



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., Adr., vertreten durch Stb., vom 9. September 1998 und vom 28. Dezember 1998 gegen die Bescheide des Finanzamtes D., vertreten durch D, vom 21. August 1998 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1989 bis 1990 sowie vom 15. Dezember 1998 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid Kapitalertragsteuer 1989 bis 1990 nach der am 1. Juni 2006 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine GmbH mit Sitz in B.. Im Berufszeitraum hieß sie C., wurde in der Folge als übernehmende Gesellschaft verschmolzen mit der Bw. und der W und im Oktober 1996 erfolgte dann die Namensänderungen Bw.. Geschäftsführer der Gesellschaft ist H.

Im Zeitraum vom 1.4.1993 bis 23.9.1994 fand beim angeführten Unternehmen eine Betriebsprüfung des Finanzamtes D. statt und finden sich im BP-Bericht vom 12. August 1998 folgende streitgegenständliche Feststellungen:

"Tz 14 Vorbemerkung: Nach der grundsätzlichen Anordnung des § 114 BAO haben die Abgabenbehörden darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen erfasst und gleichmäßig behandelt werden, so wie darüber zu wachen, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Im Sinne dieser Bestimmung ist eine strenge Prüfung geboten, wenn der Abgabepflichtige steuermindernde Umstände geltend macht und sich das zu beurteilende

Geschehen in einem die Herbeiführung von Abgabenverkürzungen begünstigenden Bereich abspielt, wie es bei steuermindernden Aufwendungen an einen Unternehmer mit dem Sitz in Liechtenstein im Besonderen zutrifft. Es kann auf Grund einschlägiger Veröffentlichungen in den inländischen und internationalen Fachpresse als notorische Tatsache gelten, dass ein erheblicher Teil der im Fürstentum Liechtenstein etablierten Gesellschaften vornehmlich dem Zweck der Erlangung aus steuerlichen Vorteilen für die in hochbesteuerten Ländern ansässige Steuerpflichtige dient (VwGH 19.3.1972, 1527/72). Die Abgabenbehörde ist berechtigt, die Geldleistungen an derartige Gesellschaften die steuerliche Anerkennung zu versagen, soweit sie in freier Beweiswürdigung schlüssig und in Übereinstimmung mit den allgemeinen Lebenserfahrungen zu dem Ergebnis kommt, dass es sich dabei um überhöhte Leistungen handelt. Gem. § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabenrechtlichen 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. Dieser Verfahrensgrundsatz schließt jedoch in seiner Wirksamkeit keinesfalls die Verpflichtung der Partei aus, zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen (§§ 119 und 138 BAO). 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. Insbesondere dann, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben, ist die Mitwirkung von Offenlegungspflicht der Partei in dem Maße höher, als die Pflicht der Abgabenbehörden zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer wird. Tritt in solchen Fällen die Mitwirkungspflicht der Abgabepflichtigen in den Vordergrund, so liegt es vornehmlich an ihm, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhalte beizuschaffen. Handelt es sich um Tatumstände, die in einem Land ihre Wurzel haben, indem den österreichischen Abgabenbehörden zielführende Nachforschungen verwehrt sind, so tritt die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen im Verhältnis zur Ermittlungspflicht der Behörden entscheidend in der Vordergrund. An ihm liegt es dann vor allem, die Beweise für die Leistung behaupteter Betriebsausgaben an ausländische Empfänger und die betriebliche Veranlassung der entsprechenden Aufwendungen beizuschaffen.

Tz 15 Freie Beweiswürdigung: Gem. § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Leugnet eine Partei im Abgabenverfahren eine für sie nachteilige Tatsache, so ist der Behörde nicht aufgegeben, in naturwissenschaftlich-mathematisch exaktem Sinne ein Bestand der in Abrede gestellten Tatsache nachzuweisen. Es genügt vielmehr, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen

anzunehmen, die gegenüber alle anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle andere Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlicher erscheinen lässt. Es trägt zwar die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von der Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsame Umstände völlig vollständig und wahrheitsgemäß iSd § 119 Abs. 1 BAO offen zu legen. Auf die Mitwirkung den Abgabepflichtigen an der Aufklärung kann im Besonderen dann nicht verzichtet werden, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann, oder wenn die Behauptungen eines Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen. Stellt das Verhalten des Abgabepflichtigen das Gegenteil dessen dar, was § 119 Abs. 1 BAO von ihm verlangt, so hat die Aufklärungspflicht der Abgabenbehörde ihre Grenzen; sie sind in einem solchen Fall berechtigt und verpflichtet, im Rahmen ihrer freier Beweiswürdigung den Sachverhalt festzustellen.

#### Tz 16 OECD-Musterabkommen

Den Grundsätzen des OECD-Musterabkommens wurde bisher in keinster Weise entsprochen. Bei grenzüberschreitenden Geschäften eines nahe stehenden Unternehmens benötigt eine Steuerverwaltung für die richtige Festsetzung der in ihrem Land steuerpflichtigen Gewinne Informationen über Gliederunternehmen in einem anderen Staat oder sonstige nahe stehende Unternehmen. Dafür sind die von den Regierungen der OECD-Länder veröffentlichten OECD-Leitsätze heranzuziehen. Die betreffenden Texte lauten wie folgt:

(A) Artikel 9 (1) des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und Vermögens:

1. "Wenn a) ein Unternehmen eines Vertragsstaates unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder am Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt ist oder

b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder am Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaates und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt sind

und in diesen Fällen die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser

Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und besteuert werden."

(B) OECD-Leitsätze zur Besteuerung:

"Die Unternehmen sollten

1) auf Verlangen der Steuerbehörden der Länder, in denen sie tätig sind, und im Einklang mit den Schutzbestimmungen und diesbezüglichen Verfahrensregeln der nationalen Gesetzgebung dieser Länder alle Informationen zur Verfügung stellen, die zur konkreten Veranlagung der im Zusammenhang mit ihren Aktivitäten zu entrichtenden Steuern erforderlich sind, und zwar einschließlich zweckdienlicher Informationen über ihre Tätigkeit in anderen Ländern;

(C) OECD-Leitsätze für die Offenlegung von Informationen:

"Die Unternehmen sollten unter angemessener Berücksichtigung ihrer Art und ihrer relativen Größe innerhalb des wirtschaftlichen Rahmens, in dem sie ihre Aktivitäten ausüben, sowie unter angemessener Berücksichtigung der Erfordernisse des Geschäftsgeheimnisses und des Kostenaufwandes ausreichendes Informationsmaterial über Struktur, Geschäftstätigkeit und Geschäftspolitik des Gesamtunternehmens veröffentlichen, und zwar erforderlichenfalls über die Publizitätspflichten hinaus, die sich aus der nationalen Gesetzgebung der einzelnen Gastländer ergeben. (...) Zu diesem Zweck sollten die Unternehmen regelmäßig und in angemessenen Zeitabständen, jedoch mindestens einmal jährlich, Bilanzen und sonstige sachdienliche Informationen über das Gesamtunternehmen veröffentlichen, die insbesondere Auskunft geben über:

(1) die Unternehmensstruktur unter Angabe von Namen und Sitz der Muttergesellschaft, ihrer wichtigsten Tochtergesellschaften und unselbstständigen Niederlassungen, ihrer mittelbaren und unmittelbaren prozentuellen Beteiligung an diesen Unternehmensteilen einschließlich gegenseitiger Kapitalbeteiligungen;

(2) die geografischen Gebiete, in denen sie ihre Tätigkeit ausüben, sowie die wichtigsten Geschäftstätigkeiten der Muttergesellschaft und ihrer wesentlichen Tochtergesellschaften und unselbstständigen Niederlassungen in diesen Gebieten;

(3) Geschäftsergebnisse und Umsätze, aufgeschlüsselt nach geografischen Gebieten, sowie den Umsatz des Gesamtunternehmens in den wichtigsten Geschäftszweigen;

(4) die größeren neuen Anlageninvestitionen, aufgeschlüsselt nach geografischen Gebieten und, soweit möglich, nach den wichtigsten Geschäftszweigen für das Gesamtunternehmen;

(5) Herkunft und Verwendungszweck der Kapitalmittel des Gesamtunternehmens;

(6) die durchschnittliche Zahl der Beschäftigten in den einzelnen geografischen Gebieten;

- (7) die Forschungs- und Entwicklungsausgaben des Gesamtunternehmens;
- (8) die Politik der Preisfestsetzung zwischen den einzelnen Unternehmensteilen;
- (9) die Bilanzierungsverfahren, einschließlich der Konsolidierungsgrundsätze, die bei der Ermittlung der veröffentlichten Informationen zu Grunde gelegt worden sind."

In Beantwortung des Vorhaltes vom 12. Juli 1993 wurde zur Frage, um welche Firma es sich bei der Co. handle, angeführt, dass es sich um eine Gesellschaft mit Geschäftsabwicklungen, alle durchwegs auf dem Gebiet der Industriediamantwerkzeuge, deren Herstellung und Vertrieb, überwiegend Nicht – EG und in Österreich überhaupt nicht handle.

Alleingesellschafterin sei die A. (Österreich). Diese Antwort widerspricht aber dem liechtensteinischen Recht, wonach Sitzgesellschaften in Liechtenstein keinerlei geschäftliche oder kommerzielle Tätigkeit ausüben dürfen. Das bedeutet, dass die Herstellung und der Vertrieb nur im Ausland (lt. eigenen Angaben Deutschland und Österreich) erfolgen kann. Die Geldmittel zur Finanzierung der Darlehen in Österreich würden aus den oben genannten Geschäftsabwicklungen stammen. Bilanzen und sonstige zweckdienliche Unterlagen wurden bisher nicht vorgelegt, um diese Aussagen auch nur im Mindesten überprüfen zu können.

Tz 17: Fa. Co. Vaduz: In der Buchhaltung der C. finden sich folgende Bezeichnungen:

CA., Schweiz

V, Vaduz

To.

In der Vorhaltsbeantwortung der Firma V Invest vom 17.8.1993 heißt es auf die Frage, um welche Unternehmen es sich hier handle: "Alles Abkürzungen für ein und dieselbe Firma."

