

GZ. RV/0853-W/02
GZ. RV/1258-W/06
GZ. RV/1259-W/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 21. April 2006 über die Berufung der Bw., vertreten durch Wirtschaftstreuhandgesellschaft Dkfm. Franz Burkert & Co, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1991, 1992, 1993 und 1994, Körperschaftsteuer für die Jahre 1991, 1992, 1993 und 1994, Gewerbesteuer für die Jahre 1991, 1992 und 1993 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Das Umsatzsteuerguthaben 1991 beträgt € 13.920,34 (S 191.548,00).

Das Einkommen 1991 beträgt € 0,00 (S 0,00). Die Körperschaftsteuer 1991 beträgt € 0,00 (S 0,00)

Der Gewerbeertrag 1991 beträgt -€ 25.090,73 (-S 345.256,00). Die Gewerbesteuer 1991 beträgt € 0,00 (S 0,00).

Die Umsatzsteuerzahllast 1992 beträgt € 1.728,67 (S 23.787,00).

Das Einkommen 1992 beträgt € 0,00 (S 0,00). Die Körperschaftsteuer 1992 beträgt € 0,00 (S 0,00).

Der Gewerbeertrag 1992 beträgt -€ 80.184,88 (S 1.103.368,00). Die Gewerbesteuer 1992 beträgt € 0,00 (S 0,00).

Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 1993 gem. § 21 (7) UStG 72 nicht festgesetzt.

Das Einkommen 1993 beträgt € 0,00 (S 0,00). Die Körperschaftsteuer 1993 beträgt € 0,00 (S 0,00)

Der Gewerbeertrag 1993 beträgt -€ 10.662,85 (-S 146.724,00). Die Gewerbesteuer 1993 beträgt € 0,00 (S 0,00).

Die Umsatzsteuerzahllast 1994 beträgt € 1.392,56 (S 19.162,00).

Das Einkommen 1994 beträgt € 0,00 (S 0,00). Die Körperschaftsteuer 1994 beträgt € 1.090,09 (S 15.000,00)

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

Bei der Bw. wurde von Juni 1996 bis Jänner 1998 eine Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1991 bis 1994 und eine Nachschau betreffend den Zeitraum Jänner 1995 bis Februar 1996 durchgeführt. Gegenstand der Betriebsprüfung waren die Umsatz-, Körperschaft-, Gewerbe- und Kapitalertragsteuer, sowie der Einheitswert des Betriebsvermögens, die Vermögensteuer und das Erbschaftsteueräquivalent. Gegenstand der Nachschau waren die Umsatzsteuer und die zusammenfassenden Meldungen.

Zum Prüfungsablauf, der steuerlichen Vertretung und der Vorladung zur Schlussbesprechung wird im Betriebsprüfungsbericht ausgeführt:

Die Bw. sei einer Betriebsprüfung unterzogen worden, weil sie Leistungen an die X. GmbH (eine der Bw. nahe stehende Gesellschaft) verrechnet habe, die nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht von der Bw. erbracht wurden.

Der steuerliche Vertreter der Bw. sei vorerst die X GmbH gewesen. Mit der ebenfalls geprüften X. GmbH sei als Termin für die Schlussbesprechung bei beiden Gesellschaften der 16. Juni 1997 festgelegt worden.

Am 6. Juni 1997 sei der Betriebsprüfung zur Kenntnis gebracht worden, dass die Bw. und die X. GmbH die Wirtschaftstreuhandgesellschaft Dkfm. Dr. Franz Burkert & Co mit der Vertretung in den gegenständlichen Betriebsprüfungsverfahren betraut hätten. Gleichzeitig sei um die Verlängerung der Frist zur Beantwortung eines beide Gesellschaften betreffenden Fragenvorhalts vom 27. Mai 1997 und um die Stornierung des Termins für die Schlussbesprechung ersucht worden.

Mit Schreiben vom 12. Juni 1997 sei die Frist zur Beantwortung des Fragenvorhalts letztmalig bis 15. Juli 1997 verlängert und dem nunmehr ausgewiesenen steuerlichen Vertreter der 24. Juli 1997 als Termin für die Schlussbesprechung bei beiden Gesellschaften bekannt gegeben worden.

Aufgrund persönlicher Vorsprachen des steuerlichen Vertreters sei die Schlussbesprechung, zwecks Beschaffung neuer Beweismittel, auf den 14. August 1997 verschoben worden. Mit Schreiben vom 13 August 1997 habe der steuerliche Vertreter der Bw. um eine weitere Verschiebung der Schlussbesprechung auf den 9. September 1997 ersucht. Dies wiederum mit der Begründung neue Beweismittel herbeischaffen zu wollen. Daraufhin sei der Termin für die Schlussbesprechung auf dem 9. September 1997 verschoben und der steuerliche Vertreter der Bw. schriftlich darauf hingewiesen worden, dass eine weitere Verschiebung nicht möglich sei.

Am 9. September 1997 sei lediglich der steuerliche Vertreter der Bw. zur Schlussbesprechung erschienen. Dieser habe der Betriebsprüfung mitgeteilt, dass er kein Mandat zum Abschluss der Betriebsprüfung habe, seine steuerliche Vertretungsvollmacht aber weiterhin aufrecht sei. Die Schlussbesprechung sei daher gemäß § 149 BAO entfallen. Dem steuerlichen Vertreter sei eine Punktation der getroffenen Feststellungen überreicht worden. Neue Beweismittel habe der steuerliche Vertreter nicht vorgelegt.

Mit Schreiben vom 22. Oktober 1997 habe der steuerliche Vertreter der Bw. beantragt, einige Fakten in den Betriebsprüfungsbericht einzuarbeiten. Der Inhalt dieses Schreibens sei bei den einzelnen Feststellungen entsprechend gewürdigt worden. Weiters habe der steuerliche Vertreter nochmals um einen Gesprächstermin zum Gesamtkomplex ersucht, um die Angelegenheit möglicherweise doch im Sinne der Finanzverwaltung jedoch in rationeller Abwicklung zu lösen. Diesem Ersuchen sei nicht entsprochen worden, da die Bw. und deren steuerlicher Vertreter genügend Zeit zur Vorlage von abverlangten Originalbelegen bzw. weitergehenden Beweismitteln gehabt hätten.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurden verfahrensgegenständlich relevante Feststellungen wie folgt getroffen:

Rechnungen mit ähnlichem Erscheinungsbild

Bei der Bw. seien Rechnungen des Günther B. und der Firmen B. GmbH und Z. D.O.O. vorgefunden worden. Bei diesen Rechnungen habe aufgrund des Schriftbildes der Verdacht bestanden, dass sie auf ein und derselben Schreibmaschine geschrieben wurden. Daher sei die Bw. ersucht worden, bekanntzugeben, wie es möglich sei, dass Rechnungen mit verschiedenen in- und ausländischen Ausstellungsorten offensichtlich auf ein und derselben Schreibmaschine ausgefertigt wurden. Die Bw. sei weiters ersucht worden die angeführten Rechnungen im Original vorzulegen.

Der Aufforderung die Rechnungen im Original vorzulegen habe die Bw. nicht Folge geleistet. Zum Umstand, dass die angeführten Rechnungen dasselbe Schriftbild aufweisen habe die Bw. mit Schreiben vom 15. Juli 1997 dahingehend Stellung genommen, dass es nicht ungewöhnlich und wahrscheinlich im Berufsalltag auch gar nicht so wenig verbreitet sei, dass Rechnungen auf Kanzleischreibmaschinen des steuerlichen Vertreters geschrieben werden, wenn Firmen bei Kontenabstimmungen in anderen Kanzleien darauf hingewiesen werden, dass sie offene Anzahlungen noch nicht fakturiert haben. In solchen Fällen würden Firmen den steuerlichen Vertreter der Einfachheit halber oder manchmal auch aus Bequemlichkeit ersuchen, die Rechnungen auf dessen Kanzleischreibmaschine schreiben zu dürfen oder schreiben zu lassen. Im übrigen sei nicht behauptet worden, dass die oben angeführten Rechnungen an verschiedenen im In- und Ausland gelegenen Orten ausgestellt wurden.

Eingangsrechnung Z. D.O.O. / Ausgangsrechnungen X. GmbH

Die Bw. habe 1991 drei Rechnungen über insgesamt S 493.333,34 und 1992 eine Rechnung über S 610.400,00 an die X GmbH gelegt. Mit diesen Rechnungen seien der X. GmbH Buchhaltungs- und Bilanzierungsarbeiten in Rechnung gestellt worden. 1993 habe die Bw. eine Buchhaltungs- und Bilanzierungsarbeiten betreffende Eingangsrechnung der Z. D.O.O. über S 1.085.000,00 als Aufwand verbucht. Im Zusammenhang mit den angeführten Ein- und Ausgangsrechnungen seien im Rahmen der Betriebsprüfungen bei der X. GmbH und bei der Bw. Feststellungen wie folgt getroffen:

Die X. GmbH habe 1992 unter dem Titel "Fremdbearbeitung" den Betrag von S 615.655,00 (netto) als Aufwand geltend gemacht und sei vom Finanzamt mit Vorhalt vom 9. November 1994 aufgefordert worden die Empfänger der als Betriebsausgabe geltend gemachten Beträge bekanntzugeben. In Beantwortung des Vorhaltes habe die Bw. als Empfänger eines Teilbetrages von S 610.400,00 die Y. GmbH namhaft gemacht. Am 16. Oktober 1995 sei der Betriebsprüfung hingegen eine mit 31.12.1992 datierte Eingangsrechnung der Bw. über den Betrag von S 610.400,00 vorgelegt worden. Zudem habe die X. GmbH der Betriebsprüfung drei weitere Rechnungen der Bw. aus dem Jahr 1991 über S 493.333,34 (netto) übermittelt.

Die Bw. habe Buchhaltungs- und Bilanzierungsarbeiten an die X. GmbH verrechnet, wobei anhand der Rechnungen nicht nachvollziehbar gewesen sei, welche Leistungen die Bw. konkret erbracht habe. Zur ersten Rechnung der Bw. habe die X. GmbH überhaupt keine Detailaufzeichnungen vorgelegt. Zu den weiteren Rechnungen der Bw. habe die X. GmbH Aufstellungen von Klienten vorgelegt, für welche die Bw. tätig gewesen sein soll. Die von der Bw. im Einzelfall erbrachten Leistungen seien jedoch auch anhand dieser Aufstellungen nicht nachvollziehbar gewesen.

