



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Radschek und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Anna Mechtler-Höger, Mag. Robert Steier und Oswald Heimhilcher über die Berufungen der Bw., Handel mit Paletten und Gitterboxen, W.,R-Gasse, vertreten durch Dkfm. Fritz Scheidl, Steuerberater, 1070 Wien, Neustiftgasse 32, vom 28. November 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk vom 15. November 2002 betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für das Jahr 2000 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer 2002 nach der am 20. April 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeföhrten mündlichen Berufungsverhandlung

a) entschieden:

1. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2000 und Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer 2002 wird abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Körperschaftsteuer für das Jahr 2000 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2002 werden mit € 59.884,53 festgesetzt.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

2. Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2000 wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Kapitalertragsteuer wird ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von € 127.810,59 (ATS 1.758.712,-) mit € 31.952,65 (ATS 439.678,-) festgesetzt.

b) beschlossen:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2000 wird gemäß § 256 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI. Nr. 1961/194 idgF, als gegenstandslos erklärt.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die im Streitjahr einen Großhandel mit Holzpaletten und Gitterboxen betrieb.

Geschäftsführerin und Alleingesellschafterin war Frau L.T..

Im Zuge einer Nachschau gemäß § 144 BAO wurde festgestellt, dass Eingangsrechnungen einer Fa. W. GmbH in W.,H.-Gasse, in Höhe von ATS 2.671.600,- netto (ATS 3.205.920,-, ATS 534.320,-Vorsteuer) im Wareneinkauf enthalten gewesen seien. Erhebungen hätten ergeben, dass sich an der Adresse W.,H.-Gasse, keine Fa. W. GmbH befindet und daher mangels der gesetzlichen Voraussetzungen des § 12 UStG der Vorsteuerabzug nicht anzuerkennen sei.

Im Schätzungswege seien aber ATS 1.602.000,- als Wareneinkauf anzuerkennen.

Der nicht anerkannte Wareneinkauf von ATS 1.603.920,- sei unter Hinzurechnung der Kapitalertragsteuer in Höhe von ATS 534.640,- als verdeckte Gewinnausschüttung in Ansatz zu bringen.

Das Finanzamt erließ den Feststellungen Rechnung tragende Bescheide.

In der dagegen eingebrachten Berufung führte der steuerliche Vertreter der Bw. begründend aus, dass die Firmenadresse der Fa. W. GmbH, W.,H.-Gasse, unrichtig gewesen sei, treffe erst für den Zeitraum nach dem 16.3.2001 zu, da die Fa. W. GmbH seit diesem Zeitpunkt in Konkurs gewesen sei. Für die Veranlagung des Jahres 2000 könnten die Erhebungen der Finanzbehörde daher nicht herangezogen werden. Es werde ein Firmenbuchauszug der Fa. W. GmbH vorgelegt, aus dem ersichtlich sei, dass die Firma in der Zeit von 1.3.2000 bis 19.3.2001 tätig und in dieser Zeit im Firmenbuch eingetragen gewesen sei.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, Erhebungen der Finanzverwaltung hätten ergeben, dass auf der in den Rechnungen aufscheinenden Adresse W.,H.-Gasse , keine Fa. W. GmbH existent sei bzw gewesen sei. Weder ein Firmenschild noch ein derartiger Name schienen an der Adresse bzw auf der Gegensprechanlage auf. Außerdem sei diese Adresse amtsbekannt als Sitzadresse diverser Firmen. Nach den Ermittlungen der Behörde habe auch zwischen der Fa. W. GmbH und der zuständigen Hausverwaltung kein Mietverhältnis bestanden. Es fehlten somit die für eine Rechnung iSd § 11 UStG 1994 erforderlichen Angaben bzw fehle für den Leistungsempfänger eine wesentliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug.

Im Zuge der Prüfung seien aus den Rechnungen über den Wareneinkauf der Fa. W. GmbH Aufwendungen geltend gemacht worden. Geschäftsführer der Fa. W. GmbH seien laut Firmenbuch im Prüfungszeitraum

- J.M. (1.3.2000-23.9.2000)
- E.P. (24.3.2000-14.7.2000)
- M.P. (6.9.2000-15.3.2001)

gewesen.