Auch die Fragen nach dem Sitz, Gesellschaftsform und Unternehmensgegenstand wird mit dem gleichen Satz beantwortet. Um diesen Widerspruch aufzuklären wurde eine Anfrage an das Bundesministerium für Finanzen in Bonn (IZA) gerichtet. Folgendes wurde vom Bundesamt mitgeteilt: "Über eine Firma Co. liegen hier keinerlei Erkenntnisse vor.

Eintragungen für die Firma konnten in den hier zugänglichen Lokalen und internationalen Nachschlagewerken nicht festgestellt werden. Eine Firma V (Schweiz) ist im "schweizerischen Regionenbuch" (es gibt in Kurzform den Inhalt der Handelsregistereintragung wieder) nicht eingetragen, obwohl nach Art. 52 der Verordnung über das Handelsregister die Eintragungspflicht besteht. In einer länderbezogenen Datei war sie ebenfalls nicht zu ermitteln. Auf Grund der Firmenbezeichnung "Est." kann nicht ausgeschlossen werden, dass es sich bei der V um eine Anstalt liechtensteinischen Rechts handelt." Um diese Auskünfte zu ergänzen wurde weiters eine Anfrage an die österreichischen Nationalbank gerichtet mit dem Ersuchen bekannt zu geben, ob für folgende Firmen Bewilligungen erteilt wurden:

- (1) Co., Adresse1;

(2) V Schweiz Adresse2;

(3) F-G., Adresse3;

(4) Bw., Adresse4;

(5) F-G., Adresse5;

(6) Bw. , Adresse6.

Von der Nationalbank wurde mitgeteilt, dass für die betreffenden Firmen in den Akten keine Vorgänge feststellbar sind. Entsprechend einer Kopie, in die vor Beginn der Prüfung im Büro des Steuerberaters Einsicht genommen werden durfte, beträgt das Kapital 30.000,00 SFR. Als Zweck des Unternehmens konnte der Kopie "Import und Export von Waren aller Art, ferner Anlage und Verwaltung von Vermögen" entnommen werden. Weiters kann das Unternehmen "auch Beteiligungen halten und immaterielle Güterrechte verwalten".

Name, Kapital und Zweck lassen darauf schließen, dass es sich um eine Anstalt nach Art. 534 Personen- und Gesellschaftsrecht (PRG) handelt. Eine Anstalt erlangt juristische Persönlichkeit erst mit der Eintragung in das Öffentlichkeitsregister. Zur Gründung bedarf es einer vom Gründer beglaubigt unterzeichneten Gründungsakt des (Gründungsurkunden und Statuten). Die Statuten haben neben dem Sitz, dem Zweck der Anstalt auch die Bilanzierungsgrundsätze zu enthalten. Laut Kopie des Steuerberaters wurde als oberstes Organ der Anstalt Frau RF bestellt, gleichzeitig auch als Verwaltungsrat. Repräsentant der Anstalt, der die Funktion eines Zustellungsbevollmächtigten hat, ist der Rechtsanwalt G., Vaduz. Dem Namen nach handelt es sich um eine Sitzunternehmung nach liechtensteinischem Recht. Laut Gesellschaftsvertrag vom 24. April 1984 (Gründung der Con.) ist Herr H der alleinzeichnungsberechtigte Geschäftsführer der Co. .

Im Artikel 84 liechtensteinisches Steuergesetz bestimmt, dass eine Sitzunternehmung dann gegeben ist, wenn eine Unternehmung in Liechtenstein lediglich ihren Sitz hat, ohne einen tatsächlichen Geschäftsbetrieb in Liechtenstein auszuüben. Die Sitzunternehmung darf jedoch ein Büro samt Personal unterhalten. Bei Sitzunternehmungen darf der Name des Unternehmens ausschließlich in einer fremden Sprache in das Öffentlichkeitsregister eingetragen werden. Auch der Zusatz "Anstalt" darf bei solchen Unternehmungen durch entsprechende fremdsprachige Ausdrücke ersetzt werden (Establishment = Anstalt, Niederlassung, Firma). Sitzunternehmungen mit Rechtspersönlichkeit müssen wenigstens ein zur Geschäftsführung und Vertretung befugtes Mitglied des Verwaltungsrates haben, dass liechtensteinischer Staatsangehöriger mit Wohnsitz im Inland ist und die berufliche Zulassung als Rechtsanwalt, Rechtsagent oder eine von der Regierung anerkannte kaufmännische Befähigung besitzt. Ansonsten können dem Verwaltungsrat solcher Sitzunternehmen

natürliche oder juristische Personen, Inländer oder Ausländer, mit Wohnsitz bzw. Sitz wo immer in unbeschränkter Zahl angehören. Bilanzen sind ausschließlich in fremder Währung zu erstellen. Keine einzige der hier genannten Urkunden bzw. Bilanzen wurde bisher im Prüfungsverfahren vorgelegt. Da nähere Auskünfte, insbesondere über die Besitzverhältnisse an der Co. nicht erteilt worden sind, muss diese als bloße "Briefkastenfirma" angesehen werden.

Tz 18 Darlehen Liechtenstein: Lt. Feststellungen der Betriebsprüfung wurden von der Firma Co. Vaduz den österreichischen Unternehmen (bis 1991) folgende Geldmittel zur Verfügung gestellt:

RW	1,316.600,00
AW	715.011,00
RF (O.)	2,600.000,00
(richtig laut BP	3,500.000,00)
RF (K.)	2,400.000,00
Con.	2,262.300,00
AÖ	46,700.000,00
V Invest GmbH	25,400.000,00

Mit einer Ausnahme existieren für sämtliche Darlehen keine schriftlichen Verträge, sondern die Darlehensgewährung erfolgte – laut Vorhaltsbeantwortung – lediglich auf Grund mündlicher Verträge. Durch die Übernahme der fraglichen Darlehen in Liechtenstein und unter Umgehung devisenrechtlichen Vorschriften (siehe oben Vorhalt an die Nationalbank) – was zur Folge hat, dass die angebliche Transaktion auch in diesem Bereich keine schriftlichen Spuren hinterließ – soll das Geld nach Österreich gelangt sein. Laut Schreiben des Steuerberaters B vom 19.7.1994 seien marktkonforme Zinsen vereinbart worden und dass die Rückzahlung entsprechend von Liquiditätsüberschüssen zu erfolgen hätte. Über entsprechende Sicherheiten ist in allen Vorhaltsbeantwortungen nichts enthalten. Weder Zinsen noch Tilgungszahlungen sind im gesamten Prüfungszeitraum erfolgt. Im Gegenteil, die entsprechenden Schulden steigen durch die Nichtentrichtung laufend an. Diese Vorgangsweise steht im Gegensatz zu allen diesbezüglichen wirtschaftlichen Erfahrungen. Es wird hier eine Vorgangsweise gewählt, die im normalen Geschäftsverkehr (unter Fremden) unüblich ist. Solch Verhalten, dass allen wirtschaftlichen Erfahrungen widerspricht, rechtfertigt die Ansicht, dass ein Darlehensverhältnis nach Vaduz nicht bestand, sondern dass es sich bei den fraglichen

Beträgen wohl um Eigenkapital von H handelt. Auch der VwGH spricht sich im Erkenntnis vom 4.5.1983, 81/13/56, gegen eine solche Vorgangsweise aus, und weist darauf hin, dass Darlehen in dieser Höhe ohne entsprechende Beurkundung unglaublich sind. Diese Vorgangsweise erscheint umso unwahrscheinlicher, als Teile dieser Darlehen nicht zurückbezahlt sondern mit Verbindlichkeiten anderer Firmen verrechnet werden sollen. Im Erkenntnis vom 24.11.1987, 86/14/0098 führt der VwGH aus, dass es in der Tat nicht nur kaufmännischer Übung, sondern schlechthin jeder Erfahrung widerspricht, dass ein echter Gläubiger aufgelaufene Schulden in Millionenhöhe durch Jahre ohne jede schriftliche Vereinbarung, ohne Tilgungsplan, ohne feste Verzinsung und ohne Besicherung aushaften lässt. Allein schon auf Grund dieser Gestaltung erweisen sich die Geschäftsbeziehungen als zweifelhaft. Sowohl das Fehlen jeglicher schriftlicher Unterlagen als auch die Gegenverrechnung sprechen gegen die behaupteten Darlehensverhältnisse. Auch die Verweigerung der Angabe näherer Auskünfte über den Darlehensgeber spricht nicht gerade für die Glaubwürdigkeit. Im Zusammenhang mit den gewährten Darlehen drängt sich auch die Frage der Mittelherkunft auf, wobei sich hier zwei Möglichkeiten anbieten. Einerseits besteht die Möglichkeit, dass die Mittel aus bisher in Österreich nicht versteuerten Einnahmen stammen und andererseits aus den Unternehmen von Herrn H in der Bundesrepublik Deutschland stammen. Unter Berücksichtigung der geringen Umsätze in Österreich und der wirtschaftlichen Aktivitäten in Deutschland, ist im Rahmen der freien Beweiswürdigung davon auszugehen, dass die Geldmittel aus der Bundesrepublik Deutschland stammen. Der einzige schriftliche Vertrag, der vorliegt, betrifft den Kauf des Grundstückes in K. . Dafür wurden von der To Frau RF 2,440.000,00 S zur Verfügung gestellt. Das Darlehen ist zweckgebunden. Sicherheiten wurden nicht vereinbart. Als Verwaltungsrat ist der Vertrag von Herrn H unterschrieben.

Tz 19 Verrechnung K, Scharten: Die Firma K bezieht laufend Handelswaren von der Firma F-G. in L.

Beglichen werden diese Rechnungen in folgender Weise: Von der Firma K werden Schecks mit dem Vermerk "zum Ausgleich der Rechnungen Nr. ...." ausgestellt. Eingelöst wurden diese Schecks aber nicht in Deutschland von der Firma F-G. sondern von Herrn H bei einer Bank in Österreich. In der Buchhaltung findet dieser Vorgang folgenden Niederschlag:

- Bei der Firma K ist das Lieferantenkonto der deutschen Firma ausgeglichen,
- bei der Firma V Invest Österreich findet sich der gleiche Betrag als Darlehen an die Co. .