Der Betriebsgegenstand der Bw. sei die Ausübung des Gastgewerbes und des Beherbergungsgewerbes, die Unterhaltungsbranche, der Handel sowie Export und Import von Waren aller Art, der Betrieb von mit diesem Gesellschaftszweck in Verbindung stehenden Geschäften ausgenommen Bankgeschäften und die Beteiligung an gleichartigen Unternehmen sowie die Geschäftsführung und Vertretung solcher Unternehmungen gewesen. Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum sei die Bw. an der Adresse der X. GmbH etabliert gewesen. Im Jahresabschluss 1992 habe die Bw. keine Gehälter und Fremdbearbeitungsaufwendungen von nur S 16.000,00 ausgewiesen.

Daher sei die X. GmbH mit Vorhalt vom 10. November 1995 ersucht worden, bekanntzugeben, wer die in den Rechnungen der Bw. angeführten Leistungen tatsächlich erbracht

habe, wie die von der Bw. vorgeblich verbuchten Klientenbelege zu den jeweiligen Buchhaltungskräften gebracht wurden und welche Nachweise hierfür vorliegen würden.

Die X. GmbH habe mit Schreiben vom 17. November 1995 zum Vorhalt dahingehend Stellung genommen, dass die im ehemaligen Jugoslawien etablierte Tochtergesellschaft der Bw., Z. D.O.O., die Arbeiten durchgeführt habe. Die Z. D.O.O. habe die von ihr durchgeführten Arbeiten an die Bw. verrechnet, welche die diesbezüglichen Aufwendungen erst 1993 verbucht habe.

In Ergänzung dazu habe die X. GmbH mit Schreiben vom 21. November 1995 mitgeteilt, dass sich die Bw. an einem Joint – Venture - Unternehmen, der Z. D.O.O., im ehemaligen Jugoslawien beteiligt habe. Im Rahmen des Joint – Venture - Unternehmens seien die Leistungen durch die vor Ort befindliche und von der X. GmbH eingerichtete firmeneigene Buchhaltungsabteilung ausgeführt worden. Die Z. D.O.O. habe die gegenständlichen Buchhaltungs- und Bilanzierungsleistungen erbracht und an die Bw. verrechnet. Die Unterlagen seien von Mitarbeitern der X. GmbH aber auch von Mitarbeitern der Z. D.O.O. nach Jugoslawien und zurück transportiert worden. Die zur Erstellung von Buchhaltungen notwendige Hard- und Software habe sich am Sitz der Z. D.O.O. befunden und sei teilweise im Zuge der Gründung per Spedition geliefert worden.

Mit Schreiben vom 2. Dezember 1995 habe die X GmbH mitgeteilt, dass die Bw. im April 1990 mit dem jugoslawischen Partner U. die Z. D.O.O. gegründet habe. Betriebsgegenstand der Z. D.O.O. sei die Führung von gastronomischen Betrieben, der Betrieb von Hotels und Unterhaltungsbetrieben sowie der Importhandel gewesen. Im 2. Halbjahr 1990 habe die Z. D.O.O. verschiedene gastronomische Betriebe errichtet sowie auch angemietet. Im Importhandel sei österreichisches Bier verführt und die Geschäftsbeziehung zum jugoslawischen Konsum (einem der Hauptabnehmer der Importlieferungen) aufgebaut worden. Durch die Dinarabwertung ab 1. Jänner 1991 seien viele Importgeschäfte nicht mehr zu realisieren gewesen. Durch die Einstellung des freien Devisenhandels im Frühjahr 1991 sowie einer weiteren Dinarabwertung habe sich für die Z. D.O.O. das Problem gestellt, den Zahlungen in das Ausland nicht mehr nachkommen zu können.

Es sei daher nach Auswegen gesucht worden, die man im Anbieten von Dienstleistungen auch gefunden habe. Verfügbare Verwaltungskapazitäten der Z. D.O.O. seien dazu verwendet worden, Tätigkeiten wie Wirtschaftsberatung, Marketingberatung sowie Buchhaltungs- und Rechtsleistungen zu erledigen. Auch Leistungen für jugoslawische Abnehmer seien erbracht

worden. In diesem Zusammenhang seien auch Tätigkeiten für die Bw., die wiederum von der X. GmbH beauftragt wurde, ausgeführt worden.

Die durch die X. GmbH aufgebaute Buchhaltungsabteilung der Z. D.O.O. habe eine Vielzahl von buchhalterischen Aufgaben erledigt. Durch die Deutschkenntnisse der Oberbuchhalterin und des kaufmännischen Direktors der Z. D.O.O., der 17 Jahre in Berlin gelebt habe, sei eine hervorragende Zusammenarbeit möglich gewesen. Dieses Team sei noch durch eine englisch sprechende Mitarbeiterin der Z. D.O.O. und durch den Firmendolmetsch dieser Gesellschaft ergänzt worden. Der Firmendolmetsch sei in Wien aufgewachsen, habe in Wien die Volksschule und die Mechanikerlehre absolviert und perfektesten Wiener Dialekt gesprochen. Auch die von Mitarbeitern der Bw. erworbenen Kenntnisse der Landessprache hätten in gegenständlicher Angelegenheit wertvolle Dienste geleistet.

Auf der mit österreichischer Software ausgestatteten EDV - Anlage der Z. D.O.O. sei die Verarbeitung von österreichischen und jugoslawische Grundaufzeichnungen möglich gewesen. Die Anlage sei von der Kanzlei der X. GmbH mittels Modem erreichbar gewesen, was wiederum einen schnellen Datentransfer und Hilfestellung bei Problemen möglich gemacht habe. Durch die Verschlechterung der politischen Situation im Zuge des Kroatienganges sei die Reisetätigkeit nach Jugoslawien eingeschränkt worden. Ab Sommer 1992 sei die Anreise zur Z. D.O.O. nur mehr über Bulgarien möglich gewesen. Diese Situation habe Ende 1992 zu einer Einstellung der Tätigkeit geführt.

Am 14. Mai 1997 sei Peter B. (Prokurist und Gesellschafter der X. GmbH) zur Geschäftsbeziehung mit der Bw. bzw. Z. D.O.O. befragt worden. Dieser habe zu Protokoll gegeben, dass man an die Z. D.O.O. Eingangsrechnungen, Ausgangsrechnungen, Kassabücher, Bankauszüge, Kassa- und Bankbelege übermittelt habe. Die Belege seien nicht vorkontiert gewesen und in der Regel monatlich von Zoran C., Milos D., Aleksov E. und Peter B. an die Z. D.O.O. überbracht worden. Übergabeprotokolle seien nicht angefertigt worden. Alle im Zusammenhang mit den Belegtransporten angefallenen Reisespesen seien mit der Z. D.O.O. abgerechnet worden. In Österreich gebe es dazu keine Belege und könnten diese aufgrund der Kriegswirren auch nicht mehr besorgt werden. Mitarbeiter der Z. D.O.O. hätten die Grundaufzeichnungen bzw. Belege vorkontiert und verbucht. Die entsprechende Software habe die X. GmbH beigestellt. Die in Jugoslawien erstellten Buchhaltungen seien auf Diskette oder Wechselseitplatte nach Wien verbracht bzw. mittels Modem nach Wien übermittelt worden. Die X. GmbH habe die Daten ausgedruckt. Die von Jugoslawien heraufgebrachten Datenträger seien überspielt worden. Die Originaldaten seien nicht mehr vorhanden. In Jugoslawien seien

Bilanzierungsarbeiten wie die Abstimmung von Kunden- und Lieferantenkonten, die Einbuchung und Abstimmung der in Wien durchgeföhrten Lohnverrechnung, die Einbuchung und Abstimmung der Finanzamtsverrechnungskonten sowie die Abstimmung der Kassa – Bankstände durchgeföhrt worden. Sofern Differenzen nur mit den Klienten der X GmbH bzw. deren Geschäftspartner klarbar gewesen seien, sei dies auf den in Jugoslawien erstellten Saldenlisten vermerkt worden. Die Differenzen seien dann in Wien geklärt worden. Die Saldenlisten aus Jugoslawien seien nicht aufbewahrt worden. Über Anfragen aus Jugoslawien seien keine Aufzeichnungen vorhanden (keine Aktenvermerke angefertigt, keine Tele-Faxe aufgehoben). Über die Arbeiten in Jugoslawien seien Tätigkeitsberichte von den dortigen Buchhaltungskräften tätigkeitsbezogen geführt worden. Diese Aufzeichnungen seien nicht mehr greifbar. Die Z. D.O.O. habe nach jugoslawischem Recht eine Genehmigung zur Erstellung von Buchhaltungen gehabt. Eine Kopie der Genehmigung könne nicht vorgelegt werden. Die Klienten der Bw. hätten nicht gewusst, dass Buchhaltungs- und Bilanzierungsarbeiten in Jugoslawien durchgeföhrt wurden. Genehmigungen zur Führung der Bücher im Ausland gemäß § 131 BAO seien nicht vorgelegen.

Auf die Fakturen der Bw. aus den Jahren 1991 und 1992 über S 1.324.480,01 (brutto) habe die X. GmbH 1994 eine Akontozahlung von S 1,0 Mio. geleistet. Die Zahlung sei in bar erfolgt und von der Bw. mit 20. Mai 1994 bestätigt worden. Die Bw. habe den Betrag von S 1,0 Mio. noch am selben Tag an den Prokuristen und Gesellschafter der X. GmbH Peter B. weitergeleitet. Peter B. sei auch an der Bw. beteiligt gewesen und habe Forderungen von S 2.188.435,75 gegenüber der Bw. gehabt. Diese Forderungen seien durch die Zahlung vom 20. Mai 1994 entsprechend vermindert worden.

Mit Schreiben vom 22. Oktober 1997 habe der steuerliche Vertreter der X. GmbH mitgeteilt, dass im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Walter B. mit 75% und Peter B. mit 25% an der X. GmbH beteiligt gewesen sei. Geschäftsführer der X GmbH sei Walter B. gewesen. Peter B. sei Prokurist der X. GmbH gewesen und in einem Dienstverhältnis zur X. GmbH gestanden. Peter B. sei im fraglichen Zeitraum gleichzeitig zu 50% an der Bw. beteiligt gewesen, die wiederum in der Mutterfunktion für die Z. D.O.O. mit Sitz im früheren Jugoslawien tätig gewesen sei.