Obwohl M.P. erst seit September als Geschäftsführer eingetragen sei, scheine er schon auf Rechnungen und Quittungen auf, die vor Übernahme der Funktion ausgestellt worden seien. Seine Unterschrift differiere erheblich auf den jeweiligen Belegen. Da er auch nicht in Wien gemeldet sei und somit eine Empfängernennung nicht ausreichend erfolgt sei, seien die Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen. Da aber unstrittig sei, dass Aufwendungen für Palettenankäufe getätigten worden seien (es existiere eine fortlaufende Mengenliste über die ein- bzw verkauften Paletten), sei ein Teil des Wareneinkaufs als Betriebsausgabe geschätzt worden. Die Differenz zu den geltend gemachten Aufwendungen sei als verdeckte Ausschüttung der Kapitalertragsbesteuerung unterzogen worden.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde die Beiziehung von M.P. zur mündlichen Verhandlung beantragt.

Im Ermittlungsverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde die Bw. ersucht, sämtliche Eingangsrechnungen der Fa. W. GmbH für das Jahr 2000 sowie die dazugehörigen Zahlungsbelege vorzulegen und gemäß § 162 BAO die Empfänger der in den Eingangsrechnungen der Fa. W. GmbH aufscheinenden Beträge bekanntzugeben.

In Beantwortung dieses Schreibens wurde ausgeführt, aus den Zahlungsbestätigungen sei ersichtlich, dass der Empfänger der Zahlungen ausschließlich Herr M.P. gewesen sei. Ausschließlich er habe die Zahlungen in Empfang genommen. Außerdem wurde beantragt, zur mündlichen Verhandlung folgende Personen als Zeugen zu laden:

- R.T., W.,S-Gasse

- S.D., W.,A-Straße

In der am 20. April 2005 über Antrag der Partei durchgeführten mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat nahm der steuerliche Vertreter die Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2000 zurück und brachte ergänzend vor, das Unternehmen sei de facto durch Herrn R.T. geführt worden. Er könne über die Kassabuchführung sowie über die Ein- und Verkäufe Auskunft erteilen, weshalb seine Einvernahme als Zeuge beantragt werde.

Die Fa. W. GmbH sei sehr wohl tätig gewesen, was durch Vorlage einer an eine andere Firma ausgestellte Rechnung und Vorlage des Gewerbescheines bewiesen werde.

Sowohl der steuerliche Vertreter als auch die Geschäftsführerin der Bw. gaben an, eine Adresse des Herrn M.P. nicht zu kennen.

Der als Zeuge vernommene Herr R.T. gab an, der Preis der Paletten sei von deren Zustand abhängig. Die Paletten der Fa. W. GmbH seien vom Chauffeur des M.P. gebracht worden. In heutiger Währung seien zwischen € 2,50 und € 3,- pro Stück bezahlt worden. Im Durchschnitt habe der Verdienst pro Palette zwischen 10 und 11 Schilling betragen.

Mit Herrn M.P. sei ein Durchschnittseinkaufspreis von ATS 40,- festgelegt worden. Skonto sei keiner in Abzug gebracht worden, weil dies ohnehin über den Durchschnittspreis abgedeckt worden sei. Das Geld sei immer Herrn M.P. übergeben worden.

### **Der Senat hat über die Berufung erwogen:**

#### **1. Umsatzsteuer 2000:**

Da die Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2000 im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat am 20. April 2005 zurückgenommen wurde, ist diese gemäß § 256 Abs. 3 BAO für gegenstandslos zu erklären. Damit tritt der angefochtene Bescheid vom 15. November 2001 in formelle Rechtskraft und das Berufungsverfahren ist beendet.

Durch die Gegenstandsloserklärung wird die im Berufungsverfahren ergangene Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben und der angefochtene Bescheid lebt wieder auf.

