

GZ. RV/0856-W/02

und RV/0857-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 21. April 2006 über die Berufung der Bw., vertreten durch Dkfm. Franz Burkert & Co, gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling 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, Kapitalertragsteuer für die Jahre 1992 bis 1994 nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Umsatzsteuerzahllast 1991 beträgt € 11.539,65 (S 158.789,00).

Das Einkommen 1991 beträgt € 32.804,08 (S 451.394,00). Die Körperschaftsteuer 1991 beträgt € 9.841,36 (S 135.420,00)

Der Gewerbeertrag 1991 beträgt € 33.167,45 (S 456.394,00). Die Gewerbesteuer 1991 beträgt € 4.476,57 (S 61.599,00).

Die Umsatzsteuerzahllast 1992 beträgt € 18.340,01 (S 252.364,00).

Das Einkommen 1992 beträgt € 40.526,44 (S 557.656,00). Die Körperschaftsteuer 1992 beträgt € 12.158,89 (S 167.310,00).

Der Gewerbeertrag 1992 beträgt € 40.889,81 (S 562.656,00). Die Gewerbesteuer 1992 beträgt € 5.519,57 (S 75.951,00).

Die Kapitalertragsteuerbemessungsgrundlage 1992 beträgt € 61.938,84 (S 852.297,00).
Die Kapitalertragsteuer 1992 beträgt € 15.484,69 (S 213.074,00).

Die Umsatzsteuerzahllast 1993 beträgt € 22.122,48 (S 304.412,00).

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

Der Gewerbeertrag 1993 beträgt € 0,00 (S 0,00). Die Gewerbesteuer 1993 beträgt € 0,00 (S 0,00).

Die Umsatzsteuerzahllast 1994 beträgt € 19.125,51 (S 271.250,00).

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

Die Kapitalertragsteuerbemessungsgrundlage 1994 beträgt € 93.170,28 (S 1.282.051,00). Die Kapitalertragsteuer 1994 beträgt € 20.497,45 (S 282.051,00).

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. handelt es sich um eine Wirtschaftstreuhandkanzlei. Diese wurde von Oktober 1995 bis Jänner 1998 einer Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1991 bis 1994 und einer

Nachschau betreffend den Zeitraum Jänner bis August 1995 unterzogen. 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. Aufgrund von vorgeblichen Fremdleistungen, die die X GmbH (eine der Bw. nahe stehende Gesellschaft) erbracht haben soll, sei auch diese Gesellschaft geprüft worden.

Der steuerliche Vertreter der X GmbH sei vorerst die Bw. gewesen. Mit der Bw. 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. 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 den 9. September 1997 verschoben und der steuerliche Vertreter der Bw. schriftlich darauf hingewiesen worden, dass eine weitere Verschiebung nicht möglich sei.

Am 9. September 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 22.10.1997 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, zumal die Bw. und deren steuerlicher Vertreter genügend Zeit zur Vorlage der abverlangten Originalbelege bzw. weitergehenden Beweismittel gehabt hätten.

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

Eingangsrechnung Dr. X.

Die Bw. habe eine mit 31. Jänner 1993 datierte Rechnung des Rechtsanwaltes Dr. X. über S 480.000,00 (netto) am Konto Fremdbearbeitung gebucht und die in dieser Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer von S 96.000,00 als Vorsteuer geltend gemacht. Am 16. Oktober 1995 sei der Betriebsprüfung eine Kopie dieser Rechnung vorgelegt worden. Die Rechnungskopie habe einen Stempel und eine Unterschrift von Dr. X. aufgewiesen. Der Stempel und die Unterschrift auf der Rechnung vom 31. Jänner 1993 seien völlig deckungsgleich mit dem Stempel und der Unterschrift auf einem Schreiben des Dr. X an einen Gesellschafter der Bw. vom 9. April 1992 gewesen. Zudem seien Übereinstimmungen zwischen dem Schriftbild der Rechnungen vom 31. Jänner 1993 und dem Schriftbild von anderen an die Bw. und die X GmbH gerichteten Rechnungen festgestellt worden, die an unterschiedlichen Orten ausgestellt worden sein sollen. Es habe daher der begründete Verdacht bestanden, dass die Rechnung vom 31. Jänner 1993 nicht von Dr. X ausgestellt wurde und Dr. X. die in dieser Rechnung ausgewiesenen Leistungen nicht erbracht habe.

Über Vorhalt habe die Bw. mit Schreiben vom 17. November 1995 mitgeteilt, dass sie mit der Ausarbeitung des Beteiligungsmodelles Y. KGE beauftragt wurde. In der Folge seien im

Zusammenarbeit mit Dr. X. ein Gesellschaftsvertrag, Beteiligungsprospekte, Kalkulationen sowie Zeichnungsscheine ausgearbeitet und eine Prospektprüfung durch eine Bank angestrebt worden. Die geleisteten Arbeiten hätten von der Y. KGE honoriert werden sollen, wie es bei Gesellschaftsgründungen üblich sei. Durch das Scheitern des Projektes sei die Rechnungslegung an die Y. KGE entfallen. Eine Zahlung an Dr. X sei nicht erfolgt.

Mit Schreiben vom 15. Juli 1997 habe der steuerliche Vertreter der Bw. mitgeteilt, dass die Vorlage der Rechnung vom 31. Jänner 1993 und des Schreiben von Dr. X an einen Gesellschafter der Bw. vom 9. April 1992 im Original nicht möglich sei, weil die Y. KGE gegen die Rechnungslegung von Dr. X. heftigst protestiert habe, weshalb die Originalunterlagen Siegfried W. zur Kommentierung übergeben wurden, welcher sie nicht mehr herausgegeben habe. Zur Unterfertigung der Faktura habe die Bw. dahingehend Stellung genommen, dass verschiedenste Freiberufler für die Zeichnung ihrer Briefe Unterschriftsstempel verwenden. Dies sei bei Steuerberatern, Rechtsanwälten Ärzten und anderen Personen nicht außergewöhnlich, wenn nicht besondere Formvorschriften, wie zum Beispiel bei einem Notar, die persönliche Zeichnung erfordern. Zum Schriftbild habe die Bw. vermerkt, dass einzelne Geschäftspartnern der Bw. gleichzeitig deren Klienten seien. Der Umstand, dass über Anweisung eines Klienten in einer Steuerberatungskanzlei Rechnungen ausgestellt werden, sei dahingehend nichts ungewöhnliches und wahrscheinlich im Berufsalltag auch gar nicht so wenig verbreitet, als diese bei Kontenabstimmungen in anderen Kanzleien darauf hingewiesen werden, dass sie offene Anzahlungen noch nicht fakturiert haben und der Einfachheit halber oder manchmal auch aus Bequemlichkeit ersuchen, die Rechnungen auf den Kanzleischreibmaschinen schreiben zu dürfen oder schreiben zu lassen.

Der Masseverwalter des zwischenzeitig in Konkurs gegangenen Dr. X habe der Betriebsprüfung mitgeteilt, dass ihm Dr. X niemals Mitteilung davon gemacht habe, dass er im Besitz von Forderungen gegenüber der Bw. sei. Unter den dem Masseverwalter übergebenen Eintreibungsakten, also Akten, aus welchen Honoraransprüche geltend zu machen seien, habe sich kein die Bw. betreffender Akt befunden.

Da die Originalrechnung vom 31. Jänner 1993 bzw. das Originalschreiben, auf dem die deckungsgleiche Unterfertigung ersichtlich sei nicht vorgelegt wurde und dem Masseverwalter von Dr. X. eine Forderung von Dr. X. gegen die Bw. nicht bekannt sei, sei nach Ansicht der Betriebsprüfung davon auszugehen, dass Dr. X die Faktura vom 31. Jänner 1993 nicht ausgestellt und die in dieser Faktura ausgewiesenen Leistungen nicht erbracht habe. Die Rech-

nung sei daher auszubuchen und die aus dieser Rechnung resultierende Vorsteuer abzu-erkennen.

Eingangsrechnungen Susanne A.

In der Buchhaltung der Bw. seien drei Eingangsrechnungen im Nettobetrag von S 791.500,00 erfasst worden, in denen als leistender Unternehmer Susanne A. angegeben sei. Mit diesen Rechnungen seien der Bw. diverse EDV-Dienstleistungen sowie Hard- und Software verrechnet worden. Die Bw. habe aufgrund dieser Rechnungen in den Jahren 1993 und 1994 Vorsteuern von S 158.300,00 geltend gemacht.

Eine Überprüfung durch das Finanzamt habe ergeben, dass Susanne A. keine Umsätze gemeldet habe. Die Bw., die gleichzeitig auch der steuerliche Vertreter von Susanne A. gewesen sei, sei bereits 1995 darauf aufmerksam gemacht worden, dass Susanne A. die in den gegenständlichen Rechnungen ausgewiesenen Umsätze nicht dem Finanzamt gemeldet habe.

Mit Vorhalt vom 25. Jänner 1996 sei die Bw. ersucht worden, bekanntzugeben, wer (Name und Adresse) die Zahlungen für die Eingangsrechnungen von Susanne A. übernommen bzw. erhalten habe. In einem sei die Bw. ersucht worden die Zahlungen an Susanne A. durch entsprechende Unterlagen (z. B. Quittungsbestätigungen bei der Übernahmen von Schecks etc.) nachzuweisen. Diesen Vorhalt habe die Bw. nicht beantwortet.

Am 25. Jänner 1996 sei Susanne A. als Auskunftsperson befragt worden. Diese habe mitgeteilt, dass sie ein Geschäftslokal, in dem zuvor ein Lebensmitteleinzelhandel betrieben wurde, ab ungefähr 1993 Bruno B. überlassen habe. Bruno B. habe dieses Geschäftslokal benötigt um dort seine privaten Computer unterzustellen, sie reparieren zu lassen und eventuell auch einen Computereinzelhandel zu betreiben. Dass in weiterer Folge im Namen von Susanne A. mit Computern gehandelt wurde, habe diese erst nach einem Herzinfarkt von Bruno B. (Ende 1993, Anfang 1994) erfahren. Die Rechnungen an die Bw. habe Susanne A. nicht ausgestellt. Diese seien ohne deren Wissen und daher auf jeden Fall entgegen ihrem Willen ausgestellt worden. Bruno B. habe nicht die Berechtigung gehabt Rechnungen auf den Namen von Susanne A. auszustellen. Warum die Bw. als steuerlicher Vertreter von Susanne A. diese Rechnungen akzeptiert habe, sei dieser unverständlich. Susanne A. habe aufgrund der gegenständlichen Rechnungen weder direkt noch indirekt Zahlungen erhalten. Von Juli 1992 bis Jänner 1994 und von April 1994 bis Mai 1994 sei Susanne A. nichtselbständig tätig gewesen.