Walter B. sei über das Engagement seines Prokuristen und Mitgesellschafters im ehemaligen Jugoslawien nicht glücklich gewesen, weil er um den Arbeitsfortgang in der X. GmbH Befürchtungen gehabt habe. Peter B. habe in den Jahren 1991 und 1992 seine Buchhaltungstätigkeit vom ehemaligen Jugoslawien aus ausgeübt. Die EDV-Ausstattung habe die Außer-

hausverarbeitung und Übertragung der Daten mittels Datenmodem in die EDV-Anlage der X. GmbH erlaubt. Walter B. habe Peter B. die Fortsetzung der Tätigkeit für die X. GmbH unter der Voraussetzung gestattet, dass derselbe nicht ein Auftragsverhältnis mit der Z. D.O.O. eingehe sondern in seiner Stellung als 50% mitarbeitender Gesellschafter der Bw.. Die Einschränkung beruhe darauf, dass bei eventuellen außergewöhnlichen Vorkommnissen (im früheren Jugoslawien habe bereits 1991 teilweise Kriegsstimmung bestanden, erst Recht 1992) eine Schad- und Klagloshaltung der X. GmbH, die eine nicht unerhebliche Verantwortung und auch Schadensgutmachungsverpflichtung gegenüber ihren Klienten gehabt habe, durch die Bw. bestehe. Darüber hinaus habe Peter B. eine hohe Gesellschafterforderung an die Bw. gehabt, die ebenfalls zu einer Schadensgutmachung heranzuziehen gewesen wäre. Peter B. habe im Rahmen seiner Tätigkeit bei der Z. D.O.O. daher die Buchhaltungen unter Heranziehung der Originalbelege im Ausland erstellt. Das Ergebnis sei dann via Faxleitung in den EDV Bereich der X. GmbH überspielt worden.

Dem Schreiben vom 22. Oktober 1997 seien die eidesstattliche Erklärung eines Dienstnehmers der Z. D.O.O. betreffend den Transport von Buchhaltungsunterlagen nach und von Jugoslawien, eine Entwicklung der Statistik des Personalstandes der Bw. im fraglichen Zeitraum, aus der hervorgehe, dass die Bw. 1992 trotz verringertem Mitarbeiterstand den Umsatz um mehr als 50% erhöht habe und eine Honorarnote der X. GmbH an die Bw. mit der die Tätigkeit von Peter B. für die Bw. bzw. die Z. D.O.O. anteilig weiterverrechnet wurde, beigelegen.

Die vorgelegte eidesstattliche Erklärung stelle nach Ansicht der Bw. keinen Nachweis dafür dar, dass tatsächlich Buchhaltungsunterlagen nach und von Jugoslawien transportiert wurden. Dass sich die Erlöse der Bw. im Jahr 1992 um 50% erhöht hätten, sei laut Betriebsprüfung nicht richtig. Diese seien bei Berücksichtigung der noch nicht fakturierten Leistungen geringfügig zurückgegangen. Auch in der Rechnung der X. GmbH an die Bw. könne laut Betriebsprüfung ein Nachweis für die vorgebliche Buchhaltungstätigkeit der Z. D.O.O. nicht erblickt werden.

Da kein Nachweis dafür erbracht wurde, dass die im ehemaligen Jugoslawien etablierte Z. D.O.O. Buchhaltungsarbeiten für Klienten der X. GmbH erbracht habe und die diesbezüglichen Angaben im Rahmen der durchgeföhrten Betriebsprüfungen bei der X. GmbH und der Bw. widersprüchlich seien, sei nach Ansicht der Betriebsprüfung davon auszugehen, dass die verfahrensgegenständlichen Leistungen nicht im Ausland sondern in Österreich erbracht wurden. Dass Peter B. diese Leistungen zum Großteil erbracht habe, erscheine

möglich und wahrscheinlich, zumal dieser nach eigenen Angaben bei der X. GmbH für die Buchhaltungs- und Bilanzierungsarbeiten zuständig gewesen sei. Peter B. sei Angestellter der X. GmbH gewesen und habe hierfür ein Gehalt erhalten. Die Fakturierung der vorgeblichen Leistungen der Z. D.O.O. über die Bw. an die X. GmbH sei nach Ansicht der Betriebsprüfung erfolgt, weil Peter B. eine Forderung gegenüber der Bw. gehabt habe, die mit größter Wahrscheinlichkeit zur Gänze verloren gewesen wäre, da die Bw. ihre Tätigkeit wegen der Ereignisse in Jugoslawien habe einstellen müssen. Mit der Zahlung der X. GmbH an die Bw. und der Weiterleitung dieses Betrages an Peter B. sei ein Teil dieser Forderung mit unversteuerten Mittel abgedeckt worden.

Ausgehend davon, dass die Z. D.O.O. die verfahrensgegenständlichen Leistungen nicht erbracht habe, seien die Rechnung der Z. D.O.O. an die Bw. und die Rechnungen der Bw. an die X. GmbH aus dem Rechenwerk der Bw. zu eliminieren, wodurch sich die Umsätze der Bw. in den Jahren 1991 und 1992 und die Aufwendungen des Jahres 1993 entsprechend vermindern würden. Die in den Rechnungen der Bw. an die X. GmbH ausgewiesene Umsatzsteuer sei der Bw. hingegen gemäß §11 Abs. 14 UStG vorzuschreiben. Zudem sei die aus den verfahrensgegenständlichen Transaktionen resultierende Zahlung der X. GmbH an die Bw. direkt Peter B. zuzurechnen.

Eingangsrechnung B. GmbH

Die Bw. habe 1991 eine mit 20. Dezember 1991 datierte Faktura der B. GmbH über S 320.000,00 (netto) als Aufwand verbucht und die in dieser Faktura ausgewiesene Umsatzsteuer von S 64.000,00 als Vorsteuer geltend gemacht. Die Eingangsrechnung der B. GmbH weise das gleiche Schriftbild wie die Eingangsrechnungen von Günther B. und der Z. D.O.O. auf. Der Bw. seien mit dieser Faktura die Entwicklungskosten eines Unterhaltungsautomaten, die technische Dokumentation für die Serienproduktion desselben, Gehäusepläne, Schaltpläne, Platinenfilme und Bestückungsleisten verrechnet worden.

In der Buchhaltung der Bw. scheine der in der Faktura vom 20. Dezember 1991 angeführte Bruttobetrag von S 384.000,00 als unbeglichen auf. Peter B. habe am 4. Juni 1996 bekannt gegeben, dass die Faktura nicht bezahlt wurde. Laut Vorhaltsbeantwortung vom 18. November 1996 sei die Faktura vom 20. Dezember 1991 hingegen von Jugoslawien aus bezahlt worden. In der Buchhaltung der Bw. scheine die Faktura nur deswegen als unbeglichen auf, weil die Bw. mit dieser Zahlung nicht belastet worden sei. Anlässlich einer am 24. Juli 1997 stattgefundenen Besprechung sei hingegen wieder vorgebracht worden, dass die

Faktura nicht bezahlt wurde. Dies stehe in Einklang mit dem Vorbringen, wonach die in Jugoslawien etablierte Z. D.O.O. aufgrund der Dinarabwertung ab 1. Jänner 1991 ihren Zahlungsverpflichtungen nicht mehr habe nachkommen können.

Im Rahmen von Erhebungen sei festgestellt worden, dass die B. GmbH für Juli 1991 die letzte Umsatzsteuervoranmeldung abgegeben habe. Am 3. Dezember 1991 sei die B. GmbH aufgelöst und am 6. Oktober 1992 von Amts wegen aus dem Firmenbuch gelöscht worden.

Laut Betriebsprüfung sei davon auszugehen, dass der Rechnung vom 20. Dezember 1991 keine Leistung bzw. Lieferung zugrunde liege, weshalb die aus dieser Rechnung resultierende Verbindlichkeit von S 384.000,00 1991 auszubuchen und die von Bw. 1991 geltend gemachten Vorsteuern um die in dieser Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer zu vermindern seien.

Eingangsrechnungen Günter B.

Günter B. habe von der Bw. im Verlauf des Jahres 1992 Zahlungen von S 70.019,72 erhalten und am 31. Dezember 1992 zwei Rechnungen über insgesamt S 648.000,00 (brutto) an die Bw. gelegt. Der sich daraus ergebende Verrechnungssaldo zugunsten des Günter B. von S 577.980,28 hafte im Rechenwerk der Bw. als unberichtet aus.

Mit den Rechnungen vom 31. Dezember 1992 habe Günter B. der Bw. Provisionen von S 240.000,00 (brutto) und Entgelt für die Erledigung diverse Aufträge in Jugoslawien von S 360.000,00 in Rechnung gestellt.

Zur Provisionsrechnung gebe es laut Auskunft des Peter B. vom 4. Juni 1996 keine schriftliche Dokumentation. Peter B. habe der Betriebsprüfung weiters bekannt gegeben, dass Günter B. nach Ansicht der Bw. keinen Anspruch auf die Provision habe und diese somit strittig sei. Laut Vorhaltsbeantwortung vom 5. Mai 1997 hätten während der Tätigkeit von Günter B. verschiedene Firmen Waren an die Bw. liefern wollen. Zu tatsächlichen Lieferungen sei es jedoch aus unterschiedlichen Gründen nicht gekommen, weshalb sich für die Bw. daraus keine Geschäfte ergeben hätten.

Betreffend des für die Erledigung diverser Aufträge in Rechnung gestellten Betrages von S 360.000,00 gebe es laut Auskunft des Peter B. vom 4. Juni 1996 nur eine mündliche Vereinbarung. Zahlungen sollen eventuell über die Z. D.O.O. erfolgt sein. Nach der Vorhaltsbeantwortung vom 5. Mai 1997 sei der Betriebsprüfung bekannt gegeben worden, dass Günter B. als Vertreter der Bw. nach Jugoslawien entsandt worden sei und die Rechnungs-

legung aus dieser Tätigkeit resultiere. Leistungsnachweise seien von der Bw. nicht vorgelegt worden.

Die Eingangsrechnungen von Günter B. würden im Schriftbild den Eingangsrechnungen der Z. D.O.O. und der B. GmbH gleichen, weshalb der Verdacht bestehe, dass sie auf ein und derselben Schreibmaschine verfasst wurden.

Günter B. habe bezüglich dieser Rechnungen keinerlei Umsätze, Einnahmen etc. an das zuständige Finanzamt erklärt.

Von der Betriebsprüfung wurde die Auffassung vertreten, dass die in den Rechnungen des Günter B. ausgewiesne Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer zu berücksichtigen und die gegenüber Günter B. aushaftenden Verbindlichkeit von S 577.980,28 auszubuchen sei, da die Bw. keinen Nachweis für die Tätigkeit von Günter B. erbracht habe, die Verrechnung der Provision strittig sei und Günter B. seine Forderung nicht eingeklagt habe.

Das Finanzamt folgte der Auffassung der Betriebsprüfung und erließ nach Wiederaufnahme der Umsatz-, Körperschaft, und Gewerbesteuerverfahren 1991 bis 1994 entsprechende Umsatz-, Körperschaft-, Gewerbesteuerbescheide.