Mit dieser Art der Verrechnung konfrontiert wird in der Vorhaltsbeantwortung Folgendes angeführt: "Wie Sie selbst erkennen können waren mehrere befreundete Firmen Not leidend. Diese sollten gehalten werden und mussten deshalb finanziell unterstützt werden. Erst



Schilling in DM und dann wieder zurück in Schilling kostet bei einer Million Schilling zusammen bei österreichischen und deutschen Banken nicht unter 40.000,00 S, wobei Schilling-Banken im Nehmen einsame Spitze sind. Wir zahlen das nicht, deshalb blieben die Schilling direkt in A."

Diese Vorgangsweise widerspricht allen Gepflogenheiten des Geschäftslebens – noch dazu im internationalen Warenverkehr. Erklärbar ist es nur durch eine dominante Stellung von Herrn H , was darauf schließen lässt, dass hinter der Firma in Vaduz Herr H steht. Ein unabhängiges (fremdes) Unternehmen würde wohl kaum Jahre lang auf die Erfüllung von Lieferforderungen verzichten, ohne entsprechende Einbringungsmaßnahmen zu setzen oder zumindest eine angemessene Verzinsung zu verlangen. Eine schriftliche Vereinbarung über diese ungewöhnliche Vorgangsweise liegt nicht vor. Ein weiterer Aspekt darf bei der Beurteilung dieses Sachverhalts nicht unberücksichtigt bleiben. Durch die dargestellte Art der Verrechnung müsste man davon ausgehen, dass das Unternehmen F-G. in Li. eine Forderung an die Firma in Vaduz haben sollte. Aber gerade das Gegenteil ist der Fall. Im Jahre 1991 hat die A. Österreich folgende Verbindlichkeiten der deutschen Firmen an die To übernommen:

A. R an To	18,682.500,00 S
Fo. Vermietung, D an To	19,733.696,00 S
F-G. , D an To	8,234.400,00 S

Laut einer Mitteilung der Oberfinanzdirektion Chemnitz ist Herr H Eigentümer bzw. Geschäftsführer dieser angeführten Unternehmen.

Tz 20 Einzahlung Bank am 2. Mai 1991

Am 2. Mai 1991 wurden auf das Konto Nr. 1223 (Kontoinhaber V Invest GmbH) bei der Bank 434.620,00 S eingezahlt. Auf dem Beleg findet sich der handschriftliche Vermerk "von C-A, entweder Darlehen oder Einlage, Entscheidung zum Jahresschluss." Laut Vorhaltsbeantwortung stammt dieser Vermerk von H . Über die Herkunft der Mittel wurden keine Angaben gemacht, lediglich dass der Betrag von der C-A zur Verfügung gestellt wurde. Auch diese Transaktion widerspricht dem im Geschäftsleben üblichen Vorgangsweisen. Erklärbar ist sie nur durch die enge Verflechtung zwischen Darlehensgeber und Darlehensnehmer.

Tz 21 Schecks Firma Fr.

Am 27. November 1990 wurde ein Betrag iHv. 11.859,00 auf dem Girokonto bei der Bank2 (Kontoinhaber A. Österreich) gutgeschrieben. Es handelt sich dabei um einen Scheck der Firma Fr. Ort. Laut Auskunft von Frau Buchhalterin, die Buchhalterin der Firma V Invest,

bezieht die Firma Fr. Werkzeuge direkt von der Firma Fo. in Li. /D. Obwohl die Firma A. Österreich laut Buchhaltung keinerlei Geschäftsbeziehungen zur FirmaFr. in Ort unterhält, wurde dennoch über diesen Scheck verfügt. 1991 wurden Schecks der Firma Fr. iHv. 74.357,00, 23.777,00 und 65.099,00 ebenso behandelt. Auch diese Vorgangsweise entspricht nicht den üblichen Gepflogenheiten des Geschäftslebens. In der Buchhaltung werden diese Beträge als Darlehen der To behandelt. Weitere Auskünfte in diesem Zusammenhang wurden nicht erteilt.

Tz 22 Konto 9200 (laut Buchhaltung) "Einlage V Vaduz"

In der Buchhaltung der A. – wie bei allen anderen Firmen auch – findet sich das Konto Nr. 9200 "Einlage V Vaduz" oder "Einlage To ". Auf diesen Konten werden alljene Geldbewegungen verbucht, die nicht unmittelbar mit dem Geschäftsbetrieb des jeweiligen Unternehmens in Zusammenhang stehen. In der Vorhaltsbeantwortung wird dazu ausgeführt, dass von der Buchhalterin diese Geldflüsse regelmäßig in Unkenntnis des Rechtsgrundes auf das Konto Einlage gebucht wurden. Beim Jahresabschluss wurden diese Fehlbuchungen richtig gestellt. Im Jahr 1990 wurde auf diesem Konto auch eine Scheckbelastung iHv. 200.000,00 S verbucht. Ausgestellt wurde dieser Scheck laut Punkt 7 der Vorhaltsbeantwortung von H . Dem Grunde nach stellt dieser Betrag somit eine Darlehensrückzahlung dar. Dies wird aber im Vorhalt ausdrücklich verneint. Warum? Verwendet wurde der Betrag zur Abdeckung der Verbindlichkeit bei der Bank3 (Konto Nr. 1234, Ankauf des Grundstückes in Obernberg durch RW ).

Tz 23 Darlehen 1991 der A.

Laut Buchhaltung wurden 1991 folgende Darlehen gewährt:

Fo. Vermietung, D	2,800.000,00 DM
F-G. , D	1,200.000,00 DM

Darlehensverträge liegen für diese Transaktionen nicht vor. Der Zeitpunkt der Darlehensgewährung konnte ebenfalls nicht bekannt gegeben werden. Die Zahlung sei immer durch Bartransfer durch Verrechnungen Aadorf erfolgt, da die Banken zu teuer seien. Auch wenn man berücksichtigt, dass es sich um befreundete Unternehmen handelt, widerspricht dies den üblichen Gepflogenheiten.

Tz 24 Anzahlungen 1989 und 1991

Von der Firma V Invest wurde in An. ein Wohn- und Bürogebäude errichtet. Dabei wurden im Laufe des Jahres 1989 an die Firma Gr. 900.000,00 und die Firma De. 157.740,00 an Anzahlungen geleistet. 1991 erfolgten an die Firma Gr. Zahlungen iHv. 1,700.000,00. Diese

Beträge wurden nicht von der V Invest bezahlt, sondern über außerbetriebliche Bankkonten abgewickelt. Laut Vorhaltsbeantwortung würden diese Geldmittel von der CA. stammen und seien auch von dieser geleistet worden. Unterlagen in diesem Zusammenhang wurde keine vorgelegt. Wer auch immer bzw. welche Firma dieses Geld zur Verfügung gestellt hat, lässt sich nicht mehr überprüfen, da diese Beträge von Herrn H in bar übergeben wurde (zum Ausgleich der Baurrechnungen). In welcher Eigenschaft Herr H hier tätig wurde ist nicht nachvollziehbar, da laut vorliegender Unterlagen bei keinen der bekannten Firmen der Gruppe als Geschäftsführer tätig ist. Dies steht nicht im Einklang mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und widerspricht den allen Erfahrungen und Gepflogenheiten des täglichen Geschäftslebens.

#### Tz 25 Anlagenzugang 1989

Im September 1989 ist im Anlagenverzeichnis der Zugang eines Pkw Mazda enthalten. Die Finanzierung erfolgte nicht durch die V Invest, sondern die Geldmittel würden – laut Vorhaltsbeantwortung von Frau RF stammen. Gebucht wurde dieser Betrag als Darlehen von Frau RF .

#### Tz 26

Rob.

Herr H (laut mündlicher Gerichtsverhandlung vom 24.4.1991: Geschäftsführer, wohnhaft in An. Nr. 198) hat den Arbeitnehmer AN1 beauftragt, Maschinen für die Produktion von Industriediamantwerkzeugen anzufertigen. Obwohl Herr H laut Aktenlage weder Gesellschafter noch Geschäftsführer der Firma Fo. Roboter GmbH war, hat er den Arbeitsvertrag mit Herrn AN1 abgeschlossen. Mit dem Arbeitnehmer wurde eine monatliche Entlohnung iHv. 5.000,00 DM vereinbart, wobei nur 3.000,00 DM in der Buchhaltung erfasst sind. Die restlichen 2.000,00 DM wurden jeweils bar in An. ausgehändigt. Aus dem Protokoll über die mündliche Gerichtsverhandlung sind folgende Sachverhalte zu entnehmen.

Mitte 1989 wurde mit dem Bau eines Prototypen eines Industrieroboters begonnen. Für die Entwicklung und den Bau dieser Maschine war ein Zeitraum von ca. zwei Jahren vorgesehen. Die Entwicklungskosten sollten rund 1,5 Mio. DM betragen. Nach dem Ankauf der Halle in K. (von Frau Fo. im August 1988) wurde Herr AN1 beauftragt, kleine Schärfmaschinen für Belgien, Jugoslawien und die BRD zu entwickeln. Bei einer Besichtigung dieser Maschinen im Jänner 1990 stellte sich heraus, dass diese zu etwa 85 % fertig gestellt waren. Nach der Lieferung der Stahlrahmen am 25.1.1990 war nur mehr ein Zeitaufwand von drei bis vier Wochen notwendig um die Maschine endgültig fertig zu stellen. Sämtliche Bestandteile standen zur Verfügung. Fertig gestellt wurden die Maschinen vom Arbeitnehmer AN2 (eingestellt im Herbst 1989). Laut Rechnung der Spedition Englmayr vom 8.8.1990 wurden

64 Stk. Schleifmaschinen gebraucht im Gesamtgewicht von 3.200 kg nach Li. befördert. Auf der dazugehörigen Rechnung heißt es "Sondermaschinen (nicht komplett fertig)." In der Buchhaltung wurde der Verkauf der Geräte mit 46.000,00 DM erfasst. Falls diese Maschinen tatsächlich nur Schrott darstellen, wie in der Vorhaltsbeantwortung angeführt, stellt sich die Frage, warum man eine Spedition beauftragt, um diesen Schrott nach Deutschland zu transportieren und dafür auch noch zu bezahlen.