Bruno B. sei am 5. März 1996 als Auskunftsperson befragt worden und habe mitgeteilt, dass er in freier Vereinbarung und auf Vertrauensbasis ab ungefähr Mitte 1992 in einem Geschäftslokal von Susanne A. einen EDV- Dienstleistungsbetrieb geführt habe. Bruno B. habe die Geschäftstätigkeit ausgeübt, allerdings keine persönlichen Einnahmen daraus gehabt. Susanne A. habe mit dieser Geschäftstätigkeit nichts zu tun gehabt. Offiziell sei Susanne A. aber Inhaberin des Geschäftes gewesen und habe auch Privatentnahmen getätigt. Bruno B. habe mehrere Kunden, darunter die Bw., gehabt. Die großen Leistungen habe Bruno B. von 1993 bis Mai 1994 erbracht. Im Oktober 1993 habe Bruno B. einen Herzinfarkt gehabt. Daher seien einzelne Leistungen auch von seiner Gattin bzw. einem Bekannten erbracht worden. Die Fakturen an die Bw. habe Bruno B. bzw. seine Gattin erstellt. Dass Geld für die Leistungen sei zur Gänze von Bruno B. bzw. von seiner Gattin übernommen worden. Das Kassabuch für das Unternehmen habe Bruno B. geführt. Dieses befinde sich bei der Bw.. Der EDV-Dienstleistungsbetrieb sei Ende April 1994 von der Gattin des Bruno B. liquidiert worden. Bruno B. habe am 17. April 1994 eine Herzoperation gehabt. Über Vorhalt, wonach die Ausgangsrechnungen an die Bw. laut Susanne A. gegen ihren Willen ausgestellt wurden, habe Bruno B. angegeben, dass Susanne A. die Geschäftstätigkeit als gegeben hingenommen und sich um keinerlei Eingangs- und Ausgangsrechnungen gekümmert habe. Die Geschäftsfälle seien im Kassabuch dokumentiert, durch z. B. Privatentnahmen von Susanne A.

Am 18. April 1996 habe Bruno B. der Betriebsprüfung Durchschriften der Kassabücher übermittelt. In den Kassabüchern seien Privatentnahmen von Susanne A. nicht dokumentiert. Dokumentiert seien Kreditrückzahlungen, welche laut Bruno B. Kreditschulden von Susanne A. betreffen würden.

Mit Schreiben vom 22.10.1997 habe die Bw. mitgeteilt, dass das in den gegenständlichen Fakturen ausgewiesene Geschäftslokal bereits vor der Rechnungslegung Susanne A. zuzurechnen gewesen sei. Dies besage nach Ansicht der Betriebsprüfung jedoch nicht, dass auch die EDV-Leistungen Susanne A. zuzurechnen seien. Die Bw. habe weiters mitgeteilt, dass sie mangels Honorarzahlungen eine weitere Tätigkeit für Susanne A. abgelehnt und keine Abgabenerklärungen mehr erstellt habe. Diese Argumentation sei laut Betriebsprüfung unglaubwürdig, weil die Bw. die gegenständlichen Fakturen trotz angeblich offener Honorarforderungen zu großen Teilen bezahlt habe.

Susanne A. habe gegenüber der Betriebsprüfung erklärt, dass sie die gegenständlichen Leistungen nicht erbracht und diese Rechnungen nicht ausgestellt habe. Die Rechnungen seien gegen ihren Willen auf ihren Namen ausgestellt worden. Bruno B. habe gegenüber der

Betriebsprüfung bestätigt, dass die Rechnungen von ihm bzw. von seiner Gattin ausgestellt wurden. Weiters habe Bruno B. mitgeteilt, dass die Leistungen hauptsächlich von ihm, seiner Gattin und einem Bekannten erbracht wurden. Ein Nachweis dafür, dass dies im Namen und auf Rechnung von Susanne A. geschehen sei, liege nicht vor. Dies werde nach Ansicht der Betriebsprüfung auch durch die vorgebliche Bezahlung von Schulden der Susanne A. durch Bruno B. nicht dokumentiert. Demnach seien die in den gegenständlichen Rechnungen ausgewiesenen Leistungen nicht Susanne A. zurechenbar. Die in diesen Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer könne von der Bw. demnach nicht als Vorsteuer in Abzug gebracht werden. Im übrigen weise die mit Oktober 1994 datierte Rechnung über S 117.500,00 weder die Menge noch die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände auf.

Eingangsrechnungen X GmbH

Die Bw. habe 1992 unter dem Titel "Fremdbearbeitung" den Nettobetrag von S 615.655,00 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 X. GmbH über den Betrag von S 610.400,00 vorgelegt worden. Zudem habe die Bw. der Betriebsprüfung drei weitere Rechnungen der X. GmbH aus dem Jahr 1991 über S 493.333,34 (netto) übermittelt.

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

Der Betriebsgegenstand der X GmbH sei die Ausübung des Gastgewerbes und des Beherbergungsgewerbes sowie die Unterhaltungsbranche, der Handel sowie Export und Import von Waren aller Art sowie 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 X GmbH an der Adresse der Bw. etabliert

gewesen. Im Jahresabschluss 1992 habe die X GmbH keine Gehälter und Fremdbearbeitungsaufwendungen von nur S 16.000,00 ausgewiesen.

Im Hinblick auf die getroffenen Feststellungen sei die Bw. mit Vorhalt vom 10. November 1995 ersucht worden, bekanntzugeben, wer die in den Rechnungen der X GmbH angeführten Leistungen tatsächlich erbracht habe. Des weiteren sei die Bw. ersucht worden, bekanntzugeben, wie die von der X GmbH verbuchten Klientenbelege zu den jeweiligen Buchhaltungskräften gebracht wurden und welche Nachweise hierfür vorliegen.

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

In Ergänzung dazu habe die Bw. mit Schreiben vom 21. November 1995 mitgeteilt, dass sich die X GmbH an einem Joint – Venture - Unternehmen, der Z. D.O.O., im ehemaligen Jugoslawien, beteiligt habe. Im Rahmen dieses Unternehmens seien die Leistungen durch die vor Ort befindliche und von der Bw. eingerichtete firmeneigene Buchhaltungsstelle ausgeführt worden. Die Z. D.O.O. habe die gegenständlichen Buchhaltungs- und Bilanzierungsleistungen erbracht und an die X. GmbH verrechnet. Die Unterlagen seien von Mitarbeitern der Bw. 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 Bw. mitgeteilt, dass die X GmbH im April 1990 mit dem jugoslawischen Partner U. die Z. D.O.O. gegründet habe. Der 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 im Unternehmen 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 X GmbH, die wiederum von der Bw. beauftragt wurde, ausgeführt worden.

Die durch die Bw. aufgebaute Buchhaltung 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 dort die Volksschule und die Mechanikerlehre absolviert und perfektsten 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 Bw. 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 Kroatienkrieges 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 Bw.) zur Geschäftsbeziehung mit der X GmbH 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 keinen Belege und könnten diese aufgrund der Kriegswirren auch nicht mehr besorgt werden. Mitarbeiter der Z. D.O.O. hätten die Grundaufzeichnungen (Bücher) bzw. Belege vorkontiert und verbucht. Die entsprechende Software habe die Bw. beigestellt. Die in Jugoslawien erstellten Buchhaltungen seien auf Diskette oder Wechselfestplatte nach Wien verbracht bzw. mittels Modem nach Wien übermittelt worden. Die Bw.

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 durchgeführten Lohnverrechnung, die Einbuchung und Abstimmung der Finanzamtsverrechnungskonten sowie die Abstimmung der Kassa – Bankstände durchgeführt worden. Sofern Differenzen nur mit den Klienten bzw. deren Geschäftspartner klärbar gewesen seien, sei dies auf in Jugoslawien erstellten Saldenlisten vermerkt worden. Diese 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 durchgeführt wurden. Genehmigungen zur Führung der Bücher im Ausland gemäß § 131 BAO seien nicht vorgelegen.

Auf die Fakturen der X GmbH aus den Jahren 1991 und 1992 über S 1.103.733,34 (netto) habe die Bw. 1994 eine Akontozahlung von S 1,0 Mio. geleistet. Die Zahlung sei in bar erfolgt und von der X GmbH mit 20. Mai 1994 bestätigt worden. Die X GmbH habe den Betrag von S 1,0 Mio. noch am selben Tag an den Prokuristen und Gesellschafter der Bw. Peter B. weitergeleitet, der auch an der X GmbH beteiligt gewesen sei und Forderungen von S 2.188.435,75 gegenüber dieser Gesellschaft gehabt habe. Diese Forderungen seien durch die Zahlung vom 20. Mai 1994 entsprechend vermindert worden.

Der steuerliche Vertreter der Bw. habe mit Schreiben vom 22.10.1997 mitgeteilt, dass im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Walter B. mit 75% und Peter B. mit 25% an der Bw. beteiligt gewesen sei. Walter B. sei Geschäftsführer der Bw. gewesen. Peter B. sei Prokurist der Bw. gewesen und in einem Dienstverhältnis zur Bw. gestanden. Peter B. sei im fraglichen Zeitraum gleichzeitig zu 50% an der X GmbH 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 Mitgeschafters im ehemaligen Jugoslawien nicht glücklich gewesen, weil er um den Arbeitsfortgang in der Bw. Befürchtungen gehabt habe. Peter B. habe in den Jahren 1991 und 1992 seine Buchhaltungstätigkeit vom

ehemaligen Jugoslawien aus ausgeübt. Die EDV-Ausstattung habe die Außerhausverarbeitung und Übertragung der Daten mittels Datenmodem in die EDV-Anlage der Bw. erlaubt. Walter B. habe Peter B. die Fortsetzung der Tätigkeit für die Bw. 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 X GmbH. 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 Bw., die eine nicht unerhebliche Verantwortung und auch Schadensgutmachungsverpflichtung gegenüber ihren Klienten habe, durch die X GmbH bestehe. Darüber hinaus habe Peter B. eine hohe Gesellschafterforderung an die X GmbH 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 Bw. überspielt worden.

Dem Schreiben vom 22.10.1997 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 verringerten Mitarbeiterstand den Umsatz um mehr als 50% erhöht habe und eine Honorarnote der Bw. an die X GmbH mit der die Tätigkeit von Peter B. für die X GmbH bzw. die Z. D.O.O. anteilig weiterverrechnet wurde, beigelegt.