Die Bw. hat gegen die aufgrund der Betriebsprüfung ergangenen Abgabenbescheide fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. In der Berufung wurde ausgeführt:

**Eingangsrechnung Z. D.O.O. / Ausgangsrechnungen X. GmbH
(Berufungsvorbringen)**

Die von der Betriebsprüfung beanstandete Rechnung der Z. D.O.O. vom 8. Februar 1993 habe Leistungen der Zeiträume 1991 und 1992 betroffen. Die Betriebsprüfung habe hinsichtlich dieser Rechnung das Vorliegen einer Scheinrechnung angenommen ohne auf die bisher bereits vorgelegten Beweise einzugehen. Dazu würden unter anderem gehören:

- Vorlage des Reisepasses von Peter. B. und der diversen Reisebelege.
- Anschaffung der gesamten technischen Ausrüstung (EDV-Anlage plus Modem) zur Erstellung von Buchhaltungen und Bilanzen in Jugoslawien.

- Die Verrechnung von Bezügen des Peter B. von der X. GmbH an die Bw. für jene Zeiträume, die Peter B. nicht für die X. GmbH sondern für die Bw. bzw. die Z. D.O.O. tätig gewesen sei.
- Eine genaue Darstellung der Abläufe durch Peter B. im Rahmen einer niederschriftlichen Einvernahme.
- Eine Statistik, welche beweise, dass die X. GmbH in jenem Zeiträumen, in welchem Peter B. einen nicht unerheblichen Teil in Jugoslawien tätig gewesen sei, eine nicht unerhebliche Umsatzsteigerung und eine gravierende Absenkung der Mitarbeiterzahl zu verzeichnen gehabt habe.

Es erhebe sich nunmehr die Frage, wer denn in Wien die Arbeit besorgt haben soll, wenn die Produktion der X. GmbH nicht von Peter B. und seinen Mitarbeitern in Jugoslawien besorgt worden sei.

Bezüglich der Frage, warum die Bw. gegenüber der X. GmbH als Leistungserbringer aufgetreten sei, werde auf die bereits mehrfach getätigte Darstellung verwiesen, dass der Geschäftsführer der X. GmbH, Walter B., nicht gewillt gewesen sei, sich den Unsicherheiten eines "Subbetriebes" in Jugoslawien auszuliefern, wobei er andererseits seinen Hauptmitarbeiter auch nicht der Z. D.O.O. sondern der Bw. zur Verfügung gestellt habe.

Eingangsrechnung B. GmbH (Berufungsvorbringen)

Die B. GmbH habe mehrere Prototypen eines Spielautomaten gebaut. Der Betriebsprüfung sei die Besichtigung der Prototypen angeboten worden. Weiters seien Fotos betreffend diese Prototypen, welche sie auf dem Messestand der Z. D.O.O. zeigen, vorgelegt worden.

Auch der Geschäftsführer der Bw. Thomas D. sei zu diesem Punkt wie im gesamten Betriebsprüfungsverfahren niemals befragt worden.

Da die B. GmbH eine entsprechende Leistung erbracht habe, könne auf keinen Fall vom Vorliegen von Scheinrechnungen gesprochen werden. Der Betriebsprüfung sei vorzuhalten, dass sie negiert habe, dass die Prototypen ordnungsgemäß aus Österreich nach Jugoslawien ausgeführt wurden und sie dem Argument der Bw. nicht gefolgt sei, im Betriebsprüfungsverfahren nachzuweisen, woher die Prototypen gestammt haben könnten, wenn sie nicht von der B. GmbH eingekauft worden seien.

Die Rechnung der B. GmbH sei im übrigen von der Y. GmbH beglichen worden, da eine Bürgschaft dieses Unternehmens gegenüber Gläubigern der B. GmbH schlagend geworden sei.

Eingangsrechnungen Günter B. (Berufungsvorbringen)

Günter B. sei im Prüfungszeitraum bis Anfang 1993 für die Bw. nach Jugoslawien entsandt worden, um als Vertreter von Peter B. und in Folge auch alleinverantwortlicher die Firma Z. D.O.O. umzustrukturieren und in Folge zu liquidieren. Einen mündlichen Auftrag hierzu habe Günter B. von der Bw., erhalten. Günter B. habe seine Tätigkeit auch zur Zufriedenheit der Bw. durchgeführt.

Günter B. habe für seine Tätigkeit im Jahr 1992 S 48.106,20 erhalten. Das gehe aus den Buchhaltungskonto 60205 hervor. Dieser Umstand sei der Betriebsprüfung keine Anmerkung wert gewesen. Auch gehe aus der Feststellung der Betriebsprüfung nicht hervor, ob Günter B. in den Jahren 1991 und 1993 weitere Honorare für seine Tätigkeit im Auftrag der Bw. erhalten habe. Jedoch weise der Umstand, dass 1992 bereits Honorarteile an Günter B. geflossen seien darauf hin, dass Günter B. tatsächlich für die Bw. tätig gewesen sei. Dadurch werde die Ansicht der Betriebsprüfung, dass Günter B. nicht für die Bw. tätig gewesen sei widerlegt.

Zusammenfassend wurde ausgeführt, dass die Betriebsprüfung in keiner Weise darauf eingegangen sei, ob die B. GmbH die in der Rechnung vom 20. Dezember 1991 angeführten Leistungen erbracht habe. Die Betriebsprüfung gehe auch nicht darauf ein, warum sie angebotene Beweismittel nicht besichtigt bzw. auch keiner Würdigung unterzogen habe.

Bei den Eingangsrechnungen von Günter B. gehe die Betriebsprüfung mit keinem Wort darauf ein, ob Günter B., der nicht nur kurzfristig für die Bw. tätig gewesen sei, die in den beanstandeten Rechnungen ausgewiesenen Leistung erbracht, nicht erbracht oder nicht in der ausgewiesenen Höhe erbracht habe. Erst bei Nichterbringung diversester in Rechnungen angeführter Leistungen könne vom Vorliegen einer Scheinrechnung ausgegangen werden.

Zu den von der Z. D.O.O. an die Bw. und in Folge an die X. GmbH erbrachten Leistungen werde auf die diversen Schriftsätze, wie auch Besprechungs- und Verhandlungsprotokolle mit der Betriebsprüfung und auf den Umstand verwiesen, dass sich die Personalentwicklung bei der X. GmbH konträr zum Umsatz entwickelt habe. Weiters erhebe sich die Frage, warum die Z. D.O.O. eine teure EDV-Anlage zur Erstellung von Buchhaltungen und Bilanzen angeschafft habe.

Abschließend wurde beantragt,:

- den Geschäftsführer der Bw., Thomas B., welcher im Betriebsprüfungsverfahren überhaupt nicht kontaktiert worden sei, zu den in jeweils betreffenden Punkten zu befragen,
- Günter B. zu den allgemeinen Fragen hinsichtlich der Buchhaltungserstellung in Jugoslawien, wie auch zu seiner persönlichen Honorarsituation zu befragen
- den Geschäftsführer der X. GmbH, Walter B., zu befragen, wo, und in welchem Umfang, welche Arbeiten im Betriebsprüfungszeitraum erbracht wurden.

Die Betriebsprüfung hat mit Schreiben vom 28. Dezember 1998 zur Berufung wie folgt Stellung genommen:

Eingangsrechnung Z. D.O.O. / Ausgangsrechnungen X. GmbH (Stellungnahme Bp.)

Wie im Betriebsprüfungsbericht ausgeführt seien zwar diverse Schriftstücke wie jugoslawische Gesetzestexte und Kontenpläne vorgelegt worden, nicht aber Unterlagen, die belegen würden, dass die Z. D.O.O. Buchhaltungs- und Bilanzierungsarbeiten für Klienten der Bw. erbracht habe.

Peter B. habe am 14. Juli 1997 zu Protokoll gegeben, dass es keinen schriftlichen Nachweis für die in Jugoslawien erbrachten Leistungen gebe. Im Betriebsprüfungsbericht seien alle vorgelegten Schriftstücke gewürdigt worden und es sei die mit Peter B. aufgenommene Niederschrift auszugsweise wiedergegeben worden. Laut Niederschrift sei die Übergabe von Klientenunterlagen an Mitarbeiter der Z. D.O.O. nicht protokolliert bzw. bestätigt worden. Die in Jugoslawien erfassten Daten seien teilweise auf Diskette oder Wechselseitplatte nach Wien mitgenommen worden. Die diesbezüglichen Datenträger seien überspielt worden. Die Originaldaten nicht mehr vorhanden. Aktenvermerke bezüglich der Anfragen aus Jugoslawien seien nicht angefertigt worden. Tele-Faxe aus Jugoslawien seien nicht aufgehoben worden. Im Zuge von Bilanzierungsarbeiten festgestellte Abstimmtdifferenzen seien von Mitarbeitern der Z. D.O.O. auf Saldenlisten vermerkt und von Wien aus geklärt worden. Die mit Vermerken versehenen Saldenlisten seien nicht aufbewahrt worden. Die Buchhaltungskräfte der Z. D.O.O. hätten Tätigkeitsberichte geführt. Diese seien nicht mehr greifbar. Die Klienten der Bw. hätten nicht gewusst, dass Buchhaltungs- und Bilanzierungsarbeiten in Jugoslawien getätigten wurden.

Eine Genehmigung zur Führung von Büchern im Ausland sei für die Klienten der Bw. nicht vorgelegen.

Es erscheine nicht glaubhaft, dass alle Nachweise, die bei Vorliegen des behaupteten Sachverhaltes vorhanden sein müssten, nicht mehr vorgewiesen werden können. Im übrigen würde die Rechnung der Z. D.O.O. an die Bw. dasselbe Erscheinungsbild aufweisen wie die Rechnungen der B. GmbH und des Günter B.. Zu berücksichtigen sei auch, dass die X. GmbH widersprüchliche Angaben zur Leistungserbringung gemacht habe und Widersprüche im Zusammenhang mit der Zahlung von S 1,0 Mio. an die Bw. festgestellt wurden. Die in diesem Zusammenhang abverlangten Bankbelege im Original habe die X. GmbH trotz wiederholter Aufforderung nicht vorgelegt.

Im Schreiben der Bw. vom 22. Oktober 1997 und in der Berufung seien verschiedene Beweismittel angeführt, die entweder nicht vorgelegt wurden, oder als Beweismittel untauglich seien.

So könne etwa aus der eidesstattlichen Erklärung eines Dienstnehmers der Z. D.O.O. nicht entnommen werden, dass dieser Belege, Grundaufzeichnungen etc. von Klienten der X. GmbH zwecks Verbuchung im ehemaligen Jugoslawien transportiert habe. Nachweise über diese Transporte würden ebenfalls nicht vorliegen.

Die eidesstattliche Erklärungen und Darstellungen einer Dienstnehmerin der X. GmbH und des Geschäftsführers der X. GmbH, Walter B., seien avisiert aber nicht vorgelegt worden.