Tz 27 Al.:

Mit Notariatsakt vom 4. Mai 1990 wurde die Al. mit Sitz in An. gegründet. Gesellschafter sind H (Stammeinlage 490.000,00) und RF (Stammeinlage 10.000,00). Im Fragebogen anlässlich einer Betriebsneugründung (eingelangt beim Finanzamt D. am 19. Juni 1990) wird unter Punkt 15 angeführt, dass die A. nicht am anderen Unternehmen beteiligt ist. Dem steht die Beantwortung des Vorhaltes vom 12. Juli 1993 gegenüber, in der behauptet wird, dass die A. (Österreich) die Alleingesellschafterin der To sei. In der Buchhaltung der A. findet sich kein Hinweis auf diese Beteiligung. Darüber hinaus stellt sich die Frage, wer vor der Gründung der A. die Gesellschafter der To waren, da die To – laut Buchhaltung RW – erstmals im Jahr 1988 in Erscheinung tritt. Offen bleibt hier, wann und von wem die Gesellschaftsanteile erworben wurden. Um welchen Wert wurden die Anteile erworben? Warum findet dies in der Buchhaltung der A. keinen Niederschlag? Aber auch eine weitere Beteiligung der A. (Österreich) wurde in die Bücher nicht aufgenommen. Am 11. August 1990 wurde die Firma F-G. mit Sitz in Gra. gegründet. Alleingesellschafterin ist laut Notariatsakt die Al. mit Sitz in An. . Das Stammkapital der F-G. beträgt – vor der Erhöhung 1991 um 2,4 Mio. DM – 250.000,00 DM. Dieser Betrag ist in der Bilanz zum 31.12.1990 bei der A. nicht enthalten. Gerade durch diese Beteiligungen (100 % an der To, 100 % an der F-G. , D) kommt der erhöhten Mitwirkungspflicht besondere Bedeutung zu. Eine Überprüfung der verschiedenen Verrechnungen wäre nur möglich gewesen, wenn entsprechende Auskünfte erteilt bzw. Unterlagen vorgelegt worden wären.

Tz 28 Vorhalt 8. Februar 1994:

Folgender Vorhalt wurde im Februar 1994 dem Steuerberater übermittelt: Auf Grund vorliegender Unterlagen drängt sich der Verdacht auf, dass es sich bei den Firmen Co. in Vaduz und V Schweiz in Ch und so genannte "Sitzgesellschaften" handelt. Deshalb werden Sie ersucht, entsprechende Unterlagen vorzulegen, aus denen ersichtlich ist, dass es sich um keine Sitzgesellschaften handelt. Es wird darauf hingewiesen, dass die jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen auf Sitzgesellschaften keine Anwendung finden. Eine Beantwortung dieses Schreibens erfolgte bis zum heutigen Tage nicht.

Tz 29 Verstecktes Stammkapital:

Der Abgabepflichtige ist in der Wahl der Mittel, mit denen er seinen Betrieb führen will, grundsätzlich nicht beschränkt. Er darf bei der Auswahl seiner Finanzierungsmöglichkeiten nicht bevormundet werden. Es steht ihm daher auch frei, ob er seinen Betrieb mit Eigen- oder Fremdkapital ausstatten will. Eine in die äußere Form eines Darlehens gekleidete Forderung des Gesellschafters an die Kapitalgesellschaft darf daher nur unter besonderen Umständen, die dafür sprechen, dass die Darlehenshingabe für die Gesellschaft objektiv den wirtschaftlichen Erfolg hat, Eigenkapital zu ersetzen, und daher eine Kapitalzuführung (Kapitalerhöhung) das wirtschaftlich Gebotene gewesen wäre, als verdecktes Eigenkapital angesehen werden. Ob eine Zufuhr von Eigenkapital wirtschaftlich unbedingt geboten, also betriebsnotwendig war, wird in vielen Entscheidungen anhand des ausgewiesenen Nennkapitals und des effektiv durch die betriebliche Tätigkeit erforderlichen (und ganz oder teilweise durch Gesellschafterdarlehen gedeckten) Kapitalbedarf beurteilt. Ein Missverhältnis spricht für verstecktes Stammkapital, zumal sich um eine betriebsnotwendige Dauerwidmung von Kapital handelt. Ist – wie beim gegenständlichen Fall – unklar, ob die Mittelzufuhr den Charakter eines Darlehens oder einer Eigenkapitalzufuhr hat, weil die Zufuhr der Mittel wenn auch unter der Bezeichnung Darlehen, doch unter Bedingungen erfolgt, die eine klare Einordnung nicht zulassen und Zweifel erwecken, ob es sich um eine echte Darlehensgewährung handelt, hat die Beurteilung nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu erfolgen. Nach § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Die Frage der subjektiven Körperschaftsteuerpflicht ist vom Prinzip der Maßgeblichkeit der Rechtsform beherrscht. Dieses Prinzip geht aber nicht soweit, dass in allen Fällen von Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter die steuerliche Beurteilung an die äußere Einkleidung des Sachverhaltes oder gar an die von den Parteien gewählte Bezeichnung gebunden wäre. Die Sphäre der Gesellschaft ist von der Sphäre der Gesellschafter streng getrennt. Nach den handelsrechtlichen Vorschriften ist aber die Kapitalausstattung ein integrierter Bestandteil der Rechtsform. Zu den wesentlichen Regelungsbereichen im Recht der Kapitalgesellschaften zählen die Normen über die Mindestkapitalausstattung und die Kapitalerhaltung. Gem. § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter gelten bei der Erhebung der Abgaben, soweit in der Abgabenvorschrift nichts anderes bestimmt ist, die in § 24 BAO aufgestellten Regeln. Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die zu den Bilanzstichtagen ausgewiesenen "Verbindlichkeiten V Est" (Beteiligungen Prüfungszeitraum 99 %) in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als verstecktes Stammkapital zu beurteilen sind.

In der Vorhaltsbeantwortung wird davon ausgegangen, dass den Bilanzansatz "Verbindlichkeiten V Est" ein Darlehensvertrag zu Grunde liegt. Ein solcher Darlehensvertrag entsteht gem. § 983 ABGB dadurch, dass jemanden eine bestimmte Menge vertretbarer Sachen übergeben wird, nach einer gewissen Zeit ebenso so viel von derselben Gattung und Güter zurück zu geben. Zunächst ist anzumerken, dass sich aus der Buchhaltung ergibt, dass überhaupt nicht von einem einzelnen Darlehen die Rede sein kann, sondern offensichtlich von einer Vielzahl solcher "Darlehen", da von Herrn H zahlreiche "Einlagen" und "Entnahmen" in laufender Rechnung getätigt wurden. Hier von "Darlehen" im Sinne der obigen Begriffsbestimmung zu sprechen, ist daher überhaupt verfehlt. Davon abgesehen ist wesentliche Voraussetzung eines Darlehensvertrages die Vereinbarung einer Rückzahlungsverpflichtung. Angaben diesbezüglich wurden bisher keine gemacht. Angaben darüber, wann diese "Darlehensverträge" abgeschlossen wurden, konnten bisher nicht gemacht werden. Ziffernmäßig erfasst wurden diese "Verbindlichkeiten" häufig erst zum Bilanzstichtag (nach Umbuchung der einzelnen Verrechnungskonten). Auch die Verbuchung (Konten der Klasse 9 statt 3) lässt darauf schließen, dass die gegenständlichen Beträge nicht als Verbindlichkeit sondern als Teil des Kapitals betrachtet wurden. Daneben ist nach Lehre und Rechtsprechung für die Beurteilung von Gesellschafterdarlehen auch das Verhältnis zwischen Eigen- und Fremdkapital maßgebend.

	1990	1991
Stammkapital	500.000,00	500.000,00
Ausstehende Einlage	250.000,00	250.000,00
Fremdkapital	7.794.300,00	15.223.887,00

Dieses auffallende Missverhältnis zwischen Eigen- und Fremdkapital zeigt, dass die Gesellschaft offensichtlich von Anfang an unterkapitalisiert war. Der Verlust des ersten Geschäftsjahres z.B. ist doppelt so hoch wie das Stammkapital. Es folgen Beispiele für die Rechtsprechung.

V Invest	1989	1990	1991
Bilanzsumme	7.732.000,00	15.517.000,00	27.499.000,00
Kapital	500.000,00	500.000,00	500.000,00
in %	6,5	3,2	1,8

Tz 31 – Personalverpflegung 1989 – unstrittig

Tz 32 Zusätzliche Vorsteuern 1989 – unstrittig

Tz 33 Für die Mietaufwendungen im Zusammenhang mit dem Gasthaus in O. ist ein Vorsteuerabzug nicht zulässig (siehe dazu Prüfungsfeststellungen RF ).

Vorsteuerkürzung 1989: 25.000,00; 1990: 10.000,00.

Tz 34 Vorsteuerkürzung – nicht strittig

Tz 39 Im Zuge des Erwerbes der Geschäftsausstattung von RW wurde auch eine Getränkeabnahmeverpflichtung an die Brau AG mitübernommen. In der Buchhaltung wurde dieses Lieferübereinkommen bisher nicht erfasst (es folgt eine Darstellung der Gewinnauswirkung).

Tz 40 Folgende Aufwendungen die das Unternehmen RW betreffen, wurden bei der V Invest GmbH als Betriebsausgaben geltend gemacht:

1989		brutto	Vorsteuer
ER 4	B	2.332,00	212,00
ER 30	Grad.	2.574,00	234,00
ER 31	Grad.	3.564,00	324,00
ER 39	SKG	9.462,00	1.892,40
ER 40	SKG	6.384,00	1.064,00
ER 191	Wi	8.236,80	1.372,80
Summe		32.552,80	5.099,20
Vorsteuer		-5.099,20	
Netto		27.453,60	

Dieser Betrag stellt nachträgliche Anschaffungskosten dar (es folgt eine Darstellung der gewinnmäßigen Auswirkung).