Die vorgelegte eidesstattlichen 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 Bw. an die X. GmbH könne laut Betriebsprüfung ein Nachweis für die vorgebliche Buchhaltungstätigkeit der Z. D.O.O. nicht erblickt werden. Die Bw. habe demnach keinerlei Nachweis dafür erbracht, dass die im ehemaligen Jugoslawien etablierte Z. D.O.O. Buchhaltungsarbeiten für Klienten der Bw. erbracht habe. Zudem seien die diesbezüglichen Ausführungen der Bw. widersprüchlich. Laut Betriebsprüfung sei davon auszugehen, dass die in den Fakturen der X GmbH ausgewiesenen Leistungen weder von der X GmbH noch von der Z. D.O.O. erbracht wurden. Die in diesen Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer könne von der Bw. daher nicht als Vorsteuer in Abzug gebracht werden. Die 1994 verbuchte Zahlung von S 1,0 Mio. stelle zudem eine verdeckten

Gewinnausschüttung dar, die der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage 1994 hinzuzuzählen und der Kapitalertragsteuer zu unterziehen sei.

E. GmbH

Die E GmbH sei 1988 gegründet worden. Im März 1989 habe die Bw. die steuerliche Vertretung der E. GmbH übernommen. Aufgrund der bestehenden Kassavollmacht seien in weiterer Folge mehrere Steuerguthaben der E. GmbH auf Bankkonten der Bw. überwiesen worden. Unter anderem habe das Finanzamt im Februar 1991 S 539.223,00 auf ein Bankkonto der Bw. überwiesen. Im Kassabuch der Bw. sei mit Datum 23. Dezember 1992 die Zahlung von S 639.223,00 an Elisabeth S., welche bis Juni 1991 Geschäftsführerin der E. GmbH gewesen sei, verbucht worden.

Über Vorhalt sei der Betriebsprüfung im November 1995 mitgeteilt worden, dass Elisabeth S. den Betrag von S 639.223,00 übernommen und die Übernahme des Betrages bestätigt habe.

Peter B. habe anlässlich seiner Einvernahme am 14. Mai 1997 zu Protokoll gegeben, dass der Betrag von S 639.223,00 am 23. Dezember 1992 in bar an Elisabeth S. ausbezahlt wurde. Elisabeth S. habe die Übernahme des Betrages auch bestätigt. Zahlungsgrund sei die Rückzahlung eines Finanzamtsguthabens der E. GmbH, das auf ein Bankkonto der Bw. überwiesen wurde, gewesen. Die Zahlung an Elisabeth S. sei unter anderem aus einer Bareinlage von Peter B. in Höhe von S 500.000,00 finanziert worden.

Am 24. Juli 1997 habe Peter B. erklärt, dass er Elisabeth S. den Betrag von S 639.223,00 in den Räumlichkeiten der Bw. übergeben habe.

Vom Gemeindeamt K. sei der Betriebsprüfung mitgeteilt worden, dass die polizeiliche Meldung von Elisabeth S. am 11. November 1991 gelöscht wurde, da sich Elisabeth S. seit Mai 1991 in Amerika befinde.

Am 9. April 1997 habe die Betriebsprüfung Kontakt mit Alexandra S., der Tochter von Elisabeth S. aufgenommen. Alexandra S. habe der Betriebsprüfung mitgeteilt, dass Elisabeth S. im Mai 1991 oder 1992 nach Amerika ausgereist und seitdem nicht mehr in Österreich gewesen sei.

Am 10. April 1997 habe Elisabeth S. der Betriebsprüfung telefonisch mitgeteilt, dass sie am 20. Mai 1991 in die USA ausgereist sei. Weiters habe Elisabeth S. der Betriebsprüfung mitgeteilt, dass sie seit dem nicht mehr in Österreich gewesen sei und von der Bw. bzw. Peter B. kein Geld erhalten habe.

Mit Schreiben vom 16. Mai 1997 habe Elisabeth S. der Betriebsprüfung mitgeteilt, dass sie seit 21. Mai 1991 in den Vereinigten Staaten lebe. Sie habe die USA seit Mai 1991 nicht mehr verlassen. Sie habe weder am 23. Dezember 1992 den Betrag von S 639.223,00 noch zu einem späteren Zeitpunkt diesen oder einen anderen Geldbetrag von der Bw., den Herren Walter B. oder Peter B. oder irgendjemand anderen erhalten.

Mit Schreiben vom 22.10.1997 habe der steuerliche Vertreter der Bw. diverse durch nichts bewiesene Anschuldigungen und Vermutungen betreffend Elisabeth S. vorgebracht und angeführt, dass Elisabeth S. in ihrem Schreiben vom 16. Mai 1997 mitgeteilt habe, dass sie weder am 23. Dezember 1992 noch zu einem späteren Zeitpunkt einen Geldbetrag von Walter B. oder Peter B. erhalten habe, dass sie aber nicht mitteile, ob sie vor dem 23. Dezember 1992 Geldbeträge und in welchem Ausmaß von Walter B. oder Peter B. erhalten habe. Die Angaben von Elisabeth S. wären daher dahingehend zu relativieren.

Dem sei laut Betriebsprüfung entgegenzuhalten, dass in der Buchhaltung der Bw. durch einen Kassabeleg und einen Kassabericht dokumentiert werde, dass am 23. Dezember 1992 (nicht danach und nicht davor) eine Rückzahlung in Höhe von S 639.223,00 an Elisabeth S. stattgefunden habe. Von der Bw. bzw. deren steuerlichem Vertreter werde nicht bekannt gegeben, warum auf der Quittung vom 23. Dezember 1992 eine Unterschrift von Elisabeth S. aufscheine, die eindeutig nicht von Elisabeth S. geleistet wurde und mit den Unterschriften von Elisabeth S. auf anderen der Betriebsprüfung vorliegenden Belegen nicht übereinstimme. Elisabeth S. habe laut eigenen Angaben am 23. Dezember 1992 kein Geld von der Bw. erhalten. Die Bw. habe wiederum eine Übernahmebestätigung von Elisabeth S. in der Buchhaltung, die nachweislich nicht von Elisabeth S. unterfertigt wurde. Da Geld der E. GmbH mittels einer offensichtlich falschen Buchhaltungsbestätigung aus der Bw. entnommen wurde, sei laut Betriebsprüfung das Konto "Rückerstattung FA Kunde" um die weiterhin offene Verbindlichkeit zu korrigieren. Die Entnahme von S 639.223,00 sei zudem als verdeckt Gewinnausschüttung anzusehen, die der Kapitalertragsteuer zu unterziehen sei.

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

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

Eingangsrechnung Dr. X. (Berufungsvorbringen)

Dr. X. sei "Hausanwalt" von Siegfried W. gewesen. Dr. X sei zwar in rechtsberatender Funktion für die Y. KGE tätig gewesen, jedoch habe er diverse Vorarbeiten wie den Gesellschaftsvertrag, Kalkulationen und Prospekte über die Verlustbeteiligung erstellt. Weiters habe Dr. X den Geschäftsführer der Bw. (Walter B.) animiert, eine Haftung im Ausmaß von S 1,0 Mio. gegenüber Siegfried W. einzugehen, welche dann prompt schlagend geworden sei.

Der Rechnungsbetrag von S 576.000,00 erscheine bei der Summe der Tätigkeiten die Dr. X. gegenüber Siegfried W. bzw. der Y KGE in Gründung erbracht habe als angemessen.

Bei Bedarf könne die Strafanzeige von Walter B. gegen Siegfried W. beigebracht werden.

Der Rechnungsbetrag von S 576.000,00 sei aufgrund einer Übereinkunft zwischen Dr. X. und Peter B. zum Vermögensverlust von S 1.000.000,00 in Gegenrechnung gebracht worden. Richtig sei, dass die Abdeckung der Rechnung von S 576.000,00 im Jahr 1993 nicht ihren Niederschlag in der Buchhaltung und Bilanz der Bw. gefunden habe.

Sohin sei auch die Eingangsrechnungen von Dr. X. im Jahre 1993 bereits als beglichen anzusehen. Warum für eine bezahlte Rechnung von S 576.000,00 bei entsprechender Gegenleistung des Dr. X. für die Y KEG in Gründung eine Scheinrechnung ausgestellt werden sollte, erscheine der Bw. nicht schlüssig.

Die diversen Unterlagen, die Dr. X erstellt habe, seien der Betriebsprüfung vorgelegt worden. Die Betriebsprüfung habe sich daher von den Leistungen des Dr. X. überzeugen können. Im Hinblick darauf werde beantragt, die Vorsteuern des Jahres 1993 um den Betrag von S 96.000,00 zu erhöhen und den Gewinn dieses Jahres um S 480.000,00 zu vermindern.

Eingangsrechnungen Susanne A. (Berufungsvorbringen)

Susanne A. habe mittlerweile die von der Betriebsprüfung beanstandeten Umsätze beim zuständigen Betriebsfinanzamt erklärt. Da Susanne A. bei ihrer Einvernahme durch die Betriebsprüfung offensichtlich massiv unter Druck gestanden sei, sei es zu einer ungerechtfertigten Vorsteuerkürzung durch die Betriebsprüfung gekommen. Eine Vorsteuerkürzung von S 84.800,00 im Jahr 1993 und S 73.500,00 im Jahr 1994 sei, nachdem Susanne A. die Umsätze erklärt habe, nicht mehr zulässig. Weiters seien von der Bw. Teile des 1994 angeschafften Warenlagers weiterveräußert worden. Es werde daher beantragt die angeführten Vorsteuerkürzungen der Jahre 1993 und 1994 rückgängig zu machen

Eingangsrechnungen X. GmbH (Berufungsvorbringen)

Betreffend die Eingangsrechnungen der X GmbH werde auf die umfangreichen Unterlagen die die Bw. im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt habe verwiesen. Die Betriebsprüfung sei der Meinung, dass es im Zeitalter der Globalisierung und Kommunikation nicht möglich sei, dass ein Mitarbeiter der Z. D.O.O., mit Sitz in Jugoslawien, weiterhin einer Buchhaltungstätigkeit im Ausland nachgehen könne und die entsprechenden Daten via Modem nach Wien übersandt werden.

Die Betriebsprüfung habe sich jedoch nicht die Mühe gemacht, zu ermitteln, wer bei der Bw. die überwiegenden Leistungen erbracht habe. Auch sei Walter B., der Geschäftsführer der Bw., nicht zu diesem Thema befragt worden, was einigermaßen verwundere. Vorgelegte Beweismittel und eidesstattliche Aussagen seien nur insoweit gewürdigt worden, als sie der profiskalischen Linie der Betriebsprüfung gefolgt seien.