Die vorgelegte Statistik, dass der X. GmbH 1990 zwei Kanzleiangestellte zur Verfügung gestanden seien, wohingegen die X. GmbH 1992 mit nur einem bzw. 1,2 Mitarbeitern einen um 50% höheren Umsatz erzielt habe entspreche nicht den Tatsachen, da 1992 eine im Vergleich zu 1991 geringfügige Erlösminde rung festzustellen sei.

Die vorgelegten Honorarnote der X. GmbH an die Bw. mit welcher anteilig die Tätigkeit von Peter B. für die Bw. und in der Folge für die Z. D.O.O. verrechnet werde stelle keinen Nachweis für die vorgebliche Buchhaltungstätigkeit der Z. D.O.O. dar. Abgesehen davon liege diesbezüglich auch eine zusätzliche Eingangsrechnung von Peter B. an die X. GmbH vor.

Aus dem Reisepass von Peter B. gehe lediglich hervor, dass sich dieser öfter im Ausland, darunter auch im ehemaligen Jugoslawien aufgehalten habe. Dass Peter B. auch im ehemaligen Jugoslawien gewesen sei, habe die Betriebsprüfung auch nicht bestritten, zumal dieser mittels der Z. D.O.O. versucht habe, einen Gaststätten und Glückspielautomatenbetrieb im ehemaligen Jugoslawien aufzubauen. Ein Nachweis dafür, dass die Z. D.O.O. Buch-

haltungs- und Bilanzierungsarbeiten für Klienten der X. GmbH erbracht habe, könne daraus nicht gewonnen werden.

Dass die technische Ausrüstung (EDV-Anlage plus Modem) zur Erstellung von Buchhaltungen und Bilanzen in Jugoslawien angeschafft wurde, sei nicht nachgewiesen. Der Betriebsprüfung liege lediglich ein Ausfurnachweis (keine Eingangsrechnung) über die Ausfuhr eines Computers im Wert von S 20.000,00 und eine Rechnung über den Kauf von zwei Modems vor. Die Überspielung der Buchhaltungsdaten von Jugoslawien in die Kanzlei der X. GmbH sei damit nicht möglich gewesen. Dazu wäre ein Zusatzprogramm zum von der Z. D.O.O. vorgeblich verwendeten EDV-Buchhaltungsprogramm erforderlich gewesen. Eine diesbezügliche Rechnung sei im Rahmen der Betriebsprüfung abverlangt, aber nicht vorgelegt worden.

Thomas D. und Walter B. seien Geschäftsführer und Gesellschafter der Bw. bzw. der X. GmbH gewesen und hätten als solche ausreichend Gelegenheit gehabt ihre Argumente, Rechtsstandpunkt, Nachweise und Beweise vorzubringen. Tatsächlich seien keine Beweise vorgelegt, Vorhalte nur unzureichend beantwortet und Sachverhalte nicht offen gelegt worden. Die Anträge Walter B. und Thomas D. zur Tätigkeit der X. GmbH bzw. Z. D.O.O. zu befragen würden daher nur der Verfahrensverschleppung dienen. Zudem werde von der Bw. nicht vorgebracht, welche Beweise durch eine zusätzliche Befragung von Walter B. und Thomas D. gewonnen werden können.

Der als Zeuge beantragt Günther B. sei von der Betriebsprüfung wie bereits ausgeführt am 15. Oktober 1998 einvernommen worden und habe zu Protokoll gegeben, dass er von Ende 1991 bis Mitte oder Ende 1993 für die X. GmbH tätig gewesen sei. Er sei ab diesem Zeitpunkt statt Peter B. in Jugoslawien gewesen um dort die Interessen der X. GmbH wahrzunehmen. Für die Bw. sei er überhaupt nicht tätig gewesen. Reisen von und zur Z. D.O.O. seien laut Günther B. im Zeitraum Ende 1991 bis Ende 1993 aufgrund der Kriegswirren äußerst gefährlich und kompliziert gewesen. Die Z. D.O.O. sei laut Günther B. im Import- Export Geschäft und im Glückspielautomatengeschäft tätig gewesen und habe ein Spielautomaten- casino betrieben. Die Kontaktperson von Günther B. bei der X. GmbH sei Peter B. gewesen. Aus den Ausführungen von Günter B. gehe hervor, dass dessen Tätigkeit in keinem Zusammenhang zu den vorgeblichen Buchhaltungs- und Bilanzierungsleistungen der Z. D.O.O. gestanden sei. Anhaltspunkte die den vorgeblichen Sachverhalt bestätigen würden, seien der mit Günter B. aufgenommenen Niederschrift nicht zu entnehmen.

Aufgrund der dargestellten Sachlage gehe die Betriebsprüfung in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die in den Fakturen der X. GmbH ausgewiesenen Leistungen nicht im Ausland

sondern in Österreich durchgeführt wurden. Das Peter B. diese Leistungen zum Großteil erbracht habe, erscheine möglich und wahrscheinlich, zumal dieser laut eigenen Angaben bei der X. GmbH für die Buchhaltungs- und Bilanzierungsarbeiten zuständig gewesen sei. Peter B. sei Angestellter der Bw. gewesen und habe hierfür ein Gehalt bezogen.

Die Fakturierung der vorgeblichen Leistungen der Z. D.O.O. über die X GmbH an die Bw. sei nach Ansicht der Bw. erfolgt, weil Peter B. noch eine hohe Forderung an die X GmbH gehabt habe, die ohne die gegenständliche Fakturierung mit größter Wahrscheinlichkeit verloren gewesen wäre, da die X GmbH ihre Tätigkeit wegen der Ereignisse im ehemaligen Jugoslawien habe einstellen müssen. Mit der Zahlung von S 1,0 Mio. an die X GmbH und der Weiterleitung dieses Betrages an Peter B., sei nach Ansicht der Betriebsprüfung zu Unrecht eine steuerfreie Rückzahlung vorgenommen worden.

Eingangsrechnung B. GmbH (Stellungnahme Bp.)

Die Bw. sei mit Vorhalt vom 1. Juli 1996 ersucht worden, bekanntzugeben und mit Nachweisen zu belegen, wo sich die in der Rechnung der B GmbH vom 20. Dezember 1991 angeführten Unterhaltungsautomaten Videoplay, die technischen Dokumentation für die Serienproduktion, die Gehäuse- und Schaltpläne, Platinenfilme und Bestückungslisten befinden. Diesem Vorhalt habe die Bw. nicht Folge geleistet. Der Betriebsprüfung seien lediglich Fotos gezeigt worden, auf denen irgendwelche Spielautomaten zu sehen seien. Die Bw. habe trotz Aufforderung weder eine Ausfuhr von Prototypen nach Jugoslawien nachgewiesen, noch seien sonstige Nachweise zu den angeführten Leistungen angeboten bzw. erbracht worden.

Auf die widersprüchlichen Angaben betreffend die Begleichung der verfahrensgegenständlichen Rechnung sei bereits im Betriebsprüfungsbericht hingewiesen worden. In der Berufung werde nunmehr vorgebracht, dass die offene Rechnung durch Gegenrechnung einer Forderung (aus einer Bürgschaft) der Y. GmbH beglichen wurde. Diese vorgebliche Begleichung sei aber weder in der Buchhaltung der Bw. dokumentiert, noch seien entsprechende Vereinbarungen mit der B. GmbH vorgelegt worden.

Die Bw. habe eine Leistung der B. GmbH nicht nachgewiesen und auch nicht schlüssig dargelegt, wieso weitere Eingangsrechnungen anderer Rechnungsaussteller an die Bw. bzw. die X. GmbH auf offensichtlich ein- und derselben Schreibmaschine gefertigt wurden.

Die B. GmbH sei 1992 von amtswegen aus dem Firmenbuch gelöscht worden und habe für Dezember 1991 keine entsprechenden Umsätze gemeldet.

Da weder eine Leistung noch eine Bezahlung der Leistung nachgewiesen wurde, sei die Verbindlichkeit gegenüber der B. GmbH auszubuchen und die aufgrund der Rechnung vom 20. Dezember 1992 geltend gemachte Vorsteuer abzuerkennen.

Eingangsrechnungen Günter B. (Stellungnahme Bp.)

In der Buchhaltung der Bw. seien zwei nicht unterfertigte Eingangsrechnungen vom 31. Dezember 1992, auf denen Günter B. als Leistender angegeben sei, verbucht. Die Rechnungen seien auf dem Konto 60 205 verbucht worden und würden seit 31. Dezember 1992 mit einem Betrag von S 599.893,80 aushalten. Zum Berufungsvorbringen, wonach aus dem Betriebsprüfungsbericht nicht hervorgehe, ob Günter B. 1991 oder 1993 weitere Honorare für seine Tätigkeit im Auftrag der Bw. erhalten habe, werde von der Betriebsprüfung darauf hingewiesen, dass am Konto 60205 kein Anfangsbestand aus Vorjahren und ein Saldo per 31.12.1992, 31.12.1993 und 31.12.1994 in Höhe von S 599.893,80 verbucht sei. Weiters werde darauf hingewiesen, dass die Bw. keine weiteren Unterlagen betreffend weiterer Honorarzahlungen vorgelegt habe. Mit Schreiben vom 15. Juli 1997 sei angekündigt worden, dass von der Bw. ein Nachweis zu den tatsächlich in Österreich ausbezahlten Beträgen zu führen sein werde. Am 24. Juli 1997 sei diesbezüglich lediglich eine Kopie des Kontos "9405.00 Verr. Kt. Günter B." vorgelegt worden, auf dem diverse Spesenzahlungen im Betrag von insgesamt S 21.913,52 verbucht seien.

Der als Zeuge beantragt Günther B. sei von der Betriebsprüfung am 15. Oktober 1998 einvernommen worden und habe zu Protokoll gegeben, dass er von Ende 1991 bis Mitte oder Ende 1993 für die Bw. tätig gewesen sei. Er sei ab diesem Zeitpunkt statt Peter B. in Jugoslawien gewesen um dort die Interessen der Bw. wahrzunehmen. Die Z. D.O.O. sei laut Günther B. im Import- Export Geschäft und im Glückspielautomatengeschäft tätig gewesen und habe ein Spielautomatencasino betrieben. Die Kontakterson von Günther B. bei der Bw. sei Peter B. gewesen.