Tz 41 Das an die A. verrechnete Pauschalhonorar ist bereits 1990 als Ertrag zu berücksichtigen (siehe Punkt 2 der Prüfungsfeststellungen zu St.Nr. 123/4567). Aktive Rechnungsabgrenzung zum 31.12.1990: 62.400,00.

Tz 42

Im April 1990 wurden Warenvorräte im Wert von 70.000,00 an die Firma We. verkauft. Dies wurde bisher nicht in der Buchhaltung berücksichtigt (Darstellung der Auswirkung auf die Bilanz).

Tz 43 Die Zurverfügungstellung von Geldbeträgen an die CoDi stellt laut Punkt 4 der Prüfungsfeststellungen zu St.Nr. 234/5678 lediglich eine Art der Verrechnung dar. Sämtliche Beträge wurden der V Est zugerechnet (Darstellung der Gewinnauswirkung).

Tz 44 Die Kosten für die Firmengründung wurden bereits 1988 als Aufwand berücksichtigt und können daher 1989 nicht noch einmal als Betriebsausgabe anerkannt werden (Darstellung der Gewinnauswirkung).

Tz 45: Für Gebäude, die nicht unmittelbar Betriebszwecken dienen, steht gem. § 10 Abs. 3 EStG ein Investitionsfreibetrag nur dann zu, wenn der ausschließliche Betriebsgegenstand die gewerbliche Vermietung von Wirtschaftsgütern ist. Das Gebäude muss jene Tätigkeiten ermöglichen, die der Betrieb nach seinem Hauptzweck zur Erzielung von Betriebseinnahmen entfaltet. Maßgeblich für die Frage, ob der ausschließliche Betriebsgegenstand die gewerbliche Vermietung ist, sind sowohl die Vertragsgrundlage des Unternehmens (Gesellschaftsvertrag, Satzung usw.) als auch die tatsächliche Geschäftsführung. Unter Berücksichtigung dieser Bestimmung kann für das Gebäude in K. geltend gemachter Investitionsfreibetrag nicht anerkannt werden (Darstellung der Auswirkung).

Tz 46

Laut Feststellungen der Betriebsprüfung stellen 25 % des Darlehens V Est. verstecktes Stammkapital dar. Folgende Berichtigungen geben sich dadurch.

Verbindlichkeit V Est	STB	BP	STBA
1.1989	0	0	0
Änderung bisher	4,344.232,36	4,344.232,36	
Verrechnung Roboter		-940.237,69	
Verdecktes Stammkapital		-1,086.000,00	
31.12.1989	4,344.232,36	2,317.994,67	2,026.237,69
1.1.1990	4,344.232,36	2,317.994,67	
Änderung bisher	8,275.314,01	8,275.314,01	
Verrechnung Roboter		-793.231,48	



verstecktes Stammkapital		-2,069.000,00	
31.12.1990	12,619.546,37	7,731.077,20	4,888.469,17

Tz 47 Darstellung verstecktes Stammkapital (es folgt die ziffernmäßige Auswirkung)

Tz 48 Passivierung der Umsatzsteuer (es folgt die Darstellung der ziffernmäßigen Auswirkung)

Tz 49 Passivierung Kest-Forderung (Darstellung der ziffernmäßigen Auswirkung)

Tz 50 Da die Kest von den versteckten Gewinnausschüttungen durch den Gesellschafter getragen wird, ist eine entsprechende Forderung zu aktivieren (Darstellung der ziffernmäßigen Auswirkung)

Tz 62 Durch die Qualifizierung als Stammkapital stellen folgende Zinsen eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Verdeckte Gewinnausschüttung H 1989: 55.000,00, 1990: 170.000,00

Tz 63 Die Miete im Zusammenhang mit dem Gastgewerbe in O. hält einem Fremdvergleich nicht stand (siehe Punkt 1 der Prüfungsfeststellungen zu St.Nr. 345/6789). Folgende Berichtigungen sind erforderlich:

Miete RF	1989	1990
Bisher (netto)	250.000,00	100.000,00
Laut BP (netto)	80.000,00	32.000,00
Aufwand	170.000,00	68.000,00
Vorsteuer	17.000,00	6.800,00
Versteckte Gewinnausschüttung RF	187.000,00	74.800,00

Tz 64 Die Schenkungssteuer für den Vertrag vom 16. März 1989 (RW ) betrifft Frau RF und kann daher nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden. Verdeckte Gewinnausschüttung RF 1989: 30.590,00

Tz 65

Eine Strafe der Bezirkshauptmannschaft D. für die Beschäftigung von jugoslawischen Staatsangehörigen ohne Beschäftigungsbewilligung ist nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig. Gewinnerhöhung 1989: 11.000,00

Tz 66

Die Versicherung bei der X betrifft das Gebäude O. . Die bezahlte Prämie für das zweite Halbjahr 1990 kann somit bei der V Invest nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden.

Verdeckte Gewinnausschüttung RF 1990: 5.796,00

Tz 67 Darstellung der versteckten Gewinnausschüttungen

	1989	1990
H		
Zinsen	55.000,00	170.000,00
RF		
Miete	187.000,00	74.800,00
Schenkungssteuer	30.590,00	
Versicherung		5.796,00
Summe	217.590,00	80.596,00
Gesamt	272.590,00	250.596,00

In der Folge wurden am 21.8.1998 die verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuer-Körperschaftsteuerbescheide für 1989 und 1990 erlassen. Der Haftungs- und Abgabenbescheid Kapitalertragsteuer für den Prüfungszeitraum 1989 bis 1990 wurde am 15. Dezember 1998 erlassen.

In der Folge wurde am 9.9.1998 gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 1989 und 1990 berufen. Es wurde ausgeführt

Ad 1) Laut Tz 33 des BP-Berichts wurde ein Vorsteuerabzug aus den Mietaufwendungen im Zusammenhang mit der Miete des Gasthauses in O. (St.Nr. 111/222, RF ) nicht anerkannt. Dagegen richtet sich diese Berufung, weil, wie in der Berufung zu St.Nr. 111/222 ausgeführt – M.E. beim Leistenden Liebhaberei nicht vorliegt. Weiters steht der Vorsteuerabzug aus diesen Mietaufwendungen dem Leistungsempfänger alleine auf Grund der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnungen zu, weil es für den Leistungsempfänger unmöglich zu erkennen ist, ob dem Leistenden im Nachhinein die Unternehmereigenschaft aberkannt wird, insbesondere dann, wenn der Leistenden für Leistungen ein Entgelt verlangt, welches offensichtlich für Investitionen des Leistenden kostendeckend ist. Hätte der Leistungsempfänger selber investiert, so wären diese Kosten (Abschreibung Zinsen) anstelle der Miete in einer ähnlichen Höhe angefallen und hätte daher der Leistungsempfänger nie

eine Liebhaberei beim Leistenden vermuten können. Es wird daher beantragt die Vorsteuern anzuerkennen.

Ad 2) Laut Tz 63 des BP-Berichtes würden Großteile der bezahlten Mieten verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen und zwar an Frau RF (für Gebäude und Einrichtung).

Jahr	netto	Vorsteuer	brutto
1989	170.000,00	17.000,00	187.000,00
1990	68.000,00	6.800,00	74.800,00

Von Seiten des Finanzamtes werde dies damit begründet, dass nach Betriebsschließung im Herbst 1992 das gesamte Lokal um 19.000,00 S im Monat vermietet worden sei.

Grundsätzlich dürfe dazu festgehalten werden, dass Leistung und Gegenleistung in einem ausgewogenen Verhältnis stehen würden, da die Mieten entsprechend den damals gültigen Zinssatz von 8 bzw. 9 % kalkuliert worden seien. Es könne aber nicht das Finanzamt von der vom Gesetzgeber normierten grundsätzlichen Überlassung der privat autonomen Verantwortung der Vertragspartner bei der Festlegung der Leistungs-Gegenleistungs-Relation abgehen. Die Berechnung der Mieten würde im gegenständlichen Fall fremdüblichen Bedingungen entsprechen, basierend auf einer Investitionsrechnung, wobei noch zu berücksichtigen sei, dass vom Mieter keinerlei Ablösen verlangt worden seien. Die Berechnung der Mieten könne vom Finanzamt nicht als unüblich bezeichnet werden. Dass sich diese Investitionen für die Eigentümer nachträglich als Fehlinvestition herausgestellt hätten, ändere nichts an der grundsätzlichen Richtigkeit der kalkulierten Mieten um an der vom Leistungsempfänger als angemessenes Entgelt empfundenen Höhe. Im Übrigen dürfe noch auf folgende Fassung hingewiesen werden: Einerseits werde beim Vermieter (St.Nr. 111/222 ) Liebhaberei unterstellt, weil der vom Finanzamt herabgesetzten Miete kein Gewinn erzielt werden könne, andererseits werde beim Mieter bei der richtigen Miete eine verdeckte Gewinnausschüttung unterstellt. Dies erinnere an eine Doppelmühle beim bekannten Spiel Mühle, denn egal wie die Miete kalkuliert werden, irgendein Haar in der Suppe findet das Finanzamt trotzdem. Es werde daher beantragt, die Mietaufwendungen lt. Bilanzen als Betriebsausgaben und nicht als verdeckte Ausschüttung anzuerkennen. Weiters werde eine mündliche Verhandlung beantragt.

Mit Schreiben vom 9. September 1998 wurde weiters gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid Kapitalertragsteuer 1989 bis 1990 berufen und darauf hingewiesen, dass dieser Bescheid fälschlicherweise an die Firma V Invest GmbH zugestellt worden sei. Der Bescheid wurde sodann neu ausgefertigt und richtig zugestellt.

Sodann wurde mit Schreiben vom 28.12.1998 nochmals Berufung erhoben und im Wesentlichen ausgeführt: Begründend werde auf das zum Punkt Tz 63 des BP-Berichtes im Zuge der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid Ausgeführte verwiesen. Es werde daher beantragt die Mietaufwendungen lt. Bilanzen als Betriebsausgabe und nicht als verdeckte Ausschüttung anzuerkennen. Es werde daher hinsichtlich eines Betrages an Kapitalertragsteuer von 65.450,00 S resultierend aus dieser Gewinnausschüttung berufen.