#### **2. Körperschaftsteuer 2000 und Körperschaftsteuervorauszahlungen 2002:**

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen:

Die Bw. hatte im Streitjahr 2000 Paletten im Gesamtwert von ATS 2,671.600,- netto angekauft. In der Buchhaltung der Bw. fanden sich diesbezüglich die im folgenden angeführten Rechnungen der Fa. W. GmbH (alle Beträge in ATS):

Rechnungsdatum	Nettobetrag	Umsatzsteuer	Bruttobetrag
3.3.2000	305.600,-	61.120,-	366.720,-
17.4.2000	336.000,-	67.200,-	403.200,-
15.5.2000	226.000,-	45.200,-	271.200,-
2.6.2000	353.600,-	70.720,-	424.320,-
18.7.2000	409.600,-	81.920,-	491.520,-
16.8.2000	272.000,-	54.400,-	326.400,-
18.9.2000	266.000,-	53.200,-	319.200,-
2.10.2000	114.000,-	22.800,-	136.800,-
3.10.2000	236.800,-	47.360,-	284.160,-
10.11.2000	152.000,--	30.400,-	182.400,-
<b>Summe</b>	<b>2,671.600,-</b>	<b>534.320,-</b>	<b>3,205.920,-</b>

Erhebungen betreffend die in den Rechnungen als Lieferfirma in Erscheinung tretende Fa. W. GmbH ergaben, dass diese an der angegebenen Adresse in W.,H.-Gasse, nicht existierte. An dieser Anschrift wurde weder ein Firmenschild vorgefunden, noch schien der Name auf der Gegensprechanlage auf. Darüberhinaus bestand laut Auskunft der zuständigen Hausverwaltung mit der Fa. W. GmbH an dieser Adresse kein Mietverhältnis. Sämtliche Rechnungen sind mit "M.P." unterschrieben. Ein Herr M.P. fungierte ab 6.9.2000 als Geschäftsführer der Bw..

Nach Ergehen einer Aufforderung, die Empfänger der in den einzelnen Rechnungen ausgewiesenen Beträge gemäß § 162 BAO namhaft zu machen, nannte die Bw. Herrn M.P.. Eine Adresse dieses Herrn konnte die Geschäftsführerin in der mündlichen Senatsverhandlung nicht bekanntgeben. An der Adresse laut Firmenbuchauszug in W.,U-Straße, war keine Kontaktaufnahme möglich.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Feststellungen im Rahmen der abgabenbehördlichen Nachschau, die sonstigen Erhebungen der Abgabenbehörde, die der Bw. im Wege der Bescheidbegründung und der Berufungsvorentscheidung zur Kenntnis gebracht worden sind.

Der Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu begründen:

Entsprechend der Bestimmung des § 162 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet. Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind nach § 162 Abs. 2 leg. cit. die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.

Die Entscheidung der Behörde, von der Bw. die genaue Bezeichnung der Empfänger der abgesetzten Beträge zu verlangen, ist eine solche des Ermessens; sie hat dem Sinn des Gesetzes und den Vorstellungen von Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entsprechen.

§ 162 BAO beruht auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen. Es kann daher die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu versteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hat.

Eine gesetzwidrige Ermessensübung liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann vor, wenn und soweit die Bw. aus tatsächlichen Gründen unverschuldetmaßen gehindert gewesen wäre, den Empfänger der von ihr geltend gemachten Betriebsausgaben zu benennen (VwGH v. 16.12.1975, 885/75, VwGH v. 29.11.1988, 87/14/0203). In der Tatsache, dass es sich bei dem in den Rechnungen aufscheinenden Leistungserbringer um kein real existierendes Steuersubjekt handelte, da er weder an der Adresse W.,H.-Gasse , auffindbar gewesen ist, noch sich dort sonstige Hinweise auf die Fa. W. GmbH befunden haben und darüberhinaus laut Angaben des Hausverwalters mit dieser Firma kein Mietverhältnis abgeschlossen worden ist, bestand für die Abgabenbehörde ausreichender Anlass, von der Bw. die Benennung jenes Steuerrechtssubjektes zu begehrten, an welches sie die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen nun tatsächlich geleistet hatte. Denn weder durch die im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung erfolgte Vorlage eines Gewerbescheines betreffend die Fa. Widolf GmbH noch durch die Zurverfügungstellung einer durch die Fa. W. GmbH an eine andere Firma ausgestellte Rechnung konnte in Anbetracht der durchgeführten Ermittlungen nachgewiesen werden, dass es sich bei dieser Firma um ein tatsächlich existierendes Steuerrechtssubjekt gehandelt hat (VwGH v. 28.5.1997, 94/13/0230).