Günter B. seien die von der Betriebsprüfung beanstandeten Rechnungen vom 31. Dezember 1992 über S 360.000,00 bzw. S 288.000,00 vorgelegt worden. Günter B. habe bekannt gegeben, dass er drei bis vier Rechnungen an die Bw. gelegt habe. Weil die Bw. der Rechnungsempfänger gewesen sei, sei in den Rechnungen die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen worden. Dass verschiedene Firmen Rechnungen mit dem gleichen

Erscheinungsbild an die Bw. und die X. GmbH gelegt hätten, könne sich Günter B. nicht erklären. Günter B. habe bestätigt, dass der Inhalt der in den vorgelegten Rechnungen stimme und er von der Bw. im Zeitraum 1992 und 1993 außer den Spesenzahlungen noch zumindest einen Betrag von S 150.000,00 erhalten habe. Günter B. habe weiters angekündigt, dass er der Betriebsprüfung weitere zweckdienliche Unterlagen übermitteln werde, soweit er welche finde. Tatsächlich habe Günter B. keinerlei Unterlagen übermittelt.

Es werde darauf hingewiesen, dass Günter B. bisher keine diesbezüglichen Einkünfte bzw. Umsätze bei seinem zuständigen Finanzamt erklärt habe.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung seien die offenen Verbindlichkeiten auszubuchen, da keine Leistungsnachweise erbracht wurden, außer den angeführten Zahlungen und diversen Spesenabgeltungen keine weiteren Zahlungen durch die Bw. nachgewiesen wurden und Günter B. keine Klagen auf Zahlung eingebracht habe. Zudem würde Günter B. gemäß den Angaben von Peter B. die verrechnete Provision von S 288.000,00 nicht zustehen.

Am 21. April 2006 wurde über Antrag der Bw. eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat durchgeführt. Im Rahmen der Verhandlung wurden von der Bw. und vom Finanzamt die oben angeführten Vorbringen wiederholt. Die von der Bw. gestellten Anträge betreffend die Befragung von Walther B. und Thomas D. zu den an die X. GmbH verrechneten Buchhaltungs- und Bilanzierungsarbeiten wurden abgewiesen. Dies deswegen, weil Walther B. und Thomas D. als Geschäftsführer der X. GmbH bzw. der Bw. hinreichend Gelegenheit gehabt haben das für das Berufungsverfahren allenfalls relevante Vorbringen zu erstatten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Abgabenbehörden haben 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 (§ 115 Abs. 1 BAO).

Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muß vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen (§ 119 Abs. 1 BAO).

Die Pflicht zur amtsweigige Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes befreit die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (vgl. VwGH 7.6.2005, 2001/14/0187 u. a.).

In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen zurück (vgl. VwGH 27.11.2001, 97/14/0011).

Nach der Rechtsprechung liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei unter anderem dann vor, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben; die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht ist in dem Maß höher als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind (vgl. VwGH 26.7.2000, 95/14/0145 u. a.). Diesfalls besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht (vgl. Loukota, Internationale Steuerfälle, Tz 429ff; Kotschnigg. ÖStZ 1992, 84; VwGH 25.5.1993, 93/14/0019).

Eine erhöhte Mitwirkungspflicht besteht weiters, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann, oder wenn die Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen (vgl. VwGH 9.9.2004, 99/15/0250 u.a.).

Eingangsrechnungen X. GmbH

Die im ehemaligen Jugoslawien etablierte Tochtergesellschaft der Bw., Z. D.O.O., hat 1993 für Buchhaltungs- und Bilanzierungsarbeiten S 1.085.000,00 an die Bw. verrechnet. In der Rechnung wurde keine Umsatzsteuer ausgewiesen. Die Bw. hat der X. GmbH 1991 S 493.333,34 (netto) und 1992 S 610.000,00 (netto) für Buchhaltungs- und Bilanzierungsarbeiten in Rechnung gestellt. Die auf diese Rechnungen entfallende Umsatzsteuer hat 1991 S 98.666,67 und 1994 S 122.080,00 betragen und wurde in den Rechnungen gesondert ausgewiesen. Auf den von der Bw. in den Jahren 1991 und 1992 verrechneten Bruttobetrag von S 1.324.480,01, hat die X. GmbH am 20. Mai 1994 eine Zahlung von S 1.000.000,00 geleistet. Dieser Betrag wurde noch am gleichen Tag an Peter B. weitergeleitet.

Peter B. war gemäß den vorliegenden Unterlagen im verfahrensgegenständlichen Zeitraum zu 50% an der Bw. beteiligt und Gesellschafter und Prokurist der X. GmbH. Die Bw. war an der Adresse der X. GmbH etabliert und wurde von der X. GmbH steuerlich vertreten. Der Geschäftsgegenstand der Bw. hat die Erstellung von Buchhaltungen und Bilanzen nicht

umfasst. Da die Bw. in den Jahren 1991 und 1992 zudem weder Personal- noch Fremdleistungsaufwand verbucht hat, wurde die X. GmbH mit Vorhalt vom 10. November 1995 ersucht, bekanntzugeben, wer die in den Rechnungen der Bw. ausgewiesenen Leistungen tatsächlich erbracht hat und wie die zu verbuchenden Unterlagen und Belege zum Leistungserbringer gebracht wurden.

Die X. GmbH hat dazu mit Vorhaltsbeantwortung vom 17. November 1995 mitgeteilt, dass die im ehemaligen Jugoslawien etablierte Tochtergesellschaft der Bw. , Z. D.O.O., mit der Durchführung der Buchhaltungs- und Bilanzierungsarbeiten betraut war.

Laut Vorhaltsbeantwortung vom 21. November 1995 hat die X. GmbH bei der Z. D.O.O. eine Buchhaltungsabteilung eingerichtet, die die gegenständlichen Leistungen erbracht und an die Bw. verrechnet hat, welche sie in Folge an die X. GmbH weiterverrechnete. Die Buchungsunterlagen wurden von der X. GmbH und von Mitarbeitern der Z. D.O.O. nach Jugoslawien und zurück transportiert.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 2. Dezember 1995 wurde ausgeführt, dass die Z. D.O.O. im Frühjahr 1991 durch die Einstellung des freien Devisenhandels und diverse Dinarabwertungen ihren Zahlungsverpflichtungen im Ausland nicht mehr nachkommen konnte und Auswege im Anbieten von Dienstleistungen gesucht hat. Daraufhin hat die Z. D.O.O., unter Mithilfe der X. GmbH, eine Buchhaltungsabteilung aufgebaut die eine Vielzahl von Aufgaben erledigt hat. Die Deutschkenntnisse der Oberbuchhalterin, des kaufmännischen Direktors und des Firmendolmetschers, aber auch die von Mitarbeitern der Bw. erworbenen Kenntnisse der LandesSprachen haben eine hervorragende Zusammenarbeit ermöglicht. Auf der mittels Modem erreichbaren EDV-Anlage der Z. D.O.O. war die Verarbeitung von österreichischen und jugoslawischen Grundaufzeichnungen möglich. Aufgrund der Verschlechterung der politischen Situation im Zuge des Kroatienkrieges und aufgrund des Umstand, dass eine Anreise zur Z. D.O.O. ab Sommer 1992 nur mehr über Bulgarien möglich war, hat die Z. D.O.O. Ende 1992 ihre Tätigkeit eingestellt.

Der Gesellschafter der Bw., Peter B., gab am 14. Mai 1997 niederschriftlich zu Protokoll, dass an die Z. D.O.O. Eingangsrechnungen, Ausgangsrechnungen, Kassabücher, Bankauszüge, Kassa- und Bankbelege übermittelt wurden. Die Belege waren nicht vorkontiert und wurden monatlich von Zoran C., Milos D., und Peter B. an die Z. D.O.O. überbracht. Die Übergabe der angeführten Unterlagen wurde nicht protokolliert. Die im Zusammenhang mit den Belegtransporten angefallenen Reisespesen wurden mit der Z. D.O.O. verrechnet. Die Abrechnungsbelege sind aufgrund der Kriegswirren nicht mehr greifbar. Die an die Z. D.O.O. übermittelten

Aufzeichnungen und Belege wurden von Mitarbeitern der Z. D.O.O. vorkontiert und verbucht. Die in Jugoslawien erstellten Buchhaltungen wurden auf Disketten oder Wechselfestplatten nach Wien verbracht bzw. mittels Modem nach Wien übermittelt. Die X. GmbH hat die Daten ausgedruckt und die Datenträger überspielt. Die Z. D.O.O. hat Bilanzierungsarbeiten wie die Abstimmung von Kunden- und Lieferantenkonten, die Einbuchung und Abstimmung der in Wien durchgeführten Lohnverrechnung, die Einbuchung und Abstimmung der Finanzamtsverrechnungskonten und die Abstimmung der Kassa – Bankstände durchgeführt. Differenzen die nur mit Klienten der X. GmbH bzw. mit Geschäftspartner der Klienten klarbar waren, wurden auf in Jugoslawien erstellten Saldenlisten vermerkt und in Wien geklärt. Die Saldenlisten aus Jugoslawien wurden nicht aufbewahrt. Aufzeichnungen über Anfragen aus Jugoslawien (Aktenvermerke, Faxe etc.) wurden nicht aufgehoben. Die Mitarbeiter der Z. D.O.O. haben Berichte über die von ihnen durchgeführten Arbeiten erstellt, die nicht mehr greifbar sind. Die Z. D.O.O. hat eine Genehmigung zur Erstellung von Buchhaltungen gehabt, deren Vorlage aber nicht möglich ist. Die Klienten der X. GmbH haben nicht gewusst, dass Buchhaltungs- und Bilanzierungsarbeiten in Jugoslawien durchgeführt wurden. Genehmigungen zur Führung der Bücher im Ausland gemäß § 131 BAO sind nicht vorgelegen.

Mit Schreiben vom 22.10.1997 hat die X. GmbH den Sachverhalt betreffend die Rechnungen der Bw. wie folgt dargelegt:

„An der X. GmbH ist Herr Walter B. mit 75% und Herr Peter B. mit 25% beteiligt. Herr Walter B. ist Geschäftsführer, Herr Peter B. Prokurist. Herr Peter B. stand im Prüfungszeitraum in einem Dienstverhältnis zur X. GmbH.

Herr Peter B. war im fraglichen Zeitraum gleichzeitig zu 50% Gesellschafter der Bw., diese war wiederum in der Mutterfunktion für die Z. D.O.O. mit Sitz im früheren Jugoslawien tätig. Herr Walter B. war über das Engagement seines Prokuristen und Mitgesellschafters in Jugoslawien insbesondere deswegen nicht sehr glücklich, weil er um den Arbeitsfortgang in der Bw. Befürchtungen hatte.

Herr Peter B. hat in den Jahren 1991 und 1992 seine Buchhaltungstätigkeit von Jugoslawien aus ausgeübt. Die EDV-Ausstattung erlaubte die Außenhausverarbeitung und Übertragung der Daten mittels Datenmodem in die EDV-Anlage der X. GmbH.