In der Folge langte am 23. Februar 1999 eine Stellungnahme des Prüfers zur Berufung ein und führte dieser aus:

Vorsteuerabzug: Gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972 gelten Lieferungen oder sonstige Leistungen nicht für das Unternehmen ausgeführt, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) iSd § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des EStG 1988 oder des § 8 Abs. 2 und § 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des KStG 1988 sind. Dadurch werde zum Ausdruck gebracht, dass für den Bereich der Umsatzsteuer im Falle einer verdeckten Ausschüttung nicht abzugsfähige Aufwendungen anzunehmen seien. Der Ausschluss des Vorsteuerabzuges setze eine Leistung des Gesellschafters an die Gesellschaft voraus, für die von der Gesellschaft ein überhöhtes Entgelt bezahlt werde. Durch das Wort überwiegend werde eindeutig zum Ausdruck gebracht, dass es für die Beurteilung der Frage, ob eine einheitliche Lieferung oder sonstige Leistung nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972 als für das Unternehmen ausgeführt gelte, auf das Überwiegen des Erwerbszweckes ankomme. Sei das Entgelt für eine Leistung eines Unternehmers überwiegend keine abzugsfähige Ausgabe (Aufwendung) so gelte die gesamte einheitlich zu beurteilende Lieferung oder sonstige Leistung als nicht für das Unternehmen ausgeführt. Da im gegenständlichen Fall der überwiegende Teil der Miete als verdeckte Ausschüttung qualifiziert worden sei, wäre der Vorsteuerabzug in voller Höhe nicht gerechtfertigt. Bisher sei jedoch nur vom übersteigenden Betrag eine Vorsteuerkürzung vorgenommen worden.

Miete: Bei der Beurteilung der Frage, ob eine verdeckte Ausschüttung vorliege oder nicht, komme der Methode des Fremdvergleiches eine große Bedeutung zu. Dabei werde untersucht, ob die Körperschaft bei gegebenen Verhältnissen auch einem fremden Dritten, der nicht Anteilsinhaber sei, einen solchen Vorteil einräumen würde. Nach der Rechtsprechung konzentriere sich das Problem auf die Frage, ob zwischen Gesellschafter und Gesellschafter ein angemessener wirtschaftlicher Leistungsaustausch stattfinden würde, ob der Leistungsaustausch in dieser Form zu diesen Bedingungen oder unter denselben wirtschaftlichen Voraussetzungen auch zwischen einander fremd gegenüber stehenden, gegenüber stehenden Personen stattgefunden hat. Diese Frage stehe vor dem Hintergrund der Tatsache, dass im Wirtschaftsleben bei denen, die sich daran beteiligen, ein Interessensgegensatz herrsche und dass niemand dem anderen etwas schenke. Vielmehr

würden Wirtschaftstreibende auf den möglichst günstigen Erfolg Bedacht zu nehmen pflegen und Leistung und Gegenleistung sorgfältig abzuwägen. Es werde also ein objektiver – vom Verhältnis Gesellschafter bereinigter – Maßstab gesucht, an dem die nicht als Gewinn erscheinende Zuwendung bzw. deren Angemessenheit beurteilt werde. Nach der Rechtsprechung setze die Prüfung der Angemessenheit eines Leistungsaustausches zwischen Gesellschaft und Gesellschafter eindeutige und klare im Voraus getroffene Vereinbarungen voraus, da sonst willkürliche Gewinnverlagerungen ermöglicht würden. In mehreren Erkenntnissen habe der VwGH die Auffassung vertreten, dass Vereinbarungen zwischen der Körperschaft und dem Anteilsinhaber jenen Anforderungen entsprechen müssten, wie sie für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gefordert würden. Die steuerliche Anerkennung werde davon abhängig gemacht, dass die Vereinbarungen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen würden

2. eindeutigen und klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und

3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen: Am Bestandsverhältnis an sich wird nicht gezweifelt. Eindeutigen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt: Obwohl die Schriftform bei Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter nicht ausdrücklich verlangt werden kann, wird sie doch den Nachweis einer vertraglichen Vereinbarung erleichtern. So misst etwa Abschnitt 20 der ESt-Richtlinien der Schriftform von Verträgen zwischen Ehegatten immanente Beweisfunktion bei. Weder für die Vermietung von Frau RF (Gesellschafterin) noch für die Vermietung von der V Invest wurde ein schriftlicher Mietvertrag vorgelegt.

Abschluss der Vereinbarung wie zwischen Fremden: Die zivilrechtliche Gültigkeit vermögensrechtlicher Geschäfte werde durch gesellschaftsrechtliche Beziehungen zwischen den Vertragspartnern grundsätzlich nicht berührt, dennoch seien derartige Vereinbarungen für steuerliche Zwecke nicht unesehen und automatisch anzuerkennen. Sie seien vielmehr unter einem steuerlichen Blickwinkel zu würdigen. Stelle man die Miete zwischen Gesellschafter und Gesellschaft verrechnet worden jene Miete gegenüber die ab 1993 vom Dritten für dieses Objekt bezahlt wurde, so gibt sich folgendes Verhältnis. Miete erklärt: 60.000,00; Fremdvermietung 20.000,00.

Auch ein Vergleich mit ähnlichen Objekten in der mittelbaren Umgebung zeige, dass der Betrag von 20.000,00 an der Obergrenze der erzielbaren Miete in O. liege. Was ebenfalls nicht als fremdüblich bezeichnet werden könne, sei die Art der Bezahlung. Die Miete werde weder bar ausbezahlt noch auf ein Bankkonto überwiesen, sondern lediglich auf so genannten Lieferantenkonten gegenverrechnet, Konto 306001 "1" und Konto 303001 "2". Für die

Übernahme von Miete von RF durch die V Invest wurden an die We. sogar Zinsen verrechnet. Da der Fremdvergleich eindeutig ergibt, dass hier eine Vorteilsgewährung an den Gesellschafter vorliegt, war die überhöhte Miete als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren.

Die Berufungen hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1989 und 1990 wurden der Finanzlandesdirektion für OÖ. am 23. Dezember 1998 vorgelegt, die Berufung über den Haftungs- und Abgabenbescheid Kapitalertragsteuer wurde am 22. November 2000 vorgelegt.

Mit Schreiben vom 9. Oktober 2000 langte ein Schreiben von H ein und wurde ausgeführt. Es werde auf die eingelegten Rechtsmittel verwiesen. Weiters werde auf die Befragung von Herrn H durch die Bediensteten des FA D. verwiesen. Es sei ihnen klar mitgeteilt worden, dass diese keine Sitzgesellschaft ist, sondern eine Investition-, Handels- und Finanzierungsfirma, die ständig in verschiedenen europäischen und außereuropäischen Ländern tätig sei. Der Handel erstreckte sich z.B. auf Israel in den oben Jahren auf jährlich ca. 6 Mio. DM der sie nichts angehe und der auch nicht mit Österreich vollzogen werde. Absolut albern sei auch die Angabe, dass sämtliche Beträge H zuzurechnen seien. Bei der Besprechung sei von H mitgeteilt worden, dass alle Beträge ausschließlich an AF zuzurechnen seien, der weder in Österreich noch in einem anderen Hochsteuerland wohne, die sie hier umzaubern wollen (siehe hiezu BAO, § 114 – eine sorgfältige Ermittlung habe überhaupt nicht stattgefunden – man behaupte unwahr in der Vorbemerkung Seite 2 1. Abschnitt, dass Geldleistungen an derartige Gesellschaften abgeflossen seien. Zeigen Sie einen Punkt auf, wo Geldleistungen jeder Art abgeflossen seien. Die Bediensteten hätten offensichtlich eine andere Firma geprüft und schlampig gearbeitet. Auf einen angebotenen Beweis seien Sie § 114 BAO verstoßend rechtswidrig nicht eingegangen. Auch der zweite Absatz sei eine schriftliche Lüge, denn es sei weder BAO, § 115 Abs. 2, 3 noch Abs. 4 beachtet worden. Nach BAO § 77 Abs. 1 hätten Sie überhaupt keine Lust gehabt den Abgabepflichtigen zu ermitteln, weil er nicht in das vordemokratische Strickmuster passe. Nach BAO § 79 114 mangelnde Parteifähigkeit seien die Bescheide von Anfang an nichtig – unrichtige Zuordnung an H . Richtig sei AF und der habe keine Wohnsitz oder Wohnung in Österreich. Auf den Antrag auf Akteneinsicht und Vorlage der Aktennotiz der Befragung von H sei keine Antwort erfolgt. Er komme jetzt unangemeldet und werde Akteneinsicht nehmen. Seite 6 mittlere Absätze nach der (9) würden das mangelnde Fachwissen und Nichtbeachtung BAO § 114 des Finanzamtes zeigen. Was sei es denn nun wirklich? Man behaupte unwahr die Co. sei eine Sitzgesellschaft und behaupte unwahr rechtswidrig vordemokratisch auf unsere klare Antwort, dass es sich um keine Sitzgesellschaft handle, und wir das korrekt beantworten und der Antwort nicht beachtend. Wir seien eine Sitzgesellschaft und es würde liechtensteinisches Recht widersprechen nur weil es nicht in Ihr vordemokratisches Recht BAO verstoßende Strickmuster hineinlasse. Haben Sie schon mal von einer gemeinsamen Wirtschaftszone gehört? Haben Sie schon gehört, dass