Im Zuge der Betriebsprüfung sei mühsam der Umstand konstruiert worden, dass die X. GmbH Scheinrechnungen an die Bw. gelegt habe. Für die X. GmbH bzw. für die Z. D.O.O. tätige Personen seien jedoch zur Darstellung von Peter B. nicht befragt bzw. auch nicht kontaktiert worden. Im Hinblick darauf werde zwecks Beweisführung für die Richtigkeit der Darstellung in den Buchhaltungen der Bw. und der X GmbH die Einvernahme von Thomas D. und Günter B. beantragt. Weiters werde beantragt Walter B. und Peter B. zu befragen wie es die Bw. zustande gebracht haben soll, bei Absenkung des Personals 1992 und auch zu Beginn des Jahres 1993 steigende Umsätze zu erzielen. Eine diesbezüglich Aufstellung sei der Betriebsprüfung vorgelegt worden. Auf die bereits im Rahmen der Betriebsprüfung bei der X GmbH vorgelegten Beweise werde darüber hinaus verwiesen. Weiters werde die Rechnung der beiden Modems im Gesamtkaufpreis von S 8.740,00 netto vorgelegt. Des weiteren werde beantragt, Herrn K., den früheren Geschäftsführer jener Gesellschaft, die die EDV-Ausrüstung und die Programmerstellung der Bw. begleitet und beaufsichtigt habe zu vernehmen. Dieser könne mit Sicherheit umfassende Auskunft über die Zielsetzung der Z. D.O.O. geben.

Im übrigen wurde von der Bw. beantragt, die aus den Eingangsrechnungen der X. GmbH resultierenden Vorsteuern anzuerkennen und bei der Ermittlung der Kapitalertragsteuer 1994 von verdeckten Gewinnausschüttungen in Höhe von S 0,00 auszugehen, zumal die Bw. mit der Zahlung von S 1,0 Mio. die Leistungen der X GmbH abgegolten habe und dieser Betrag dann in Folge Peter B. zugeflossen sei.

E. GmbH (Berufungsvorbringen)

Elisabeth S. sei im Zuge der Betriebsprüfung über ihre Tochter kontaktiert worden. Der Kontakt habe lediglich telefonisch stattgefunden. Ob Elisabeth S. eine Rechtsbelehrung erteilt wurde, sei der Bw. nicht mitgeteilt worden. Jedenfalls dürfte eine Rechtsbelehrung nicht nachweislich erfolgt sein.

Elisabeth S. sei auch nicht schriftlich befragt worden, was sowohl von der Bw. als auch von deren steuerlichem Vertreter beantragt worden sei.

Peter B. sei zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung von Elisabeth S. nicht von der Berufsschwiegenheitspflicht gemäß WTO entbunden gewesen, sodass er auch nicht entsprechend agieren konnte.

Tatsache sei, dass der Abgang von Elisabeth S. aus Österreich nicht ganz freiwillig erfolgt sein dürfte.

Im Jahr 1993 habe zumindest das Finanzamt X. Erhebungen gegen den Bruder von Elisabeth S. gepflogen.

Im Detail sei es um diverse Firmen gegangen, die offensichtlich Rechnungen in Höhe von mehreren Millionen Schillinge ausgestellt bzw. auch kassiert haben, ohne dafür die Steuer entrichtet zu haben.

Der befragte Bruder von Elisabeth S. habe angegeben, dass Elisabeth S. die inkriminierten Beträge kassiert habe.

Dahingehend sei es nicht verwunderlich, dass sich Elisabeth S. gegenüber der Betriebsprüfung als Opfer dargestellt habe und dann sukzessive in die Rolle der Kronzeugin gegen die Bw. bzw. gegenüber Peter B. gewachsen sei.

Der Vollständigkeit halber werde bekannt gegeben, dass Elisabeth S. nicht schriftlich befragt wurde. Dahingehend könnten die Fragen der Betriebsprüfung an Elisabeth S. auch nicht schlüssig nachvollzogen werden.

Weiters sei Peter B. der Aufenthaltsort von Elisabeth S. nicht bekannt gegeben worden, sodass ein Telefongespräch zwischen der Betriebsprüfung und Elisabeth S., welches nicht vor Zeugen geführt wurde, bzw. über dessen Inhalt auch sonst objektiv gesehen keinerlei Nachweis vorliege, zum Anklagepunkt gegen Peter B. umfunktioniert worden sei.

Tatsache sei, dass Elisabeth S. bereits im Zeitraum vor ihrem Abgang Peter B. immer wieder gebeten habe, ihr Geldbeträge, die aus seiner privaten Sphäre stammten, zur Deckung der

notwendigen Lebenshaltungskosten zu überlassen. Darüber hinaus werde ein Scheck über S 90.000,00 vorgelegt, den Elisabeth S. am 31. Jänner 1991 bei der Zentralsparkasse behoben habe. Weiters habe Elisabeth S. in einem von ihr handschriftlich geführten Kassabuch im April 1991, also unmittelbar vor ihrem Abgang, eine Eintragung getätigt, aus der hervorgehe, dass sie S 140.000,00 an Mehrwertsteuerguthaben vom Steuerberater erhalten habe.

Sohin würden Beweise vorliegen, dass Peter B. S 230.000,00 an Elisabeth S. bzw. die E. GmbH vorfinanziert habe. Die Bw. habe Ende 1991 weiters Honorarforderungen im Betrag von S 373.000,00 gegenüber der E. GmbH gehabt, die zusammen mit den S 230.000,00 in etwa den Betrag von S 600.000,00 ausgemacht hätten, sodass von einer Veruntreuung in keinem Fall gesprochen werden könne.

Tatsache sei, dass Peter B. mit Elisabeth S. vereinbart habe, dass die Vorfinanzierung von Peter B. und das ausständige Honorar aus Finanzamtsguthaben gedeckt werden solle.

Weiters werde im Betriebsprüfungsbericht nicht angeführt, dass unmittelbar vor der Kassenauszahlung von S 639.000,00 ein Betrag von S 500.000,00 als Einlage Peter B. gebucht wurde. Sohin könne eine verdeckte Gewinnausschüttung lediglich den Differenzbetrag zwischen dem einbezahlten und dem ausbezahlten Betrag darstellen.

Zusammenfassend sei zur Gesamtproblematik Elisabeth S. festzustellen, dass keineswegs geklärt sei, wer mit der Betriebsprüfung Kontakt aufgenommen habe. Es sei weiters als ungewöhnliche Vorgangsweise anzusehen, wenn die Betriebsprüfung ein unzulässiges Zeugnenschutzprogramm für eine in Österreich offensichtlich gesuchte Steuerhinterzieherin in Kraft setze, ohne hierfür rechtliche Grundlagen zu besitzen. Es sei weiters ungewöhnlich, dass Elisabeth S. nicht ein schriftlicher Fragenvorhalt (trotz Antrages des Bw. und deren steuerlichem Vertreter) zugesandt worden sei. Es sei weiters verwunderlich, dass auf die Hinweise des steuerlichen Vertreters, wie auch der Bw., nicht eingegangen wurde, wonach Elisabeth S. ab ihrer Ausreise aus Österreich in den USA einen gelinde gesagt sehr gehobenen, wenn nicht luxuriösen Lebenswandel pflege.

Die Frage, aus welchen Geldern Elisabeth S. diesen Lebenswandel nach ihrem Abgang aus Österreich finanziert habe, sei dieser nie gestellt worden. Es sei weiters verwunderlich, dass trotz des Hinweises der Bw. nicht dem Umstand nachgegangen wurde, dass Elisabeth S. offensichtlich unter Mitnahme nicht unbeträchtlicher Geldmittel, welche in Österreich der Besteuerung entzogen wurden, Österreich verlassen habe und daher keinerlei Anlass habe, in

irgendeiner Form mit der österreichischen Abgabenbehörde "wahrheitsgemäß" zu kooperieren. Elisabeth S. dürfte nicht entgangen sein, dass die Verwendung der Geldmittel ihrerseits aus der Firmensphäre bzw. den diversen Firmensphären verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen würden.

Aufgrund der dargestellten Umstände sei es daher nicht verwunderlich, dass sich Elisabeth S. lediglich als Opfer dargestellt und ansonsten in ihrer Aussage nur mitgeteilt habe, dass sie nach dem in Frage kommenden Auszahlungstag aus der Kassa der Bw. keinerlei Geldbeträge erhalten habe. Sie habe nicht ausgesagt bzw. nicht mitgeteilt, ob sie vorher Geldbeträge erhalten habe. Zum Beispiel im Jänner und April 1991 und dass die Rückzahlung im Wege der E. GmbH über die Disposition von Elisabeth S. erfolgt sei.

Der Ersatzbeleg in der Buchhaltung der Bw. sei über Auftrag von Elisabeth S. erstellt und stellvertretend für sie unterschrieben worden.

Aus der vorher angezeigten Vorgangsweise könne keinesfalls geschlossen werden, dass Peter B. ohne Wissen von Elisabeth S. ein Finanzamtsguthaben lediglich zu seiner alleinigen Verwendung und ohne Rechtsanspruch aus der Firmensphäre der E. GmbH entnommen habe. Im Hinblick darauf werde beantragt, die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer betreffend der im Jahr 1992 festgestellten verdeckten Gewinnausschüttung ersatzlos aufzuheben.

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

Eingangsrechnung Dr. X. (Stellungnahme Bp. zur Berufung)

In der Buchhaltung der Bw. werde die Eingangsrechnung Dr. X. vom 31. Jänner 1993 als offen ausgewiesen. Ungeklärt sei nach wie vor, warum die Unterschrift auf der gegenständliche Eingangsrechnung, die trotz mehrfache Aufforderung nicht im Original vorgelegt wurde, deckungsgleich mit der Unterschrift auf einem Schreiben von Dr. X. an Peter B. sei. Daher bestehe nach wie vor der Verdacht, dass diese Eingangsrechnung durch Manipulationen beim Kopieren angefertigt wurde.

Mit Schreiben vom 15. Juli 1997 habe der steuerliche Vertreter der Bw. mitgeteilt, dass die Bw. die Rechnung vom 31. Jänner 1993 nicht bezahlt habe. Im Zuge der Berufung werde erstmals vorgebracht, dass es eine Übereinkunft zwischen Dr. X. und Peter B. betreffend Gegenverrechnung gegeben habe. Eine schriftliche Vereinbarung, die diesen Sachverhalt

dokumentieren würde, sei nicht vorgelegt worden. Überdies bestehe zwischen der privaten bzw. nicht betrieblich veranlassten Bürgschaft des Walter B. für einen Kredit von Siegfried W. und einer eventuell bestehenden Verbindlichkeit der Bw. gegen Dr. X. kein wirtschaftlicher Zusammenhang.