Die Hardwareausstattung der Z. D.O.O. ist belegmäßig dokumentiert; die im Zuge der Betriebsprüfung geforderte Rechnung über die zwei Modems wird in Kopie beigelegt.

Herr Walter B. gestattete Herrn Peter B. die Fortsetzung der Tätigkeit für die X. GmbH unter der Voraussetzung, dass derselbe nicht ein Auftragsverhältnis mit der Z. D.O.O. eingeht, sondern in seiner Stellung als 50% mitarbeitender Gesellschafter der Bw.. Die Einschränkung beruht darauf, dass bei eventuellen außergewöhnlichen Vorkommnissen (im früheren Jugoslawien bestand bereits im Jahr 1991 teilweise Kriegsstimmung, erst recht im Jahr 1992) eine Schad- und Klaglosstellung der X. GmbH, welche immerhin eine nicht unerhebliche Verantwortung und auch Schadensgutmachungsverpflichtung gegenüber ihren Klienten hat, durch die Bw. besteht. Darüber hinaus hatte Herr Peter B. eine hohe Gesellschafterforderung an die Bw., welche ebenfalls zu einer Schadensgutmachung heranzuziehen gewesen wäre.

Herr Peter B. hat im Rahmen seiner Tätigkeit bei der Z. D.O.O. daher die Buchhaltung unter Heranziehung der Originalbelege im Ausland erstellt, wobei das Ergebnis dann via Faxleitung in den EDV-Bereich der X. GmbH überspielt worden ist.“

Am 15. Oktober 1998 wurde Günter B., über Antrag der Bw., zu seiner Tätigkeit für die Bw. und zur Tätigkeit der Z. D.O.O. befragt. Dieser gab unter anderem folgendes zu Protokoll:

„Frage: Welche Tätigkeit haben Sie für die Bw. und für die Z. D.O.O. und in welchem Zeitraum ausgeübt? Welche Vereinbarungen wurden getroffen?

Antwort: Meine Tätigkeiten waren folgende: Vertretung der Bw. (Lösung der Probleme betreffend Beschlagnahme von Spielautomaten durch jugoslawischen Zoll), versuchte Geschäftsanbahnung im Import – Export – Handel. Meine Tätigkeit war von Ende 91 bis Mitte oder Ende 1993. Ich war statt Peter B. ab diesem Zeitpunkt in Jugoslawien um die Interessen der Bw. wahrzunehmen. Über diese Tätigkeit gibt es keine schriftliche Vereinbarung. Für die X. GmbH war ich überhaupt nicht tätig.

Frage: Wie waren die Reisen von und zur Z. D.O.O. im Zeitraum Ende 1991 – Ende 1993?

Antwort: Äußerst gefährlich und kompliziert aufgrund der Kriegswirren und kostspielig.

Frage: Was wissen Sie über die Tätigkeit der Z. D.O.O.?

Antwort: Sie war tätig im Import – Export – Geschäft und im Glückspielautomatengeschäft und betrieb ein Spielautomatencasino.

Frage: Wer war ihr Kontaktpartner bei der Bw.?

Antwort: Das war Peter B.“

Die mit Günter B. aufgenommene Niederschrift wurde der Bw. gleichzeitig mit der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung übermittelt. Die Bw. hat sich zu den Angaben von Günter B. nicht geäußert.

Wie bereits ausgeführt liegt nach der Rechtsprechung eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei unter anderem dann vor, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben, wobei die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht in dem Maß höher ist als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind. Diesfalls besteht neben der erhöhte Mitwirkungspflicht auch eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Beweisvorsorgepflicht.

Von der X. GmbH wurde vorerst vorgebracht, dass Mitarbeiter der in Jugoslawien etablierten Z. D.O.O. die in den Rechnungen der Bw. angeführten Buchhaltungs- und Bilanzierungsarbeiten erbracht haben. In weiterer Folge wurde dieses Vorbringen dahingehend abgeändert, dass der Gesellschafter, Prokurist und Angestellte der X. GmbH, Peter B. in den Jahren 1991 und 1992 seine Buchhaltungstätigkeit von Jugoslawien aus ausgeübt und die besagten Leistungen im Rahmen seiner Tätigkeit bei der Z. D.O.O. erbracht hat. Dazu im Widerspruch stehen wiederum die Angaben des von der Bw. beantragten Zeugen Günter B., der anlässlich seiner Einvernahme angegeben hat, dass er von Ende 91 bis Mitte oder Ende 1993 statt Peter B. in Jugoslawien gewesen ist und sich dort um die Interessen der Bw. gekümmert hat. Abgesehen davon gab der ab Ende 1991 vor Ort befindliche Günter B. zu Protokoll, dass die Z. D.O.O. im Import – Export – Geschäft und im Glückspielautomatengeschäft tätig war und ein Spielautomatencasino betrieben hat, was einen weiteren Widerspruch zum ohnehin bereits widersprüchlichen Vorbringen darstellt.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates berechtigen schon allein die angeführten Widersprüche dazu, ernsthaft in Zweifel zu ziehen, dass die Z. D.O.O. die in den Rechnungen der Bw. angeführten Leistungen erbracht hat. Verstärkt werden diese Zweifel noch dadurch, dass trotz erhöhter Mitwirkungspflicht, Beweisbeischaffungspflicht und Beweisvorsorgepflicht keine Unterlagen vorgelegt wurden, die das behauptete Tätigwerden der Z. D.O.O. dokumentieren. So wurde etwa die Übergabe von Buchhaltungsunterlagen an die Z. D.O.O. nicht protokolliert bzw. bestätigt. Die im Zusammenhang mit den Belegtransporten stehenden Spesenabrechnungen sind nicht mehr greifbar. Die Disketten und Wechselseitplatten mit denen die in Jugoslawien erstellten Buchhaltungen zur X. GmbH verbracht wurden, wurden überspielt. Saldenlisten aus Jugoslawien wurden nicht aufbewahrt. Aufzeichnungen über Anfragen aus Jugoslawien (Aktenvermerke, Tele-Faxe etc.) wurden nicht aufgehoben. Von Mitarbeitern der Z. D.O.O. erstellte Berichte über die durchgeföhrten Buchhaltungs- und

Bilanzierungsarbeiten sind nicht greifbar. Die Genehmigung der Z. D.O.O. für die Erstellung von Buchhaltungen kann nicht vorgelegt werden. Den Klienten der X. GmbH war nicht bekannt, dass Buchhaltungs- und Bilanzierungsarbeiten in Jugoslawien durchgeführt wurden. Genehmigungen zur Führung der Bücher im Ausland gemäß § 131 BAO haben nicht vorgelegen. Vorgelegt wurde lediglich eine eidesstattliche Erklärung des Milos D., in welcher dieser angibt, anlässlich seiner Reisen nach Österreich in den Jahren 1990, 1991 und 1992 einige Male Post beinhaltend finanzielle und buchhalterische Aktenstücke (Abrechnungen, Fakturen u. ä.) von und nach Wien mitgenommen zu haben. Allein diese im übrigen sehr allgemein gehaltene Erklärung kann aber keinesfalls als Nachweis dafür angesehen werden, dass die Z. D.O.O. die in Rede stehenden Buchhaltungs- und Bilanzierungsarbeiten tatsächlich durchgeführt hat. Abgesehen davon, war die Z. D.O.O. gemäß den vorliegenden Unterlagen nur in den Jahren 1991 und 1992 für die X. GmbH tätig, wohingegen Milos D. bereits 1990 buchhalterische Aktenstücke von und nach Wien transferiert haben will.

Nur bedingt nachvollziehbar ist auch das Vorbringen wonach allfällige Haftungsrisiken der X. GmbH durch Zwischenschaltung der Bw. ausgeschlossen werden sollten, zumal die Bw. gemäß den vorliegenden Unterlagen abgesehen von der Beteiligung an der Z. D.O.O. und den Forderungen gegenüber der X. GmbH über kein nennenswertes Vermögen verfügt hat und die Verbindlichkeiten der Bw. gegenüber Peter B. den allenfalls erforderlichen Haftungsfonds der X. GmbH wohl kaum vergrößert hätten.

Zudem ist ungewöhnlich, dass die Bw. 1991 und 1992 S 1.324.480,01 an die X. GmbH verrechnet und erst 1994 eine Zahlung von lediglich S 1.000.000,00 erhalten hat. Dies deswegen, weil derartig lange Zahlungsziele nicht den kaufmännischen Gepflogenheiten entsprechen. Abgesehen davon dürften S 324.480,01 überhaupt nicht zur Anweisung gelangt sein, was vollends unverständlich ist. Ungewöhnlich ist auch, dass die Z. D.O.O. in den Jahren 1991 und 1992 Leistungen erbracht haben soll, die erst 1993 verrechnet wurden, zumal unter anderem vorgebracht wurde, dass die Z. D.O.O. im Frühjahr 1991 durch die Einstellung des freien Devisenhandels und durch diverse Dinarabwertungen ihren Zahlungsverpflichtungen im Ausland nicht mehr nachkommen konnte.

Unter Berücksichtigung der festgestellten Widersprüche und Ungereimtheiten, kommt der unabhängige Finanzsenat in freier Beweiswürdigung zu dem Schluss, dass die Z. D.O.O. die gegenständlichen Leistungen nicht erbracht hat. Der unabhängige Finanzsenat kommt weiters zu dem Schluss, dass die gegenständlichen Leistungen vom Gesellschafter, Prokuristen und Angestellten der X. GmbH, Peter B., allenfalls unter Mithilfe von weiteren Angestellten der X.

GmbH erbracht wurden . Dies stimmt im Ergebnis mit den Ausführungen der X. GmbH in ihrem Schreiben vom 22. Oktober 1997 überein, in welchem Peter B. dezidiert als Leistungserbringer angeführt wird. Daran vermag auch das Vorbringen nichts zu ändern, dass der X. GmbH 1990 zwei Kanzleiangestellte zur Verfügung gestanden sind 1992 jedoch im Jahresschnitt mit einer bzw. 1,2 Mitarbeitern das Auslangen gefunden wurde, obwohl sich der Umsatz der X. GmbH um mehr als 50% erhöht hat. Dies schon allein deswegen, weil die Betriebsprüfung, von der X. GmbH unwidersprochen, festgestellt hat, dass die Erlöse der X. GmbH bei Berücksichtigung der noch nicht fakturierten Leistungen von 1991 auf 1992 tatsächlich geringfügig zurückgegangen sind. Dass Peter B. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum mehrere Reisen ins ehemalige Jugoslawien unternommen hat, wurde von der Betriebsprüfung zu keinem Zeitpunkt in Abrede gestellt und stellt in Anbetracht der angeführten Widersprüche und Ungereimtheiten keinen Nachweis für eine allfällige Buchhaltungs- und Bilanzierungstätigkeit der Z. D.O.O. dar. Die Reisen von Peter B. zur Z. D.O.O. würde allerdings die von der X GmbH an die Bw. bzw. die Z. D.O.O. verrechneten Honorare erklären. Dass die Z. D.O.O. über ein für die Erstellung von Buchhaltungen erforderliches Equipment verfügt hat ist laut Stellungnahmen der Betriebsprüfung nicht zutreffend. Dem hat die Bw. trotz Aufforderung zur Stellungnahme nicht widersprochen.