Mit der Namhaftmachung des Herrn M.P. als Empfänger ist jedoch dieser Aufforderung nicht entsprochen: Die Angabe des Namens allein ist in Anbetracht des Zweckes der Bestimmung, nämlich Einnahmen nicht unversteuert zu lassen, nicht ausreichend. Konnte die Geschäftsführerin der Bw. die Anschrift der namhaft gemachten Person nicht angeben, da ihr eine solche weder bekannt noch je bekannt gewesen ist, dann liegt ein Umstand vor, der es hindert, den von der Behörde erteilten Auftrag als unverschuldet unerfüllbaren Auftrag zu beurteilen. Geschäftsbeziehungen zwischen Personen, bei denen die Kontaktaufnahmemöglichkeit ausschließlich nur für einen Vertragspartner besteht, sind ungewöhnlich (VwGH v. 2.3.1993, 91/14/0144). Wird eine derartige Geschäftsbeziehung akzeptiert, dann wird dadurch unter Umständen jenen Abgabenverkürzungen Vorschub geleistet, denen § 162 BAO vorbeugen will. Ist es der Bw. in weiterer Folge nicht möglich,

konkrete Angaben zum Empfänger der abgesetzten Beträge zu machen, weil sie es unterlassen hat, entsprechende Vorkehrungen zu treffen, etwa durch Vorlage eines Meldezettels von der Adresse des angeblichen Empfängers Kenntnis zu erlangen, dann geht dies im Grund des § 162 BAO zu ihren Lasten (VwGH v. 9.3.2005, 2002/13/0236).

Die Aufforderung nach § 162 BAO erfolgte daher rechtmäßig. War aber die Aufforderung berechtigt und kam ihr die Bw. nicht nach, so blieb unter Berücksichtigung des oben angeführten Grundsatzes, auf dem § 162 BAO beruht, kein Raum für eine Schätzung der Aufwendungen gemäß § 184 BAO, weil sonst das Ziel des § 162 BAO nicht erreicht worden wäre (VwGH v. 2.3.1993, 91/14/0144). Die abgesetzten Aufwendungen waren daher zur Gänze nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb daher wie folgt zu ermitteln (alle Beträge in ATS):

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Betriebsprüfung	621.492,-
zuzüglich geschätzter Aufwand laut Betriebsprüfung	1.602.000,-
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Berufungsentscheidung	2.223.492,-

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung beschloss der Senat, auf die Einvernahme des Zeugen S.D., der die Paletten der Bw. als Chauffeur überbracht hatte, zu verzichten. Einerseits war von der Bw. kein konkretes Beweisthema bekanntgegeben worden, andererseits wurde die Tatsache, dass Paletten geliefert worden sind, von der belangten Behörde nicht angezweifelt.

Der Körperschaftsteuerbescheid 2000 war daher in Anbetracht obiger Ausführungen abzuändern. Der Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid 2002 war – wie im Folgenden ausgeführt – an die geänderte Körperschaftsteuerschuld 2000 anzupassen und mit € 59.884,53 festzusetzen:

Die Höhe der Vorauszahlungen weicht von der Steuerschuld des Jahres 2000 ab, weil bei der Veranlagung der Verlustabzug vollständig aufgebraucht worden ist.

Gemäß § 24 Abs. 3 KStG 1988 iVm § 45 Abs. 1 EStG 1988 war die maßgebliche Abgabenschuld in Höhe von 54.939,94 € um 9,00% zu erhöhen.