Die Bw. habe die steuerliche Vertretung von Dr. X mit Schreiben vom 13. März 1993 zurückgelegt, da sie (wie aus einer Beilage zur gegenständlichen Berufung ersichtlich sei) Dr. X. seit einiger Zeit nicht mehr erreicht habe.

Mit Schreiben vom 25. Oktober 1993 sei Walter B. aus seiner Bürgschaft für den Kredit von Siegfried W. in Anspruch genommen worden. Am 30. November 1993 sei Walter B. seiner Verpflichtung aus der Bürgschaft nachgekommen. Da die Bürgschaft erst im Oktober / November 1993 schlagend geworden sei und Dr. X für die Bw. bereits einige Zeit zuvor nicht mehr erreichbar war, sei nicht verständlich, wie der Rechnungsbetrag von S 576.000,00 (resultierend aus der Eingangsrechnung vom 31. Jänner 1993) aufgrund einer Übereinkunft zwischen Dr. X und Peter B. zum Vermögensverlust von Walter B. in Gegenrechnung gebracht werden konnte. Im übrigen sei über das Vermögen von Dr. X. am 10.11.1993 der Konkurs eröffnet worden, wobei dem Masseverwalter des Dr. X eine Forderung von Dr. X. gegenüber der Bw. nicht bekannt gewesen sei.

Eingangsrechnungen Susanne A. (Stellungnahme Bp. zur Berufung)

Susanne A. habe gegenüber der Betriebsprüfung erklärt, dass sie die gegenständlichen Rechnungen nicht ausgestellt und die in diesen Rechnungen ausgewiesenen Leistungen nicht erbracht habe. Bruno B. habe bestätigt, dass die gegenständlichen Rechnungen von ihm bzw. von seiner Gattin ausgestellt wurden. Bruno B. habe zudem angegeben, dass die in den gegenständlichen Rechnungen ausgewiesenen Leistungen von ihm, seiner Gattin und einem Bekannten erbracht wurden. Ein Nachweis dafür, dass dies im Namen und auf Rechnung von Susanne A. geschehen sei, liege nicht vor.

Die Bw. habe in den Jahren 1993 und 1994 Vorsteuern aus den gegenständlichen Rechnungen geltend gemacht. Die entsprechenden Umsätze von Susanne A. seien jedoch erst im Oktober 1997 dem Finanzamt gemeldet worden. Die Meldung habe die Bw. unter der Steuer Nummer von Susanne A. erstattet, nachdem die Betriebsprüfung bekannt gegeben habe, dass die Vorsteuern aus diesen Rechnungen abzuerkennen seien.

Susanne A. habe ihre niederschriftliche getätigte Aussage nicht widerrufen. Dass Susanne A. die gegenständlichen Leistungen erbracht und gegenüber der Betriebsprüfung eine falsche

Aussage getätigt habe sei daher nicht erwiesen. Zudem weise die Rechnung vom 21.10.1994 weder die Menge noch die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände auf und entspreche daher nicht § 11 UStG.

Eingangsrechnungen X. GmbH (Stellungnahme Bp. zur Berufung)

Von der Bw. seien keinerlei Nachweise zu den Leistungen der X GmbH vorgelegt worden. Die Bw. habe zwar diverse Schriftstücke wie jugoslawische Gesetzestexte und Kontenpläne vorgelegt 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 Wechselfestplatte 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 getätigt 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 habe die Bw. widersprüchliche Angaben zur Leistungserbringung gemacht. Widersprüche seien auch im Zusammenhang mit der Zahlung von S 1,0 Mio. an die X. GmbH festgestellt worden. Die in diesem Zusammenhang abverlangten Bankbelege im Original habe die Bw. trotz wiederholter Aufforderung nicht vorgelegt.

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 für die Buchhaltungsarbeiten und für Bilanzierungen 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.

Walter B. und Thomas D. 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 Verfahrenverschleppung 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 beantragte Günter 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 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 Günter B. im Zeitraum Ende 1991 bis Ende 1993 aufgrund der Kriegswirren äußerst gefährlich und kompliziert gewesen. Die Z. D.O.O. sei laut Günter B. im Import- Export Geschäft und im Glückspiel-automatengeschäft tätig gewesen und habe ein Spielautomatencasino betrieben. Die Kontaktperson von Günter B. bei der X. GmbH sei Peter B. gewesen.

Von der Einvernahme des Herrn K. habe die Betriebsprüfung Abstand genommen, weil davon auszugehen sei, dass allfällige Auskünfte über die Zielsetzungen der Z. D.O.O. nichts zur Klärung des gegenständlichen Sachverhaltes beitragen würden.

E. GmbH (Stellungnahme Bp. zur Berufung)

Im Kassabericht der Bw. sei am 23. Dezember 1992 eine Auszahlung von S 639.223,00 verbucht. In der Buchhaltung der Bw. sei ein Auszahlungsbeleg über S 639.223,00 an Elisabeth S. abgelegt. Der Betriebsprüfung sei mit Vorhaltsbeantwortung vom 17. November 1995 mitgeteilt worden, dass die Auszahlung von S 639.223,00 original vom Empfänger bestätigt wurde. Peter B. habe anlässlich seiner Einvernahme zu Protokoll gegeben, dass der Betrag von S 639.223,00 am 23. Dezember 1992 in bar an Elisabeth S. übergeben wurde und diese die Übergabe bestätigt habe. Zahlungsgrund sei die Rückzahlung des Finanzamtsguthabens der E. GmbH gewesen. Die Rückzahlung sei durch eine Bareinlage des Peter B. von S 500.000,00 finanziert worden. Am 24. Juli 1997 habe Peter B. der Betriebsprüfung mitgeteilt, dass er den Betrag von S 639.223,00 in der Kanzlei der Bw. an Elisabeth S. übergeben habe.

Die Betriebsprüfung habe festgestellt, dass die Unterschrift auf dem vorliegenden Kassabeleg eindeutig nicht von Elisabeth S. stamme. Zudem habe Elisabeth S. der Betriebsprüfung bestätigt, dass sie am 23. Dezember 1992 kein Geld von der Bw. erhalten habe.

In der Berufung werde nun erstmals vorgebracht, dass der gegenständliche Kassabeleg lediglich ein Ersatzbeleg sei, der über Auftrag von Elisabeth S. erstellt und stellvertretend für Sie unterschrieben wurde.

Gegen Peter B. sei in gegenständlicher Sache beim Landesgericht für Strafsachen ein Verfahren wegen §§ 133 u. a. StGB anhängig. Am 30.10.1998 habe Peter B. vor dem Landesgericht für Strafsachen ausgesagt, dass es sich bei dem gegenständlichen Kassabeleg, entgegen den Angaben gegenüber dem Finanzamt nicht um eine Bestätigung von Elisabeth S. handle und dass eine Barauszahlung von S 693.223,00 am 23.12.1992 nicht stattgefunden habe.

Die Angaben von Peter B. zur gegenständlichen Zahlung seien demnach widersprüchlich.

In der Berufung werde ein Zusammenhang zwischen der Barauszahlung von S 639.223,00 am 23.12.1992 und Zahlungen an Elisabeth S. von S 90.000,00 bzw. S 140.000,00 sowie einer Forderung der Bw. gegenüber der E. GmbH von S 373.000,00 konstruiert, die in der Buchhaltung nicht existieren würden. Wenn Peter B. den Betrag von S 90.000,00 an Elisabeth S. gezahlt habe, sei dies dem Privatbereich von Peter B. und nicht dem betrieblichen Bereich der Bw. zuzuordnen. Des weiteren hätten die Forderungen der Bw. gegenüber der E. GmbH Ende 1991 nicht S 373.000,00 sondern lediglich S 114.069,60 betragen. Bis zum 31.12.1993 seien diese auf S 193.286,40 angewachsen. Eine Gegenverrechnung der Honorarforderungen

mit der Barauszahlung von S 639.223,00 sei nicht erfolgt. Dies hätte unter anderem zur Folge gehabt, dass die Umsätze der Bw. mit der E. GmbH (nach Vereinnahmung) zu versteuern gewesen wären, was ebenfalls nicht geschehen sei.

Das eine Vereinbarung bestehe, wonach Verbindlichkeiten der Bw. gegenüber der E. GmbH mit Honorarforderungen der Bw. gegenüber der E. GmbH zu verrechnen seien, sei im Rahmen der Berufung erstmals vorgebracht worden. Ein diesbezügliche Vereinbarung sei nicht vorgelegt worden.

Der Betrag von S 639.223,00 sei laut Berufungsvorbringen und Buchhaltung durch eine Bareinzahlung von S 500.000,00 des Peter B. am 23. Dezember 1992 erfolgt. Dazu sei zu bemerken, dass Peter B. im Jahr 1992 vom Bankkonto der Bw. S 690.000,00 für private Zwecke entnommen habe. Diese Entnahmen hätten auch in der Buchhaltung der Bw. ihren Niederschlag gefunden. Die aus den Privatentnahmen resultierenden Forderungen der Bw. gegenüber Peter B. seien mit der Bareinzahlung des Betrages von S 500.000,00 am 23.12.1992 gegenverrechnet worden. Das Berufungsvorbringen, wonach lediglich die Differenz zwischen dem Kassaausgang von S 639.223,00 und der Bareinlage von S 500.000,00 eine verdeckte Ausschüttung an Peter B. darstellen könne, entbehre daher jeder Grundlage.

Die Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung wurde am 15. Jänner 1999 zur allfälligen Gegenäußerung bis 15. Februar 1999 an die Bw. übermittelt. Am 15. Februar 1999 und am 30. April 1999 wurde von der Bw. um Verlängerung der Frist für die Gegenäußerung ersucht. Eine Gegenäußerung wurde bis dato nicht eingebracht.

Am 21. April 2006 wurde über Antrag der Bw. eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat durchgeführt. Im Rahmen dieser Verhandlung wurde von der Bw. und vom Finanzamt das oben angeführte Vorbringen wiederholt. Vom steuerlichen Vertreter der Bw. wurde zudem unter Bezugnahme auf die Bestimmungen des § 209 Abs. 1 BAO der Antrag gestellt das Verfahren wegen Verjährung einzustellen. Dieser Antrag wurde abgewiesen, weil gemäß § 209a Abs. 1 BAO einer Abgabensfestsetzung, die in einer Berufungsentcheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht. Abgewiesen wurden auch die von der Berufungswerberin bereits zuvor gestellten Anträge betreffend die Befragung von Walther B., Thomas D. und Herrn K. Dies deswegen, weil Walther B. und Thomas D. als Geschäftsführer der Bw. bzw. der X. GmbH hinreichend Gelegenheit gehabt haben das für das Berufungsverfahren allenfalls relevante Vorbringen zu erstatten und der Antrag betreffend die Befragung des Herrn K. mangels Bekanntgabe einer ladungsfähigen Adresse nicht ordnungsgemäß ausgeführt war.

