



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der E M GmbH, 1120 Wien, F-Gasse, vertreten durch Houf Wirtschaftsberater und Steuerberater GmbH, Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1220 Wien, Wagramerstraße 19, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch Hofrat Dr. Walter Klang, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1999 bis 2001, betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für 1999 bis 2001 sowie betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für 1999 bis 2001 entschieden:

Die Berufung gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für 1999 bis 2001 und die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für 1999 bis 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Haftungs- und Abgabenbescheid vom 19. Dezember 2003 betreffend Kapitalertragsteuer für 1999 bis 2001 wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ging aus der früheren W N X GmbH – nach einer im Jahr 2002 erfolgten Verschmelzung mit der E M GmbH und Änderung des Firmenwortlautes auf E M GmbH - hervor. Die Anteile am Stammvermögen der GmbH befanden bzw. befinden sich zu 100% im Eigentum des Gesellschafter-Geschäftsführers W N . Der Gegenstand des Unternehmens wird in der Bilanz 1999 wie folgt beschrieben:

"Public Relations, Werbung, Konsulententätigkeit, X , Product Placement, Publikumserhebungen, Merchandising."

Aus den in den Akten aufliegenden Bilanzen scheinen ab dem Wirtschaftsjahr 1999 (=Kalenderjahr) unter „Finanzanlagen“, Anteile an verbundenen Unternehmen (Beteiligung VPI.) mit öS 5.227.146,41 auf. Daneben war die Bw. noch unter anderem an der früheren M GmbH beteiligt. Aus den Bilanzen des Berufszeitraumes ergeben sich Beteiligungen der Bw. an einigen vermieteten österreichischen Immobilien.

Aus der Gewinn- und Verlustrechnung der Bilanz für 1999 sind nicht näher erläuterte Erträge aus Beteiligungen, aber keinerlei Aufwand aus der angeführten Beteiligung an der VPI ersichtlich.

In der Bilanz für 2000 scheint die genannte Beteiligung in unveränderter Höhe gegenüber dem Vorjahr unter den Finanzanlagen auf. Unter der Instandhaltungskosten scheinen dagegen „Ausgaben Haus VI“ in Höhe von öS 46.114,00 und unter „übriger sonstiger Aufwand“ „BK Haus VI “ mit öS 268.481,00 auf.

Aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung für 2001 ergibt sich ein um eine Teilwertabschreibung in Höhe von öS 1.353.195,41 verminderter Ansatz der Beteiligung. Unter den Erlösen werden „Erlöse VI nicht steuerb.“ in Höhe von öS 255.356,37, unter „Instandhaltung“ „Ausgaben Haus VI “ öS 0,00 und unter „übriger sonstiger Aufwand“ „BK Haus VI “ öS 298.714,65 ausgewiesen.

In der Bilanz für 2002 scheinen die um die Teilwertabschreibung verminderten Anschaffungskosten sowie „Erlöse VI nicht steuerb.“ in Höhe von € 11.680,76 und unter übriger sonstiger Aufwand „BK Haus VI “ in Höhe von € 12.362,59 auf.

In der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung für 2003 scheint die angeführte Beteiligung nur mehr mit einem Ansatz von öS 0,00 unter Finanzanlagen auf. Laut Anlagespiegel schied die Beteiligung im Jahr 2003 aus dem Betriebsvermögen aus. Unter den übrigen Aufwendungen scheint eine Position -2 Verluste aus dem Abgang von Anlagevermögen ausgenommen Finanzanlagen in Höhe von € 61.065,61 auf.

Bei der Bw. fand eine Außenprüfung gem. § 147 Abs. 1 BAO statt, die zur Wiederaufnahme der Verfahren und zur Erlassung von geänderten Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheiden und eines Abgaben- und Haftungsbescheides für den Zeitraum 1999 bis 2001 führte.

Im Betriebsprüfungsbericht stellte die Prüferin grafisch die beteiligten Unternehmen und Personen im Zusammenhang mit dem Erwerb der Beteiligung an der VPI. (in ST auf den AJ und der Anschaffung einer "Eigentumsvilla" (Condominium: vergleichbar mit dem österreichischen Wohnungseigentum) dar.

Dem Bericht sind folgende Sachverhaltsfeststellungen zu entnehmen:

"Tz. 16) Darstellung in den Bilanzen:

Bei Durchsicht der Bilanzen 1999 - 2001 der Firma E M GmbH scheint in Zusammenhang mit der Fa. VPI. folgender Sachverhalt auf:

1999: Kauf der Beteiligung an VPI .

Anschaffungskosten insg: ATS 5.227.145,41

2000: Betriebskosten für 1999 und 2000: ATS 268.481,00

2001: Betriebskosten für 2001: ATS 298.714,65

Einnahmen aus V+V: ATS 255.356,37

Teilwertabschreibung aufgrund eines Gutachtens auf ATS: 3.873.950,00

Tz. 17) chronologische Übersicht:

Am 08.01.1999 überweist die Fa. W N X.. GmbH, 1120 Wien, F--Gasse, U\$ 320.000,00 an die Fa. Ma Inc, Y. VI , vertreten durch den Rechtsanwalt, Dr. T R.

