausschüttungen vor, wenn Kapitalgesellschaften ihren Gesellschaftern oder nahestehenden Personen Vermögensvorteile zuwenden, die nicht ohne weiters als Ausschüttungen erkennbar sind und die fremden Personen unter denselben Bedingungen nicht gewährt werden würde.

Dass Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihrem Gesellschafter steuerlich anerkannt werden können, sind ebenso strenge Maßstäbe anzulegen, wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Derartige Abmachungen müssen danach von vornherein klar und eindeutig sein, nach außen in Erscheinung treten und einem Fremdvergleich standhalten (VwGH vom 26.9.1985, 85/14/0079). Diese Kriterien müssen bereits zu jenem Zeitpunkt vorliegen, ab dem die vertraglichen Gestaltungen Anwendung finden sollen. Die Beweislast für ein behauptetes Vorliegen einer rechtzeitigen Vereinbarung trifft in diesem Fall die Kapitalgesellschaft und ihre Eigentümer.

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilhaber, die das Einkommen der Körperschaft – zu Unrecht – vermindern und ihre Wurzel in der Anteilhaberschaft haben. Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb der Körperschaft veranlasst sind, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb veranlasst, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis. Soweit eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern Vorteile zuwendet, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht zugestehen würde, sind diese Zuwendungen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (VwGH 10.7.1996, 95/15/0181). Die Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses wird dabei durch Fremdvergleich ermittelt, wobei entscheidend ist, ob die Gesellschaft den Vorteil einem Fremden (Nichtgesellschafter) ebenfalls gewährt hätte.

Der Verwaltungsgerichtshof führt in seinem Erkenntnis vom 31.3.1998, Zl. 96/13/0121, aus, dass die bloße Verbuchung von Zuwendungen an den Gesellschafter eine Urkunde über den

Rechtsgrund der Zuwendung nicht ersetzen kann, weil ein solcher Buchungsvorgang weder nach außen zum Ausdruck kommt, noch daraus der Rechtsgrund für die tatsächliche Zahlung hervorgeht. An die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern sind ebenso strenge Maßstäbe wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzulegen. Solche Abmachungen müssen von vornherein klar sein und einem Fremdvergleich standhalten, widrigenfalls die Rückzahlbarkeit der von den Gesellschaftern von der Gesellschaft empfangenen Geldbeträge nicht als erwiesen angenommen werden kann, sodass von einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgegangen werden muss. Der Verwaltungsgerichtshof geht somit von einer verdeckten Ausschüttung aus, wenn – wie im streitgegenständlichen Fall – bei völliger Rechtsgrundlosigkeit von Zuwächsen auf einem Gesellschafterverrechnungskonto, Vermögensabflüsse aus dem Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft gegenüberstehen.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 31.7.2002, ZI. 98/13/0011, liefert auch der Umstand, dass im Rahmen der Jahresabschlüsse Zinsen verbucht wurden, für den tatsächlichen Abschluss entsprechender Darlehensverträge keinen ausreichenden Beweis. Die bloße Behauptung, es liege ein rückzahlungsfreier Zeitraum von 5 Jahren vor, sodass erst 2000 mit der Rückzahlung begonnen werde, ist zu wenig, um von einem Darlehensvertrag ausgehen zu können. Es fehlt – wie behauptet – nicht nur eine Vereinbarung über die Höhe der Rückzahlungsraten, sondern vor allem ein auch nur annähernd bestimmbarer Rückzahlungstermin, die Fälligkeit der Zinsen oder die Festlegung eines Kreditrahmens. Aufgrund dieser Tatsachen zweifelt der unabhängige Finanzsenat daher an der Ernstlichkeit einer Rückzahlungsverpflichtung aus dem Rechtstitel eines Darlehensvertrages. Auch der Hinweis, die "Entnahmen" seien mit 6 % verzinst worden, unterstützt das Berufungsbegehren nicht. Überdies war Gegenstand der verdeckten Ausschüttung nur die nicht entrichteten Zinsbeträge. Es wird daher nicht bestritten, dass den Zuwächsen auf dem Verrechnungskonto Vermögensabflüsse gegenüberstehen, die dem geschäftsführenden Gesellschafter zugeflossen sind.