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 amtswegige 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.).

Eingangsrechnung Dr. X.

Die Bw. hat 1993 eine Faktura des Rechtsanwaltes Dr. X. über S 480.000,00 (netto) als Aufwand verbucht und die in dieser Faktura ausgewiesene Umsatzsteuer von S 96.000,00 als Vorsteuer geltend gemacht hat.

Die Betriebsprüfung hat festgestellt, dass der auf der gegenständlichen Faktura befindliche Stempel und die auf dieser Faktura befindliche Unterschrift des Dr. X. völlig deckungsgleich mit dem Stempel und der Unterschrift auf einem Schreiben des Dr. X. an einen Gesellschafter der Bw. ist. Zudem wurde festgestellt, dass das Schriftbild der gegenständlichen Faktura mit dem Schriftbild von Fakturen anderer Firmen die im Rechenwerk der Bw. bzw. X. GmbH verbucht waren übereinstimmt. Daher wurde die Echtheit der nur in Kopie vorgelegten Faktura in Zweifel gezogen und um die Vorlage der Originalfaktura ersucht. Dem Ersuchen um Vorlage der Originalfaktura ist die Bw. nicht nachgekommen, weil diese laut Vorhaltsbeantwortung von 15. Juli 1997 an Siegfried W. zur Kommentierung übergeben wurde, der sie in weiterer Folge nicht mehr herausgegeben hat. Die Originalfaktura soll an Siegfried W. übergeben worden sein, weil die Y. KGE gegen die Rechnungslegung des Dr. X. heftig protestiert hat. Diese Proteste sind nur schwer nachvollziehbar, weil Adressat der gegenständlichen Faktura die Bw. und nicht die Y. KEG war. Nicht nachvollziehbar ist auch, wieso die Bw. eine an sie gerichtete Faktura im Original aus der Hand gibt und lediglich die von dieser Faktura angefertigte Kopie zurückbehält, zumal eine allfällige Kommentierung der Faktura durch Siegfried W. wohl auch anhand einer Kopie möglich gewesen wäre.

Dass der auf der gegenständlichen Faktura befindliche Stempel und die auf dieser Faktura befindliche Unterschrift des Dr. X. völlig deckungsgleich mit dem Stempel und der Unterschrift auf einem Schreiben des Dr. X. an einen Gesellschafter der Bw. ist, hat die Bw. nicht in Abrede gestellt. Auch die Feststellung, dass das Schriftbild der gegenständlichen Faktura gleich war wie das Schriftbild von Fakturen anderer Firmen die im Rechenwerk der Bw. bzw. der X. GmbH verbucht waren, hat die Bw. nicht bestritten. Diesbezüglich hat die Bw. nur vorgebracht, dass verschiedenste Freiberufler für die Zeichnung ihrer Briefe Unterschriftstempel verwenden und es in Steuerberatungskanzleien nicht unüblich ist, dass über Anweisung eines Klienten der Einfachheit halber oder aus Bequemlichkeit Rechnungen ausgestellt werden. Diese von der Bw. dargelegten Vorgänge könnten aber allenfalls das Vorliegen von Fakturen mit gleichem Schriftbild oder das Vorliegen von Schriftstücken des Dr. X. mit deckungsgleichem Stempel und deckungsgleicher Unterschrift erklären. Nicht erklärt wird damit der Umstand, dass eine von der Bw. ausgestellten Rechnung zusätzlich auch noch den Firmenstempel von Dr. X. aufweist. Dies wäre nur möglich, wenn die Bw. auch im Besitz des Firmenstempels von Dr. X. gewesen wäre, was aber nicht behauptet wurde. Eine weitere Möglichkeit bestünde darin, dass die von der Bw. erstellte Rechnung an Dr. X. übermittelt und von diesem mit dem Firmenstempel versehen wird. Dies würde allerdings die von der Bw. ins Treffen geführten Einfachheits- und Bequemlichkeitsüberlegungen ad absurdum führen. Abgesehen

davon, lässt das sehr abstrakt gehaltene Vorbringen der Bw. zu den festgestellten Übereinstimmungen einen wie immer gearteten Bezug zur konkret in Rede stehenden Faktura vermissen.

Weiter wurde festgestellt, dass die mit 31. Jänner 1993 datierte Rechnung des Dr. X. in der Buchhaltung der Bw. bis zum Abschluss der Betriebsprüfung im Jahr 1997 als unbeglichen ausgewiesen wurde und dem Masseverwalter des im November 1993 in Konkurs verfallenen Dr. X. Forderungen von Dr. X. gegen die Bw. nicht bekannt waren. Dazu wurde in der Vorhaltsbeantwortung vom 17. November 1995 ausgeführt, dass eine Zahlung an Dr. X. bis heute nicht erfolgt ist, weil die Y. GmbH eine größere Forderung aus dem Titel einer Bürgschaft an Dr. X. / Siegfried W. gehabt hat. Abweichend dazu wurde in der Berufung vorgebracht, dass Dr. X. den Gesellschafter der Bw., Walter B., dazu animiert hat eine Haftung im Ausmaß von S 1,0 Mio. gegenüber Siegfried W. einzugehen, die dann prompt schlagend wurde. In der Berufung erstmalig vorgebracht wurde zudem, dass der in der Faktura des Dr. X. ausgewiesene Betrag von S 576.000,00 aufgrund einer zwischen Dr. X. und dem Geschäftsführer der Bw., Peter B., getroffenen Vereinbarung mit dem Vermögensverlust des Walter B. in Gegenrechnung gebracht wurde. Zum Nachweis dafür wurden der Berufung ein Bürgschaftsanbot des Walter B. vom 18. September 1992 betreffend einen Kredit des Siegfried W. über S 1,2 Mio., ein Schreiben an Walter B. vom 25. Oktober 1993 betreffend die Inanspruchnahme aus dieser Bürgschaft, Überweisungsbelege betreffend die am 30.11.1993 durchgeführte Abdeckung des Kredites Siegfried W. durch die Y. GmbH und einige weitere Unterlagen beigelegt. Der Berufung nicht beigelegt wurden Unterlagen, aus denen hervorgehen würde, dass Dr. X. Walter B. zur Übernahme der Bürgschaft gegenüber Siegfried W. animiert hat. Auch die angebliche Vereinbarung zwischen Peter B. und Dr. X., laut welcher die Forderung des Dr. X. mit dem Vermögensverlust von Walter B. in Gegenrechnung gebracht wurde, hat die Bw. durch keinerlei Unterlagen für den Nachweis belegt. Damit ist aber ein wie auch immer gearteter Zusammenhang zwischen der gegenständlichen Forderung des Dr. X. und dem Vermögensverlust des Walter B. nicht erkennbar. Folglich fehlt auch jeglicher Nachweis dafür, dass die aus der Rechnung des Dr. X. vom 31. Jänner 1993 resultierende Forderung zu irgend einem Zeitpunkt aufgerechnet bzw. beglichen wurde.

Zusammenfassend wird daher festgestellt, dass die aus der Faktura des Dr. X. resultierende Verbindlichkeit in der Buchhaltung der Bw. bis zum Abschluss der Betriebsprüfung als unberichtigt ausgewiesen wurde und dem Masseverwalter des 1993 in Konkurs verfallenen Dr. X. keine Forderung des Dr. X. gegenüber der Bw. bekannt war. Dass die aus der gegenständlichen Faktura resultierende Verbindlichkeit 1993 durch Aufrechnung erloschen ist hat in der

Buchhaltung der Bw. keinen Niederschlag gefunden und ist durch keinerlei Unterlagen für den Nachweis belegt. Auch die bestehenden Zweifel an der Echtheit der Faktura des Dr. X. wurden von der Bw. nicht ausgeräumt.

Daher kommt der unabhängige Finanzsenat in freier Beweiswürdigung zu dem Schluss, dass Dr. X. die Faktura vom 31. Jänner 1993 nicht ausgestellt und die in dieser Rechnung ausgewiesenen Leistungen nicht, jedenfalls aber nicht gegenüber der Bw. erbracht hat. Die in dieser Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer kann daher nicht als Vorsteuer in Abzug gebracht werden. Der in der Rechnung ausgewiesene Nettobetrag stellt zudem auch keine Betriebsausgabe dar.

Eingangsrechnungen Susanne A.

In der Buchhaltung der Bw. wurden 1993 und 1994 Eingangsrechnungen von Susanne A. über S 791.500,00 (netto) verbucht. Die auf diese Rechnungen entfallende Umsatzsteuer hat 1993 S 84.800,00 und 1994 S 73.500,00 betragen und wurde von der Bw. als Vorsteuer geltend gemacht.

Die Betriebsprüfung hat festgestellt, dass Susanne A. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum eine Klientin der Bw. war und die mit der Bw. getätigten Umsätze nicht dem Finanzamt gemeldet hat.

Dazu befragt gab Susanne A. niederschriftlich zu Protokoll, dass sie ein ihr gehöriges Geschäftslokal ab ungefähr 1993 Bruno B. überlassen hat, damit dieser dort seine Computer unterstellt, repariert, und eventuell einen Computere Einzelhandel betreibt. Dass Bruno B. in Folge in ihrem Namen mit Computern gehandelt hat, hat Susanne A. laut eigenen Angaben erst Ende 1993 / Anfang 1994 erfahren. Dies ist laut Susanne A. ohne ihr Wissen und ohne ihre Zustimmung geschehen.

Bruno B. gab dazu niederschriftlich zu Protokoll, dass er in freier Vereinbarung und auf Vertrauensbasis ab ungefähr Mitte 1992 in einem Geschäftslokal von Susanne A. einen EDV-Dienstleistungsbetrieb geführt hat. Susanne A. war laut Bruno B. offizielle Inhaberin des Geschäftes, hat mit der Geschäftstätigkeit aber nichts zu tun gehabt. Von Bruno B. wurden mehrere Kunden, darunter die Bw., betreut. Die Leistungen gegenüber den Kunden wurden von Bruno B., dessen Gattin und einem Bekannten des Bruno B. erbracht. Die gegenständlichen Fakturen wurden von Bruno B. und dessen Gattin erstellt. Die verrechneten Beträge wurden zur Gänze von Bruno B. und dessen Gattin vereinnahmt. Am 17. April 1994 hat Bruno

B. eine Herzoperation gehabt. Ende April 1994 hat die Gattin von Bruno B. den Dienstleistungsbetrieb liquidiert.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1972 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmen in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt wurden als Vorsteuer in Abzug bringen. Eine der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug durch die Bw. ist daher, dass Susanne A. unternehmerisch tätig war und ihr die in den gegenständlichen Fakturen ausgewiesenen Leistungen auch zurechenbar sind.