man Mitarbeit außerhalb des Firmensitzes in dieser Wirtschaftszone oder Anmeldung in irgendeinem Büro und Betrieb ebenfalls ohne Anmeldung in dieser Wirtschaftszone beschäftigen darf. Können Sie sich vorstellen, dass wir die Arbeiten an andere Firmen vergeben und unser technisches Wissen verkaufen? Haben Sie uns jemals danach gefragt? Sie verschwenden mit dieser rechtswidrigen Art und Weise BAO-Verstoße und Steuergelder und betreiben üble Nachrede. Nach Akteneinsicht würden wir darauf zu kommen. Der letzten Satz sei bereits üble Nachrede, denn wir beantworten korrekt diese Frage und was das Ganze sei haben Sie bereits klar geschrieben und brauche nicht wiederholt zu werden. Er hätte die österreichischen Buchhaltungsmitarbeiter nicht ausgebildet, hätte die Bilanzen und Buchungen nicht auf Richtigkeit überprüft, da wir das ja an Fachkräfte gegen Kostenerstattung abgegeben hätten. Zu Seite 8 des Schlussbesprechungsprogrammes, welches nie rechtsgültig stattgefunden habe, auch hier handle es sich um ein Strickmuster mit Halbwahrheiten Ihrerseits. Das Statuten Artikel 2 - Zweck der 1979 gegründeten Firma – siehe Öffentlichkeitsregister lautet: "Import und Export von Waren aller Art". Wo ist das nach Ihren Angaben Art. 534 PRG richtig muss es heißen Art. 534 ff PRG verboten?? Bereits hier würden Sie wieder gegen rechtswidrig nach der BAO-Paragrafen verstoßen. Insbesondere in der I.. Die Gesellschaft könne alle Geschäfte vornehmen welche dem Gesellschaftszweck dienlich seien. Sie könne auch Grundstücke im In- und Ausland erwerben, veräußern oder verwalten, sowie Unternehmensberatungen vornehmen. Wollten Sie tatsächlich unwahr behaupten, dass die Statuten die Bilanzierungsgrundsätze nicht enthalten? Obwohl die Gesellschaft kein Sitzunternehmen sei, wir die freien Feinheiten kennen, ist es eine renovierungsbedürftige Albernheit derartiger Unwahrheiten in dem Schlussbesprechungsprogramm wo man eigentlich Fachwissen eines Amtsdirektors des Finanzamtes D. voraussetzt einzusetzen. Sitzunternehmensnamen dürfen nur in einer fremden Sprache in das Öffentlichkeitsregister eingetragen werden. Auf diese rechtskräftige Unterlage des FA D. ist der Unterzeichner schon gespannt. Seite 9 Ihr erstes blabla. Gegenfrage wie ist es mit den Firmen in Österreich? Ist es doch genauso oder? Vorsätzlich unwahr ist die Angabe des Finanzamtes D. : Bilanzen sind ausschließlich in fremder Währung zu erstellen". Die Bilanzen der von uns befreundeten Firma sind alle in Schweizer Franken durchgehend erstellt. Schon deshalb sei es keine Sitzgesellschaft, wenn Sie den Nachweis erbringen können. Bei Nachweis sei dieses Wissen vorzulegen. Der Unterzeichner habe von Herrn AF Anweisung grundsätzlich nichts außer bei den zuständigen Behörden herauszugeben. Weisen Sie dem Unterzeichner H nach, auf welcher Rechtsbasis dieses Recht von Herrn AF gebrochen werden sollte. Sie seien nicht die zuständige Behörde. Weder dieses substanzlose Lügengebäude des Finanzamtes noch die Bilanzen seien von uns unterschrieben und seien somit nicht rechtsgültig sondern von Anfang an nichtig. Paragrafen siehe Vorblätter dieses Schreibens und andere Schreiben um

Wiederholungen zu vermeiden. Nicht nachvollziehbar sei die Aufstellung der Darlehen. Wissen Sie eigentlich wie viele Liechtenstein es gibt und wo der V (Kurzbezeichnung)? Sie prüfen 88 bis 90 und schreiben rechtswidrig BAO-Verstoße bis 1991. Schon deshalb ist der Bescheid nichtig. Richtig ist eine klare Aufstellung des Prüfungszeitraums. Devisenrechtliche Vorschriften???

1. Wurden wir von der Sparkasse O. nicht darauf aufmerksam gemacht
2. wurde sehr wohl über die SK O. Geld überwiesen. Wir wurden noch im Wechselkurs ganz erheblich von dieser Bank betrogen. Seit diesem Betrugsfall wurde nur noch Geld in kleineren Beträgen transportiert.
3. Devisenrechtliche Vorschriften sind nicht bekannt. Um welche handelt es sich. Sind diese bereits verjährt. Eine nachträgliche Anmeldung kann durchaus noch erfolgen. Es sei für das Finanzamt D. offensichtlich ein Verbrechen wenn man Arbeitsplätze und Investitionen schafft. Widerspricht vollkommen den Werbeschriften des Landes Österreich, man soll investieren. Ihr Vortrag ist auch in diesem Punkt unwahr Bescheid und Schlussbesprechung nichtig.

#### Antrag

1. Alle Bilanzen 1988 bis 1990 sind als nichtig zu erklären, da diese nicht unseren Vorgaben entsprechen
2. alle Prüfungen 1988 bis 1990 sind als nichtig zu erklären, da wie beschrieben rechtswidrig
3. alle Berechnungen des Finanzamtes für die Jahre 1988 bis 1990 sind nichtig zu erklären
4. alle vorherigen Handlungen des Finanzamtes sind einzustellen, auszusetzen und von Anfang an auf null zu setzen. Das gelte auch für alle Säumniszuschläge, Zinsberechnungen, Zwangsstrafen. Der Eingang wolle bestätigt werden.

Mit Schreiben vom 20. Oktober 2000 langte ein weiteres Schreiben ein und wurde ausgeführt. Bei der Besprechung sei das Thema Sitzgesellschaft oder nicht von den Bediensteten nicht angesprochen worden. Anbei der Beweis, dass sehr wohl u.a. Handelwaren eingekauft und verkauft worden sei. Es gebe deshalb nicht den geringsten Grund, die mindestens über 20 Jahre bestehende Firma herabzuwürdigen. Ferner würden wir uns als Holding ansehen. Anbei Literatur über Holdinggesellschaften in Österreich. Auf Grund dieser Unterlagen installierten wir die Firma in Österreich. Wir können nicht nachvollziehen warum wir ungleich behandelt werden oder geben es in Österreich zweierlei Maß. Dass Neugründungen um Arbeitsplätze zu schaffen in Österreich äußerst risikoreich ist, haben nicht nur wir erlebt, dass Sie aus den beiliegenden Artikeln entnehmen wollen. Wir werden uns aber mit allen Mitteln gegen die Ungleichbehandlung und dubiosen Unterstellung verbunden mit u.a. schlampiger Bearbeitung unserer vorgelegten Bilanzen auch weiterhin wehren. Schreiben wird fortgesetzt insbesondere das Thema Liebhaberei, dass Sie aus der Klamottenkiste holen ist



renovierungsbedürftig und absolut haltlos. Beigelegt war diesem Schreiben eine Rechnung der Firma AB. An die V Est, wobei beide Adressen entfernt wurden, die Rechnungsnummer wurde entfernt, es folgt eine Aufstellung von offensichtlich Handelswaren und eine Gesamtsrechnungssumme von 246.272,09 DM. Weiters beigelegt war ein Artikel über die Holdinggesellschaften in Österreich und ein Artikel der FAZ vom 11.7.1998 mit dem Titel "In Gestrüpp von Bürokratie und unkoordinierten Hilfsangeboten".

In der Folge wurde seitens der Referentin ein Vorhalt ausgefertigt und ausgeführt:

"1) Im Schreiben vom 9. Oktober 2000 führen Sie zu der genannten Berufung an, die für die streitgegenständlichen Jahre abgegebenen Bilanzen seien nichtig, da sie "nicht unseren Vorgaben entsprechen". Inhalt und Umfang der Vertretungsbefugnis eines Steuerberaters ergeben sich aus der Vollmachtsurkunde. Laut Vollmacht vom 23. April 1997 wurde Herr B bevollmächtigt, Sie in allen steuerlichen und wirtschaftlichen Angelegenheiten gegenüber den zuständigen Behörden und Personen rechtsgültig zu vertreten und für Sie Eingaben, Steuererklärungen etc. zu unterfertigen, Akteneinsicht zu nehmen sowie alles ihm in Ihrem Interesse zweckdienlich erscheinende zu verfügen. Eine Zustellvollmacht wurde nicht erteilt. Aufgrund des Umfanges der Bevollmächtigung kann nicht davon die Rede sein, die ohne Unterschrift des Herrn H eingereichten Schreiben, Steuererklärungen etc. seien rechtlich nicht gültig. Die Wahl des Vertreters ist Sache des Abgabepflichtigen. Ist er mit dessen Arbeit unzufrieden, steht es ihm frei, die Vollmacht zu widerrufen. Bitte nehmen Sie dazu Stellung.

2) Im Schreiben vom 9. Oktober 2000 wird ausgeführt, dass sämtliche Beträge Herrn AF zuzurechnen seien, nicht Herrn H. Bitte erläutern Sie dieses Vorbringen und legen Sie allenfalls dazu vorhandene Unterlagen vor.

3) In der Beilage wird ein Schreiben der Betriebsprüfung übermittelt, in welchem die Auswirkungen der Feststellungen der Betriebsprüfung für die Jahre 1991 bis 1997 auch auf das Berufungsverfahren für die Jahre 1989 und 1990 dargestellt werden. Bitte nehmen Sie dazu Stellung.

4) In der Beilage wird weiters die Stellungnahme der Betriebsprüfung zu Ihrer Berufung übermittelt. Bitte nehmen Sie dazu Stellung."

Es erfolgte keine Beantwortung dieses Vorhaltes.

Mit Fax vom 31.5.2006 wurde die Referentin wegen Befangenheit abgelehnt. Der Ablehnungsantrag wurde mit Bescheid des Landessenatsvorsitzenden vom 1. Juni 2006 abgelehnt.

In der Berufungsverhandlung vom 1. Juni 2006, zu der kein Vertreter der Berufungswerberin erschien, wurde seitens des Finanzamtes wie bisher die Abweisung der Berufung beantragt.

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

Grundsätzliches: Die steuerliche Vertretung hat lediglich gegen die Versagung des Vorsteuerabzuges in Zusammenhang mit der Miete des Gasthauses in O. und die Qualifizierung des Großteiles dieser Miete als verdeckte Gewinnausschüttung an Frau RF berufen. Diese Punkte werden daher zuerst dargestellt. Im Anschluss daran werden die von Herrn H geltend gemachten Punkte behandelt.