Es entspricht nämlich keineswegs einem üblichen Darlehensgeschäft zwischen Fremden, keinen bestimmten oder auch nur annähernd bestimmbaren Rückzahlungstermin zu vereinbaren sowie die Fälligkeit der Zinsen nicht festzulegen. Für ein Kreditgeschäft unter Fremden ist es auch unüblich, keinen bestimmten Kreditrahmen festzusetzen. Die Behauptung in der Berufung, dass die Tatsache, dass weder eine Tilgung des Kapitals noch eine Bezahlung der aushaftenden Zinsen erfolgt ist, nicht ein mangelnder Fremdvergleich gegeben sei, widerspricht den oben erwähnten Aussagen im Erkenntnis des VwGH vom 26.9.1985, ZI.

85/14/0079. Bei den dem Verrrechnungskonto des Gesellschafters angelasteten und von ihm einzelnen Gesellschaften zur Errichtung von Autobahnraststätten zur Verfügung gestellten Beträge wurden aber andererseits sehr wohl unter Beachtung des Fremdverhaltensgrundsatzes ein entsprechender Zinssatz vereinbart und auch entrichtet und vom Gesellschafter auch versteuert.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ist es nicht nur unter Fremden unüblich, Darlehen ohne entsprechende Abmachungen zu gewähren, sondern auch Darlehen zuzuzählen, ohne entsprechende Sicherheiten zu empfangen. Ob der Gesellschafter Anton K. Eigentümer von Autobahnraststätten ist, die der Besicherung vom zugezählten Darlehen dienen soll, ist für die Beurteilung im Beschwerdefall völlig bedeutungslos, nachdem die Bw. zu keiner Zeit vorgebracht hat, dass ihre "Verrechnungsforderungen" gegen ihren Gesellschafter auf der betroffenen Liegenschaft pfandrechtlich sichergestellt worden wären. Außerdem stehen die errichteten Autobahnraststätten – wie der Betriebsprüfer richtig ausgeführt hat – nicht im Eigentum des Gesellschafters, sodass sie nicht zur Besicherung herangezogen werden könnten.

Trotz Aufforderung – zuletzt durch Vorhalt vom Oktober 2003 – war die Bw. nicht im Stande, den Rechtsgrund der durch die Zuwächse bedingten Vermögensabflüsse durch Vorlage von entsprechend klaren, eindeutigen, nach außen hin erkennbaren fremdüblichen Verträgen (Darlehensverträge) – wie sie von der Judikatur gefordert werden - nachzuweisen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 31.3.1998, Zl. 96/13/0121, ausgesprochen, dass die dem Gesellschafter zugeflossenen Beträge schon aus der völligen Rechtsgrundlosigkeit dieser Zuflüsse als verdeckte Ausschüttungen an den Gesellschafter zu beurteilen sind. Dass keine Gesellschaft einem Fremden rechtsgrundlos Gelder zuwenden würde, liegt ebenso auf der Hand wie die vom Finanzamt nach Lage des Falles beurteilte Fremdvergleichsuntauglichkeit der gewährten Zuwendungen.

Neben der gesellschaftsrechtlichen Eigentumsbeziehung zur Körperschaft und dem objektiven Tatbild einer Einkommensminderung bei der Körperschaft muss für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung das subjektive Tatbild des Verdeckens der Einkommensverteilung vorliegen. Die Körperschaft als Steuersubjekt muss von der Tatsache der Einkommensverwendung Kenntnis haben und diese Einkommensverwendung beabsichtigen oder in Kauf nehmen. Ein auf Vorteilsgewährung gerichteter Willensentschluss der Körperschaft kann nur auf ihren gesetzlichen Vertreter (Geschäftsführer Anton K.) bezogen werden, der für sie auftritt und entscheidet. Hierzu genügt ein Verhalten des Organs, welches

den Schluss erlaubt, dass dieses die Verminderung des Gesellschaftsvermögens geduldet habe.

Die Betriebsprüfung hat daher zu Recht die streitgegenständlichen nicht entrichteten Zinsbeträge als verdeckte Ausschüttungen qualifiziert, weil der Geschäftsführer die Vermögensminderungen bei der Bw. geduldet hat und diese Vorteile ihm als Gesellschafter zugeflossen sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 3. März 2004