Dazu wird vorweg angemerkt, dass allgemeine Aussagen zur persönlichen Zurechnung von Lieferungen bzw. Leistungen im UStG nicht getroffen werden. Vom Verwaltungsgerichtshof wird zur Bestimmung des Leistenden im Umsatzsteuerrecht grundsätzlich das Außenverhältnis für maßgeblich erachtet (vgl. VwGH 31.1.2001, 97/13/0066). In einzelnen Erkenntnissen hat der Verwaltungsgerichtshof die Beteiligten des umsatzsteuerrechtlichen Leistungsaustausches auch an Hand der gesetzlichen oder vertraglichen Beziehungen bestimmt (vgl. VwGH 19.1.1984, 83/15/0034). Dort wo Leistungen ohne vertragliche Verpflichtung erbracht werden bzw. dort wo unklar ist, ob jemand im eigenen oder fremden Namen tätig wird, ob er selbständig oder unselbständig ist, kommt laut Verwaltungsgerichtshof hingegen dem Innenverhältnis und dem wirtschaftlichen Hintergrund maßgebende Bedeutung zu (vgl. VwGH 16.12.1991, 90/15/0030).

Susanne A. gab anlässlich ihrer Einvernahme zu Protokoll, dass sie erst Ende 1993 bzw. Anfang 1994 davon erfahren hat, dass in ihrem Namen mit Computern gehandelt wurde. Dass Susanne A. im Zusammenhang mit dieser Geschäftstätigkeit Leistungen erbracht hat wird von dieser in Abrede gestellt und von Bruno B., dem tatsächlichen Leistungserbringer, nicht behauptet. Bruno B. gab zu Protokoll, dass er in freier Vereinbarung und auf Vertrauensbasis für Susanne A. tätig war. Konkrete Angaben zur Ausgestaltung dieser Vereinbarung hat Bruno B. nicht gemacht. Unterlagen aus denen der Bestand einer derartigen Vereinbarung ableitbar wäre, hat Bruno B. nicht vorgelegt. Daher ist nicht sichergestellt, dass Bruno B. tatsächlich aufgrund einer vertraglichen Verpflichtung im Namen von Susanne A. tätig gewesen ist. Somit ist von maßgebender Bedeutung ob die Abwicklung der Geschäftstätigkeit den Schluss zulässt, dass Bruno B. bei der Erbringung der gegenständlichen Leistungen nicht selbständig tätig war.

Als wesentliche Kriterien für das Vorliegen einer unselbständigen Tätigkeit werden mitunter ein hohes Maß an Weisungsgebundenheit, die Fremdbestimmtheit der Arbeitsleistung, die Bindung an feste Arbeitszeiten, die Pflicht zu regelmäßigem Erscheinen, die Bereitstellung von

Arbeitsgerät und / oder -material durch den Arbeitgeber, die Tragung des Unternehmerrisikos durch den Arbeitgeber, periodische Entgeltleistungen sowie der ausdrücklich erklärte Parteiwille ein Arbeitsverhältnis begründen zu wollen, angesehen.

Dass Bruno B. im Bezug auf die gegenständliche Tätigkeit Weisungen von Susanne A. unterworfen war, dass seine Arbeitsleistung fremdbestimmt gewesen ist, dass er an feste Arbeitszeiten gebunden war und dass eine Pflicht zum regelmäßigen Erscheinen am Arbeitsplatz bestanden hat ist aus den Angaben von Bruno B. anlässlich seiner Einvernahme nicht ableitbar. Dass Susanne A. die für die gegenständlich Tätigkeit erforderlichen Arbeitsgeräte und Arbeitsmaterialien nicht zur Verfügung gestellt hat ist evident, zumal diese laut Bruno B. mit der Geschäftstätigkeit nichts zu tun gehabt hat. Dass Susanne A. zu irgend einem Zeitpunkt bereit gewesen wäre allfällige Verluste aus der gegenständlichen Tätigkeit zu übernehmen wurde von Bruno B. weder behauptet noch nachgewiesen. Dass die Erträge aus der Tätigkeit des Bruno B. Susanne A. zugeflossen sind wird von Bruno B. zwar behauptet geht aber entgegen seinen diesbezüglichen Angaben aus den vorliegenden Kassabüchern nicht hervor. In diesen scheinen auch keine Gehaltszahlungen an Bruno B. auf, was ein weiteres Indiz dafür ist, dass dieser in keinem Arbeitsverhältnis zu Susanne A. gestanden ist. Die dargelegten Verhältnisse lassen demnach darauf schließen, dass Bruno B. der Herr der gegenständlichen Leistungsbeziehung war. Damit sind aber die gegenständlichen Leistungen Bruno B. und nicht Susanne A. zurechenbar. Die von der Bw. verbuchten Rechnungen weisen daher den Namen des liefernden oder leistenden Unternehmers nicht auf und berechtigen die Bw. nicht zum Vorsteuerabzug.

Eingangsrechnungen X. GmbH

Die X. GmbH hat gemäß den vorliegenden Unterlagen in den Jahren 1991 und 1992 für Buchhaltungs- und Bilanzierungsarbeiten S 493.333,34 (netto) bzw. S 610.000,00 (netto) an die Bw. verrechnet. Die auf diese Rechnungen entfallende Umsatzsteuer hat 1991 S 98.666,67 und 1994 S 122.080,00 betragen und wurde von der Bw. als Vorsteuer geltend gemacht. Auf den von der X. GmbH in den Jahren 1991 und 1992 verrechneten Bruttobetrag von S 1.324.480,01, hat die Bw. 1994 eine Zahlung von S 1.000.000,00 geleistet.

Gemäß den vorliegenden Unterlagen war der Gesellschafter und Prokurist der Bw., Peter B., im verfahrensgegenständlichen Zeitraum zu 50% an der X. GmbH beteiligt. Die X. GmbH war an der Adresse der Bw. etabliert und wurde von dieser steuerlich vertreten. Der Geschäftsgegenstand der X. GmbH hat die Erstellung von Buchhaltungen und Bilanzen nicht umfasst. Da die X. GmbH in den Jahren 1991 und 1992 zudem weder Personal- noch Fremdleistungs-

aufwand verbucht hat, wurde die Bw. mit Vorhalt vom 10. November 1995 ersucht, bekanntzugeben, wer die in den Rechnungen der X. GmbH ausgewiesenen Leistungen tatsächlich erbracht hat und wie die zu verbuchenden Belege und Unterlagen zum Leistungserbringer gebracht wurden.

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

Laut Vorhaltsbeantwortung vom 21. November 1995 hat die Bw. bei der Z. D.O.O. eine Buchhaltungsabteilung eingerichtet, die die gegenständlichen Leistungen erbracht und an die X. GmbH verrechnet hat, welche sie dann an die Bw. weiterverrechnete. Die Buchungsunterlagen wurden von der Bw. 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. Die daraufhin, unter Mithilfe der Bw., aufgebaute Buchhaltungsabteilung der Z. D.O.O. hat gemäß den weiteren Ausführungen eine Vielzahl von Aufgaben erledigt. Die Deutschkenntnisse der Oberbuchhalterin, des kaufmännischen Direktors und des Firmendolmetschers, aber auch die von Mitarbeitern der Bw. erworbenen Kenntnisse der Landesprachen 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 Prokurist und 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 Bw. 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 Bw. bzw. mit Geschäftspartner der Klienten klärbar 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. Diese sind nicht mehr greifbar. Die Z. D.O.O. hat eine Genehmigung zur Erstellung von Buchhaltungen gehabt, deren Vorlage aber nicht möglich ist. Die Klienten der Bw. 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 Bw. den Sachverhalt betreffend die Rechnungen der X. GmbH wie folgt dargelegt:

„An der Bw. 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 Bw.

Herr Peter B. war im fraglichen Zeitraum gleichzeitig zu 50% Gesellschafter der X GmbH, 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 Außerhausverarbeitung und Übertragung der Daten mittels Datenmodem in die EDV-Anlage der Bw.

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 Bw. unter der Voraussetzung, dass derselbe nicht ein Auftragsverhältnis mit der Z. D.O.O. eingeht, sondern

in seiner Stellung als 50% mitarbeitender Gesellschafter der X. GmbH. 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 Bw., welche immerhin eine nicht unerhebliche Verantwortung und auch Schadensgutmachungsverpflichtung gegenüber ihren Klienten hat, durch die X. GmbH besteht. Darüber hinaus hatte Herr Peter B. eine hohe Gesellschafterforderung an die X. GmbH, 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 Bw. überspielt worden ist.“

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

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

Antwort: Meine Tätigkeiten waren folgende: Vertretung der X. GmbH (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 X. GmbH wahrzunehmen. Über diese Tätigkeit gibt es keine schriftliche Vereinbarung. Für die Bw. 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 X. GmbH?

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 Bw. wurde vorerst vorgebracht, dass Mitarbeiter der in Jugoslawien etablierten Z. D.O.O. die in den Rechnungen der X. GmbH angeführten Buchhaltungs- und Bilanzierungsarbeiten erbracht haben. In weiterer Folge wurde dieses Vorbringen dahingehend abgeändert, dass der Gesellschafter, Prokurist und Angestellte der Bw., 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 X. GmbH 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 zu den ohnehin bereits widersprüchlichen Angaben der Bw. 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 X. GmbH angeführten Leistungen erbracht hat. Verstärkt werden diese Zweifel aber noch dadurch, dass die Bw. trotz bestehender erhöhter Mitwirkungspflicht, Beweisbeschaffungspflicht und Beweisvorsorgepflicht keine Unterlagen vorgelegt hat, die das behauptete Tätigwerden der Z. D.O.O. dokumentieren würden. 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 Wechselfestplatten mit denen die in Jugoslawien erstellten Buchhaltungen zur Bw. 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 durchgeführte

Buchhaltungs- und Bilanzierungsarbeiten sind nicht greifbar. Die Genehmigung der Z. D.O.O. für die Erstellung von Buchhaltungen kann nicht vorgelegt werden. Die Klienten der Bw. war nicht bekannt, dass Buchhaltungs- und Bilanzierungsarbeiten in Jugoslawien durchgeführt wurden. Genehmigungen zur Führung der Bücher im Ausland gemäß § 131 BAO haben nicht vorgelegen. Von der Bw. 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 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 Bw. tätig, wohingegen Milos D. bereits 1990 buchhalterische Aktenstücke von und nach Wien transferiert haben will.