#### **1) Verdeckte Gewinnausschüttung**

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

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

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind verdeckte Ausschüttungen u.a. Vermögensminderungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Verdeckte Ausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an den Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Verdeckte Ausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb veranlasst, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die aber anderen Personen nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (vgl. VwGH 27. Mai 1999, 97/15/0067).

Aufgrund des Trennungsprinzips sind schuldrechtliche Beziehungen zwischen den steuerlich selbständigen Körperschaften und ihren Gesellschaftern steuerlich prinzipiell anzuerkennen (vgl. VwGH 23.10.1997, 94/15/0160).

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird anhand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien

gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden.

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen fehlt es in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert (vgl. VwGH vom 29.10.1985, 85/14/0087). Im Hinblick auf den idR fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektive tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen.

Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Der Mietvertrag wurde nicht schriftlich abgeschlossen. Es wurden S 60.000,-- an Miete bezahlt. Ab 1993 wurde das Objekt fremdvermietet, es konnte lediglich eine Miete in Höhe von S 20.000,-- erzielt werden. Die Miete wurde nicht bar bezahlt, sondern auf Konten gegenverrechnet.

Der Abschluss eines Bestandvertrages (zivilrechtlich) bedarf nicht der Schriftform (VwGH 16.4.1991, 90/14/0043), liegt jedoch kein schriftlicher Bestandvertrag vor, so müssen die wesentlichen Vertragsbestandteile (zB Bestandgegenstand, zeitlicher Geltungsbereich, Mietzinshöhe, Wertsicherungsklauseln, Schicksal von Mieterinvestitionen, Instandhaltungspflichten, Tragung der Betriebskosten) mit genügender Deutlichkeit fixiert sein, wobei diesen Kriterien Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung zukommt (VwGH 8.9.1992, 87/14/0186).

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse stellt die gegenständliche Vermietung kein fremdübliches Mietverhältnis dar. Dies deswegen, weil die Bw. mit einem Fremden Dritten sicher einen schriftlichen Mietvertrag abgeschlossen hätte, um die Rechte und Pflichten, die sich aus dem Mietvertrag ergeben zu fixieren (zB Wertsicherungsklauseln, Schicksal von Mieterinvestitionen usw). Einem Fremden hätte die Bw. keine Miete bezahlt, die dem Dreifachen der für gleiche Objekte in der Umgebung erzielbaren Miete entspricht. Einem Fremden hätte die Bw. die Miete auch bar oder per Banküberweisung tatsächlich überweisen müssen, die Zahlungsmodalitäten sind im gegenständlichen Fall ebenfalls nicht fremdüblich und auch nicht vertraglich fixiert. Über allfällige weitere Bestandteile des Mietvertrages gibt es keine Hinweise.

Der überhöhte Anteil der Miete stellt daher eine verdeckte Ausschüttung an RF dar.

## 2) Vorsteuerabzug

Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten nach §12 Abs. 2 Z. 3 lit. a) UStG 1972 in der im Berufszeitraum geltenden Fassung Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben im Sinne der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z. 1 bis 5 des KStG 1988 sind.

Ob § 12 Abs. 2 Z 2 auch auf Fälle anwendbar ist, in denen eine Körperschaft überhöhte Entgelte für Leistungen eines Gesellschafters entrichtet ist strittig. Von der Betriebsprüfung wurde die Ansicht vertreten, dass die verdeckte Gewinnausschüttung überwiegt und daher ein Vorsteuerabzug zur Gänze nicht möglich ist. (vgl. Schreiben vom 23.2.1999, wonach in den Bescheiden die Vorsteuerkürzung bisher jedoch nur vom übersteigenden Teil geltend gemacht worden sei)

Nach Ruppe (Umsatzsteuergesetz-Kommentar, RZ 123 zu § 12) kann bei überhöhten Zahlungen der Gesellschaft für Gesellschafterleistungen als Entgelt im umsatzsteuerlichen Sinn nur jener Betrag angesehen werden, der für die Leistung selbst entrichtet wird, nicht hingegen der, der causa societatis geleistet wird.

Dieser Ansicht schließt sich die Referentin an, sodass die teilweise Vorsteuerkürzung wie in den Bescheiden vorgenommen richtig ist. Eine Korrektur zur gänzlichen Versagung der Vorsteuer wie von der BP angeregt wird nicht vorgenommen.

## 3) Verdecktes Stammkapital/Sitzgesellschaft

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

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

Für die Beurteilung ob verdecktes Stammkapital vorliegt, fordert die jüngere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.4.1999, 97/13/0068, 14.12.2000, 95/15/0127) nicht mehr streng den Nachweis der Behörde, dass die als Darlehen gestalteten Kapitalzuführungen eines Gesellschafters an seine Kapitalgesellschaft in wirtschaftlicher Betrachtungsweise objektiv Eigenkapital ersetzen. Auf das Missverhältnis zwischen Eigen- und Fremdkapital kommt es daher nicht mehr entscheidend an. Für die Annahme von verdecktem Eigenkapital genügt demnach schon, dass die Gestaltung des Darlehens nicht den vom Verwaltungsgerichtshof für Familienverträge entwickelten Kriterien entspricht. Das Fehlen jeglicher (eindeutiger und klarer) Vereinbarung über Sicherheiten ist jedenfalls als fremdunüblich zu be-

zeichnen (vgl. dazu VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179, 0180). Dies hat zur Folge, dass der für das Darlehen verbuchte Zinsenaufwand bei der steuerlichen Gewinnermittlung nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden darf und dass die dafür an den Gesellschafter bezahlten Zinsen Vorteilsgewährungen darstellen, die ihre Wurzel in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese sind als verdeckte Ausschüttung der Kapitalertragsbesteuerung zu unterziehen.

Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

In den von der Bw. eingebrachten Schriftsätzen wird davon ausgegangen, dass den zu den Bilanzstichtagen ausgewiesenen "Verbindlichkeiten V Est." ein Darlehensvertrag zugrunde liegt. Nach Ansicht der BP stellen diese "Darlehen" verdecktes Stammkapital dar.

Prüft man das Vorbringen der Bw. unter den Kriterien, die der VwGH für Familienverträge aufstellt, stellt man fest, dass die Bw. keinerlei Angaben machen konnte oder wollte, wann diese Darlehensverträge geschlossen wurden noch wurden diese vorgelegt. Auch die Feststellung der BP, dass die "Darlehensgeberin" eine Briefkastenfirma in Vaduz ist, wurde nicht durch Vorlage geeigneter Unterlagen entkräftet bzw. ist die Bw. ihrer Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen. Zu den Rückzahlungsmodalitäten und den Zinsen wurde seitens des Steuerberaters lediglich mitgeteilt, es seien marktkonforme Zinsen vereinbart worden und die Rückzahlung hätte von Liquiditätsüberschüssen zu erfolgen. Über Sicherheiten ist in den Vorhaltsbeantwortungen nichts enthalten. Es sind keine Tilgungszahlungen erfolgt. Es erscheint der Referentin nicht glaubwürdig, dass unter Fremden ein Darlehensvertrag dieser Höhe mündlich geschlossen würde. Auch der VwGH weist im Erkenntnis vom 4.5.1983, 81/13/56, darauf hin, dass Darlehen in dieser Höhe ohne entsprechende Beurkundung unglaublich sind. Ein Fremder würde jedenfalls auf Sicherheiten bestehen. Das fehlen jeglicher (eindeutiger und klarer) Vereinbarung über Sicherheiten ist jedenfalls als fremdunüblich zu bezeichnen (vgl. dazu VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179, 0180). Auch die Verbuchung dieser "Darlehen" in der Kontenklasse 9 (anstatt 3) lässt den Schluss zu, dass diese Beträge als Teil des Kapitals betrachtet wurden. Da die Kriterien eines Vertrages, der einem Fremdvergleich standhält, nicht vorliegen, ist ihm die steuerliche Anerkennung zu versagen.

Die Referentin ist daher der Ansicht, dass den Ausführungen der Betriebsprüfung, wonach 25 % des Darlehens V Est. verdecktes Stammkapital darstellen, zu folgen ist.

#### 4) Zurechnung an AF

Herr H bringt im Schreiben vom 9. Oktober 2000 vor, sämtliche Beträge seien AF zuzurechnen, der "weder in Österreich noch in einem anderen Hochsteuerland wohne".

Für diese Behauptung wurden trotz Aufforderung im Vorhalt keinerlei Nachweise vorgelegt und wurde dieses Vorbringen auch nicht näher erläutert. Geschäftsführer laut Firmenbuchauszug vom 1.6.2006 ist H, einzige Gesellschafterin RF. Es ist nicht ersichtlich, warum die verdeckten Ausschüttungen AF zuzurechnen sein sollten.

#### 5) Bilanzen

Herr H bringt im Schreiben vom 9. Oktober 2000 vor, sämtliche Bilanzen seien nichtig. Diesbezüglich wird auf die Ausführungen im Vorhalt der Referentin verwiesen.

#### 6) Sonstiges Vorbringen

Dem sonstigen Vorbringen der Berufungswerberin bzw. ihres Geschäftsführers können keine inhaltlichen Ausführungen zu den Inhalten der Betriebsprüfung mehr entnommen werden. Die eigenen Steuererklärungen, die eigenen Bilanzen und die gesamte Betriebsprüfung samt nachfolgenden Bescheiden werden als falsch, nichtig und unwahr bezeichnet. Neue Bilanzen wurden trotz Ankündigung nicht vorgelegt. Es wurden keine Unterlagen vorgelegt (laut Schreiben vom 9. Februar 2000 im Auftrag von AF). Die Bw. ist ihrer Mitwirkungspflicht im Verfahren nicht nachgekommen und hat es unterlassen, ihr Vorbringen zu beweisen. Im Gegensatz dazu hat die Betriebsprüfung ihre Überlegungen gut durchdacht und nachvollziehbar dargestellt. Inhaltliche Einwände wurden daher auch nur zu untergeordneten Punkten vorgebracht. Insbesondere dem Vorbringen des Geschäftsführers der Bw. konnte mangels Nachweis keine Glaubwürdigkeit beigemessen werden.

Die Berufung war spruchgemäß abzuweisen.

Linz, am 12. Juni 2006