Ausgehend davon, dass die in den Rechnungen der Bw. ausgewiesenen Leistungen tatsächlich von Peter B. und den weiteren Mitarbeitern der X. GmbH erbracht wurden, kann die in den gegenständlichen Ausgangsrechnungen der Bw. ausgewiesene Umsatzsteuer von der X. GmbH nicht als Vorsteuer in Abzug gebracht werden, wohingegen die Bw. diese gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1972 schuldet. Zudem sind die im Rechenwerk der Bw. verbuchten Aufwendungen und Erlöse im Zusammenhang mit den gegenständlichen Ein- und Ausgangsrechnungen zu eliminieren.

Eingangsrechnung B. GmbH

Die Bw. hat gemäß den vorliegenden Unterlagen eine mit 20. Dezember 1991 datierte Faktura der B. GmbH über S 320.000,00 (netto) als Aufwand verbucht und die in dieser Faktura enthaltene Umsatzsteuer von S 64.000,00 als Vorsteuer geltend gemacht. Mit dieser Faktura wurden der Bw. die Entwicklungskosten eines Unterhaltungsautomaten, die technische Dokumentation für die Serienproduktion desselben, Gehäusepläne, Schaltpläne, Platinenfilme und Bestückungsleisten in Rechnung gestellt.

Die Betriebsprüfung hat festgestellt, dass das Schriftbild der gegenständlichen Rechnung mit dem Schriftbild von Rechnungen anderer Firmen, die im Rechenwerk der Bw. bzw. der X. GmbH verbucht waren, übereinstimmt und die Rechnung der B. GmbH in der Buchhaltung der Bw. bis zum Abschluss der Betriebsprüfung als unbeglichen ausgewiesen wurde. Weiters wurde festgestellt, dass die B. GmbH am 3. Dezember 1991 aufgelöst und am 6. Oktober 1992 aus dem Firmenbuch gelöscht wurde.

Betreffend das übereinstimmenden Schriftbild hat die Bw. vorgebracht, dass es in Steuerberatungskanzleien nicht unüblich ist, dass über Anweisung eines Klienten der Einfachheit halber oder aus Bequemlichkeit Rechnungen ausgestellt werden. Dieses nur sehr allgemein gehalten Vorbringen weist keinen konkreten Bezug zur in Rede stehenden Rechnung auf und beseitigt die von der Betriebsprüfung geäußerten Bedenken im Bezug auf die Echtheit der Rechnung nicht.

Die Angaben im Zusammenhang mit der Bezahlung der gegenständliche Rechnung sind widersprüchlich. Am 4. Juni 1996 gab die Bw. bekannt, dass die Rechnung nicht bezahlt wurde. In der Vorhaltsbeantwortung vom 18. November 1996 führt die Bw. aus, dass die Rechnung im Dezember 1991 von Jugoslawien aus bezahlt wurde und in der Buchhaltung der Bw. nur deshalb als unbeglichen aufscheint, weil die Bw. mit dieser Zahlung nicht belastet wurde. Anlässlich einer am 24. Juli 1997 abgehaltenen Besprechung wurde wiederum vorgebracht, dass die Rechnung nicht bezahlt wurde. In der Berufung wird hingegen ausgeführt, dass die gegenständliche Faktura von der Y GmbH beglichen wurde, da eine Bürgschaft der Y. GmbH gegenüber Gläubigern der B. GmbH schlagend geworden ist. Dass die Rechnung der B. GmbH von Jugoslawien aus, von der Y. GmbH oder allenfalls von einem bis dato nicht bekannt gegebenen Dritten bezahlt wurde hat die Bw. nicht nachgewiesen. In der Buchhaltung der Bw. wurde die Rechnung bis zum Abschluss der Betriebsprüfung als unbeglichen ausgewiesen. Aufgrund der widersprüchlichen und durch keinerlei Unterlagen für den Nachweis belegten Angaben zur vorgeblichen Bezahlung der Rechnung und aufgrund des Umstandes, dass eine allfällige Zahlung in der Buchhaltung der Bw. keinen Niederschlag gefunden hat, kommt der unabhängige Finanzsenat in freier Beweiswürdigung zu dem Schluss zu, dass eine Zahlung tatsächlich nicht erfolgt ist.

Laut Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung ist die Bw. aber auch der Aufforderung, bekanntzugeben und mit Nachweisen zu belegen, wo sich die in der Rechnung der B. GmbH angeführten Gegenstände befinden, nicht nachgekommen. Den Nachweis dafür, dass die Gegenstände nach Jugoslawien ausgeführt wurden hat die Bw. laut Stellungnahme der

Betriebsprüfung ebenfalls nicht vorgelegt. Die Bw. ist den Ausführungen der Betriebsprüfung in der Stellungnahme nicht entgegengetreten und hat auch keinerlei weitere Unterlagen vorgelegt, die die Existenz der in der Rechnung der B. GmbH angeführten Gegenstände belegen würden.

Da die bestehenden Zweifel an der Echtheit der gegenständlichen Faktura nicht ausgeräumt wurden, die Angaben im Bezug auf die Bezahlung der Faktura widersprüchlich und zudem durch keinerlei Unterlagen für den Nachweis belegt wurden und die Bw. die Existenz der verrechneten Gegenständen nicht nachgewiesen hat, kommt der unabhängige Finanzsenat in freier Beweiswürdigung zu dem Schluss, dass der Rechnung der B. GmbH keine Lieferung zugrunde liegt. Dies hat zur Folge, dass die Bw. die in der Rechnung der B. GmbH ausgewiesene Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer in Abzug bringen kann und der in dieser Rechnung ausgewiesene Nettobetrag keine Betriebsausgabe darstellt.

Eingangsrechnungen Günter B.

Günter B. hat zwei mit 31. Dezember 1992 datierte Rechnungen über S 540.000,00 (netto) an die Bw. gelegt. Die Bw. hat die in diesen Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer von S 108.000,00 als Vorsteuer geltend gemacht und den in den Rechnungen ausgewiesenen Nettobetrag als Betriebsausgabe berücksichtigt. Im Jahr 1992 hat Günter B. Zahlungen von S 70.019,72 von der Bw. erhalten. Die Differenz auf den verrechneten Bruttbetrag beträgt S 577.980,28 und wurde in der Buchhaltung der Bw. bis zum Abschluss der Betriebsprüfung als unberichtet ausgewiesen.

Die Betriebsprüfung hat mitunter festgestellt, dass die mit den gegenständlichen Fakturen verrechneten Leistungen nicht hinreichend dokumentiert sind, schriftliche Vereinbarungen im Bezug auf die von Günter B. zu erbringenden Leistungen nicht vorliegen und die verrechneten Beträge zu einem wesentlichen Teil über Jahre hinweg nicht bezahlt wurden. Da Günter B. zudem keine Schritte unternommen hat die gegenüber der Bw. bestehenden Forderungen von S 577.980,28 einbringlich zu machen wurden diese von der Betriebsprüfung per 31.12.1992 ausgebucht.

Mit den oben angeführten Rechnungen vom 31. Dezember 1992 hat Günter B. Provisionen (S 288.000,00 brutto) und sonstige Dienstleistungen (S 360.000,00 brutto) an die Bw. verrechnet. Den gegenständlichen Rechnungen liegen gemäß den übereinstimmenden Angaben der Bw. und des Günter B. keine schriftlichen Vereinbarungen zugrunde. Damit ist

eine Überprüfung der gegenständlichen Rechnungen auf ihre inhaltliche Richtigkeit wie von der Betriebsprüfung festgestellt de facto nicht möglich.

Die aus den Rechnungen vom 31. Dezember 1992 resultierenden Verbindlichkeiten gegenüber Günter B. werden im Rechenwerk der Bw. über Jahre hinweg mit einem Betrag von jedenfalls S 577.980,28 als unbeglichen ausgewiesen. Am 4. Juni 1996 brachte die Bw. vor, dass ein Teil der S 577.980,28 eventuell über die Z. D.O.O. bezahlt wurde. Einen Nachweis für derartige Zahlungen hat die Bw. nicht erbracht. Günter B. gab am 15. Oktober zu Protokoll, dass er in den Jahren 1992 und 1993 für die Bw. tätig war und von dieser Spesenzahlungen und einen Betrag von zumindest S 150.000,00 erhalten hat. Dies lässt darauf schließen, dass Günter B. von der Bw. Zahlungen erhalten hat, die in deren Buchhaltung nicht aufscheinen. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass die Angaben von Günter B. durch keinerlei Unterlagen für den Nachweis belegt sind und Günter B. zudem zu Protokoll gegeben hat, dass er drei bis vier Rechnungen an die Bw. gelegt. Dies lässt wiederum den Schluss zu, dass auch die Eingangsrechnungen des Günter B. nicht vollständig erfasst wurde. Mangels nachvollziehbarer Unterlagen ist daher davon auszugehen, dass auf die gegenständlichen Fakturen des Günter B. Zahlungen von nur S 70.019,72 geleistet wurden und die auf den Bruttbetrag von 648.000,00 fehlende Differenz nie zur Anweisung gelangt ist.

Da die Rechnungen des Günter B. einer inhaltlichen Überprüfung nicht zugänglich sind und die Bw. den Betrag von S 577.980,28 über Jahre hinweg nicht bezahlt hat, kommt auch der unabhängige Finanzsenat zu dem Schluss, dass Günter B. von vornherein keinen Anspruch auf den bis zum Abschluss der Betriebsprüfung offenen Betrag von S 577.980,28 gehabt hat. Dieser Betrag wurde von der Betriebsprüfung daher zurecht ausgebucht. Dies mitunter auch deswegen, weil Günter B. laut eigenen Angaben keinerlei Schritte unternommen hat um diesen Betrag einbringlich zu machen. Dass Günter B. in den Jahren 1992 und 1993 für die Bw. tätig gewesen ist und gegenüber der Bw. Entgeltsansprüche gehabt hat wird vom unabhängigen Finanzsenat nicht in Zweifel gezogen. Da die Günter B. zustehenden Entgeltsansprüche der Höhe nach nicht feststellbar sind, werden diese ebenso wie von der Betriebsprüfung mit den Günter B. tatsächlich ausbezahlten Beträgen geschätzt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 3. Juli 2006