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

Nicht nachvollziehbar ist auch , dass die X. GmbH 1991 und 1992 S 1.324.480,01 an die Bw. verrechnet und 1994 eine Zahlung von lediglich S 1.000.000,00 erhalten hat. Derartig lange Zahlungsziele entsprechen nicht den kaufmännischen Gepflogenheiten und sind im konkreten Fall auch deswegen ungewöhnlich, weil die Bw. unter anderem vorgebracht hat, 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. Ungewöhnlich ist auch, dass ein Betrag von S 324.480,01 offensichtlich überhaupt nicht zur Anweisung gelangt ist.

Unter Berücksichtigung der festgestellten Widersprüche und Ungereimtheiten, kommt der unabhängige Finanzsenat daher 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 Bw., Peter B., allenfalls unter Mithilfe von weiteren Angestellten der Bw. erbracht wurden. Dies stimmt im Ergebnis mit den Ausführungen der Bw. in

ihrem Schreiben vom 22. Oktober 1997 überein, in welchem Peter B. dezidiert als Leistungserbringer angeführt wird. Daran vermag auch das Vorbringen der Bw. nichts zu ändern, wonach im Jahr 1990 zwei Kanzleiangestellte zur Verfügung gestanden sind im Jahr 1992 jedoch im Jahresschnitt mit einer bzw. 1,2 Mitarbeitern das Auslangen gefunden worden ist, obwohl sich der Umsatz der Bw. um mehr als 50% erhöht hat, zumal die Betriebsprüfung, von der Bw. unwidersprochen, festgestellt hat, dass die Erlöse der Bw. bei Berücksichtigung der noch nicht fakturierten Leistungen von 1991 auf 1992 tatsächlich geringfügig zurückgegangen sind.

Ausgehend davon, dass die in den Rechnungen der X. GmbH ausgewiesenen Leistungen tatsächlich von Peter B. und den weiteren Mitarbeitern der Bw. erbracht wurden, kann die in der Rechnung der X. GmbH ausgewiesene Umsatzsteuer von der Bw. nicht als Vorsteuer in Abzug gebracht werden. Die in den Rechnungen der X. GmbH ausgewiesenen Nettobeträge stellen zudem keine Betriebsausgabe dar, da sie für Leistungen verrechnet wurden, die von Angestellten der Bw. erbracht wurden.

Auf die von der X. GmbH gelegten Fakturen hat die Bw. am 20. Mai 1994 eine Zahlung von S 1.000.000,00 geleistet. Dieser Betrag wurde von der Bw. unwidersprochen noch am selben Tag an den Gesellschafter der Bw., Peter B., der gleichzeitig auch Gesellschafter der X. GmbH war, weitergeleitet.

Gemäß § 93 EStG 1988 sind inländische Kapitalerträge der Kapitalertragsteuer zu unterziehen. Darunter versteht man u.a. Ausschüttungen von Gewinnanteilen von Kapitalgesellschaften, unabhängig davon ob es sich um offene oder verdeckte Ausschüttungen handelt. Die Kapitalertragsteuer ist im Wege eines Haftungsbescheides der zum Abzug verpflichteten Körperschaft vorzuschreiben.

Verdeckte Ausschüttungen liegen bei Vermögensminderungen oder verhinderten Vermögensvermehrungen einer Kapitalgesellschaft vor, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Dies sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilshaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht mindern, ihre Wurzel in der Anteilshaberschaft haben und fremden Dritten nicht gewährt werden würden.

Wie oben dargelegt geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass die X. GmbH keine Leistungen gegenüber der Bw. erbracht hat. Der von der Bw. an die X. GmbH bezahlte Betrag

von S 1.000.000,00 wurde noch am selben Tag an Peter B. weitergeleitet. Peter B. war Gesellschafter der Bw. und der X. GmbH. Mangels entsprechender Gegenleistung kann die Zahlung der Bw. an die X. GmbH nur durch die bestehenden Gesellschaftsverhältnisse motiviert gewesen sein. Diese stellt daher eine verdeckte Ausschüttung im Sinne des § 93 EStG 1988 dar, die der Kapitalertragsteuer unterliegt.

E. GmbH

Die Bw. hat ab März 1989 die E. GmbH steuerlich vertreten und über eine Kassenvollmacht der E. GmbH verfügt. Aufgrund der Kassenvollmacht wurden vom Finanzamt in weiterer Folge mehrere Steuerguthaben der E. GmbH auf Bankkonten der Bw. überwiesen. Im Rechenwerk der Bw. wurden diese Überweisungen auf dem Konto „Rückerstattung FA Kunde“ verbucht. Am 23. Dezember 1992 wurde laut Kassabuch der Bw. ein Betrag von S 639.223,00 an die E. GmbH weitergeleitet. Dieser Betrag wurde gemäß den ursprünglichen Angaben der Bw. in bar an die Geschäftsführerin der E. GmbH, Elisabeth S., übergeben. Die Betriebsprüfung hat festgestellt, dass sich Elisabeth S. am 23. Dezember 1992 nicht in Österreich aufgehalten hat und daher den Betrag von S 639.223,00 de facto nicht übernehmen konnte. Im Hinblick darauf wurde die von der Bw. ausgebuchte Verbindlichkeit gegenüber der E. GmbH wieder rückgebucht und der Betrag von S 639.223,00 als verdeckte Ausschüttung der Kapitalertragsteuer unterzogen.

In der Berufung wurde vorgebracht, dass Elisabeth S. am 31. Jänner 1991 und am 3. April 1991 aus der privaten Sphäre des Gesellschafters Peter B. stammende Vorauszahlungen von S 90.000,00 bzw. S 140.000,00 erhalten hat. Weiters wurde ausgeführt, dass aufgrund einer zwischen Elisabeth E. und Peter B. geschlossenen Vereinbarung die Vorauszahlungen an Elisabeth E. und Honorarforderungen der Bw. gegenüber verschiedenen der E. GmbH gehörende Firmen mit dem am 23. Dezember 1992 entnommenen Betrag von S 639.223,00 verrechnet bzw. abgedeckt wurden. Zudem wurde in der Berufung vorgebracht, dass Peter B. unmittelbar vor der Kassenauszahlung vom 23. Dezember 1992 S 500.000,00 in die Kassa eingelegt hat, weshalb lediglich die Differenz zwischen dem einbezahlten und dem ausbezahlten Betrag eine verdeckte Ausschüttung darstellen kann.

Durch das Berufungsvorbringen wurde von der Bw. im Ergebnis außer Streit gestellt, dass der am 23. Dezember 1992 aus der Kassa entnommene Betrag von S 639.223,00 nicht Elisabeth E. oder der E. GmbH sondern dem Gesellschafter der Bw., Peter B., zugeflossen ist. Dass Peter B. durch die Entnahme von S 639.223,00 ein Vermögensvorteil zugekommen ist evident und bedarf keiner weiteren Erläuterung. Das Berufungsvorbringen, wonach ein am 23.

Dezember 1992 entnommener Teilbetrag von S 230.000,00 mit Zahlungen aufzurechnen ist, die Elisabeth E. im Jänner und April 1991 aus privaten Mitteln des Peter B. erhalten hat, zielt offensichtlich auf die Anerkennung eines Vorteilsausgleiches ab. Ein solcher liegt nach herrschender Auffassung aber nur dann vor, wenn zwischen den Vorgängen, zwischen denen der Ausgleich stattfinden soll, ein innerer Zusammenhang besteht und ausdrückliche, eindeutige Vereinbarungen über den Vorteilsausgleich vorliegen. Dass eine derartige Vereinbarung tatsächlich getroffen wurde, darf aber bezweifelt werden, zumal es Peter B. in diesem Fall nicht notwendig gehabt hätte die S 230.000,00 mittels eines nachweislich gefälschten Kassenbeleges zu entnehmen. Abgesehen davon wurden Unterlagen die das Vorliegen der behaupteten Vereinbarung dokumentieren würden nicht vorgelegt. Zudem ist zu beachten, dass die 1991 an Elisabeth E. geleisteten Zahlungen als körperschaftssteuerliche Einlagen anzusehen sind, die der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung im Jahr 1992 nicht entgegenstehen.

Das Vorbringen, wonach mit einem Teil der am 23. Dezember 1992 entnommenen Beträge Honorarforderungen der Bw. gegenüber der E. GmbH und gegenüber weiteren im Einflussbereich der E. GmbH stehenden Firmen abgedeckt wurden, hat im Rechenwerk der Bw. keinen Niederschlag gefunden und hindert das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung nicht, weil die behauptete Verrechnung keinen wie immer gearteten Bezug zur gegenständlichen Entnahme aufweist. Bei korrekter Verbuchung der behaupteten Verrechnung wären Kundenforderungen der Bw. gegen das Konto „Rückerstattung FA Kunde“ auszubuchen gewesen. Die korrekte Verbuchung der Entnahme hätte hingegen ihren Niederschlag auf dem Verrechnungskonto Peter B. finden müssen. Bei korrekter Verbuchung der Entnahme hätten sich allfällige Verbindlichkeiten des Peter B. gegenüber der Bw. um S 639.223,00 erhöht und allenfalls bestehende Forderungen des Peter B. gegenüber der Bw. um S 639.223,00 vermindert. Dies ist nicht geschehen, zumal der Betrag von S 639.223,00 mittels eines gefälschten Kassenbeleges entnommen wurde.

Völlig unverständlich ist das Vorbringen der Bw., wonach Peter B. unmittelbar vor der Kassenauszahlung vom 23. Dezember 1992 S 500.000,00 in die Kassa eingelegt hat, weshalb lediglich die Differenz zwischen dem einbezahlten und dem ausbezahlten Betrag eine verdeckte Ausschüttung darstellen kann. Dies deswegen, weil die Einlage von S 500.000,00 gemäß den Ausführungen Betriebsprüfung in der Stellungnahme zur Berufung auf dem Verrechnungskonto Peter B. ihren Niederschlag gefunden hat, wohingegen die Entnahmebuchung aufgrund eines nachweislich gefälschten Kassenbeleges als Zahlung an Elisabeth E. deklariert wurde.

Die Entnahme von S 639.223,00 durch Peter B. stellt daher eine verdeckte Ausschüttung im Sinne des § 93 EStG 1988 dar, die der Kapitalertragsteuer unterliegt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 26. Juni 2006