Die in § 121 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 enthaltene Sonderregelung für die Vorauszahlungen bestimmter Kalenderjahre, welche im konkreten Fall eine weitere Erhöhung von 20% vorsieht, wurde vom Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 26.11.2002, G 318/02, Slgnr. 16727, als verfassungswidrig aufgehoben. Frühere gesetzliche Bestimmungen traten nicht wieder in Wirksamkeit. Von der Setzung einer Frist im Sinne des Art. 140 Abs. 5 B-VG wurde Abstand genommen.

Bei der Festsetzung der Körperschaftsteuervorauszahlungen für das 2002 darf dementsprechend die vom VfGH aufgehobene Bestimmung nicht mehr angewandt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### 3. Kapitalertragsteuer 2000:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen:

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung gab der als Zeuge vernommene R.T. an, pro verkaufter Palette einen Rohgewinn von 10 - 11 Schilling erzielt zu haben. Der durchschnittliche Einkaufspreis der Paletten betrug laut den der Behörde vorliegenden Rechnungen ATS 40,- pro Stück. Der Rohgewinnaufschlag liegt daher bei zumindest 25%.

Unter Heranziehung dieser Angaben, der erklärten Erlöse und des erklärten Wareneinkaufs gelangte der Senat im Hinblick darauf, dass die vollständige Erfassung der Umsätze gewährleistet erscheint, zur Überzeugung, dass der erklärte Wareneinkauf im Ausmaß von zumindest ATS 1,319.034,- überhöht ist und der Gewinn in diesem Ausmaß verkürzt wurde.

Dieser Betrag wurde durch Anstellen folgender Rechnung ermittelt (alle Beträge in ATS):

Umsatzerlöse laut G/V-Rechnung	7,766.370,10
rechnerischer Wareneinkauf laut Angaben des Zeugen (7,766.370:1,25)	6,213.096,-
Wareneinkauf laut G/V-Rechnung	7,532.130,-
Differenz	1,319.034,-

Es ist daher davon auszugehen, dass für die angeblich von der Fa. W. GmbH gelieferten Paletten eine in dieser Höhe niedrigere Summe bezahlt wurde und der genannte Betrag der Gesellschafterin der Bw. bzw. mit deren Duldung ihrem im Unternehmen tätigen Ehemann zugeflossen ist.

Die Kapitalertragsteuer wird mangels einer getroffenen Vereinbarung von der Bw. getragen.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Zeugenaussage des R.T. und die von der Bw. in der Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 2000 erklärten Zahlen betreffend Umsatz und Wareneinkauf und die angeführten Überlegungen des Senates.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu diesen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs. 2 Z 1 lit a leg. cit. auch sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Sonstige Bezüge in diesem Sinne sind andere geldwerte Vorteile, die der Gesellschafter auf Grund seiner Gesellschafterstellung ohne

Gewinnverteilungsbeschluss bezieht. Dazu zählen insbesondere verdeckte Gewinnausschüttungen. Die bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft zugerechneten Mehrgewinne sind solche verdeckten Ausschüttungen und in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten (vgl. VwGH v. 19.7.2000, 97/13/0241).

Im vorliegenden Fall errechnete sich die Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung als Differenz zwischen dem erklärten Wareneinkauf und dem auf Grund der Zeugenaussage rechnerisch ermittelten Wareneinkauf unter Hinzurechnung der Kapitalertragsteuer. Es wurde kein den Zufluss betreffendes Vorbringen erstattet. Die Kapitalertragsteuer war wie folgt zu berechnen (alle Beträge in ATS):

Bemessungsgrundlage für verdeckte Ausschüttung	1,319.034,-
+ Kapitalertragsteuer	439.678,-
verdeckte Gewinnausschüttung brutto laut BE	1,758.712,-
davon 25% Kapitalertragsteuer	439.678,-

Der Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2000 war daher teilweise statzugeben und die Kapitalertragsteuer 2000 mit ATS 439.678,- (d.s. €31.952,65) festzusetzen.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 2. Mai 2005