Als Verwendungszweck wurde angeführt: "Treuhandschaft f. CB 13 Y . V.I.". Weitere Zahlungen am 21.1.1999 (U\$ 4.500,00), am 25.3.1999 (U\$ 80.000,00 sowie 5.000,00) und am 26.03.1999 (U\$ 11.831,38) wurden ebenfalls vom Konto der Fa. W N X. . GmbH an die Fa. Ma überwiesen. Diese Zahlungen dienen zum Erwerb des Objektes Villa 13, CB , VI . Y .

Die steuerliche Vertretung, Mag. HOUF, legte der ho. BP Prospekte, etc vor, die die Villenanlage auf CB , ST , Y . VI zeigen.

Weiters wurde eine Punktation vorgelegt, mit folgendem Inhalt:

"Verkäufer: Ma Inc., Ni Mail Boxes #312 ST , Y . V. I 00802,

vertreten durch RA Dr. T R , 1010 Rst

Käufer: VPI ., ST , Y .V.I, vertreten durch Hrn. W N , Vicepresident und Treasurer, 1120 Wien, F--Gasse

Kaufobjekt: CB Villa 13 in ST im Alleineigentum (inkl. 5,87% Anteil der Gesamtliegenschaft "Parcels 2E & 2E-51-19 Estate CB , ST , Y . VI " im Gemeinschaftseigentum)

Kaufpreis: U\$ 400.000,00

Baubeschreibung, etc."

Die vorgelegte Punktation weist weder eine Datumsangabe, noch die Unterschrift des Käufers auf. Lediglich der Treuhänder der Fa. Ma , RA Dr. R leistete seine Unterschrift auf dem Schreiben.

Neben der oa. Punktation wurden noch Kopien über den Schriftverkehr zwischen Dr. T R und dem Ges./Gf vorgelegt, aus dem geleistete Zahlungen sowie der Baufortschritt des Objektes leserlich ist.

Zusätzlich wurden Schreiben in englischer Sprache vorgelegt, bei denen die steuerliche Vertretung angab, dass es sich um einen Firmenbuchauszug, sowie einen Gesellschaftsvertrag der VPI . handle.

Tz. 18) Auszüge aus den Fragekatalogen während der Prüfung:

Im Fragenkatalog vom 16.01.2003 wurde die steuerliche Vertretung gebeten, ua. folgende Unterlagen vorzulegen, bzw. zu Fragen Stellung zu nehmen:

Kaufvertrag des Objektes 13 auf den VI

Grundbuchsauszug

Klärung der Tätigkeit der VPI .

Gutachten für die Teilwertabschreibung

Ausmaß der Beteiligung zwischen der E M GmbH und VPI ., Verträge, Nachweis des Zahlungsflusses

Frage über die kommende Nutzung des Objekt 13. (Vermietung; Verkauf?)

Am 17.01.2003 gab (Anmerkung: richtig wohl "nahm") Mag. Houf in folgender Weise Stellung:

Bei dem Villenprojekt handle es sich um ein Investmentprojekt; die Kosten für das Projekt seien jedoch wesentlich höher als ursprünglich angenommen, die Fertigstellung des Objekts verzögere sich, und aus diesem Grund könne auch die V+V erst später erfolgen, (Frühjahr/Sommer 1999).

Ursprünglich sei geplant, das Objekt ausschließlich zu vermieten, zu einem späteren Zeitpunkt wäre aber auch ein Verkauf möglich gewesen.

Die VPI . sei der grundbücherliche Eigentümer des Objekt 13.

Die E M sei zu 100% an der VPI . beteiligt.

Die VPI.. wurde lediglich deswegen gegründet und als Käufer in der Punktation eingetragen worden, weil es Nicht-Y.-Bürgern untersagt ist, Grundstücke in den Y; zu erwerben.

Es wurden keinerlei Verträge vorgelegt.

Im **Fragekatalog** vom 15.04.2003 wird die steuerliche Vertretung gebeten, folgende Schriftstücke beizubringen:

Kaufvertrag für das Objekt 13 auf den V.I. in deutscher Sprache, übersetzt von einem gerichtlich beeideten Dolmetscher

Grundbuchauszug betreffend das Objekt 13 auf den V.I. in deutscher Sprache, übersetzt von einem gerichtlich beeideten Dolmetscher

Vorliegender Vertrag zwischen der Firma E M GmbH und der VPI ., betreffend Anteilsregelung etc.

Aufgrund welcher gesetzlichen Basis wurde die 7/tel-Regelung für die Teilwertabschreibung angesetzt.

Im **Antwortschreiben** vom 06.05.2003 wurde dazu wie folgt Stellung genommen:

Da es in den Y; keinen Grundbuchauszug gebe, liege den Unterlagen auch kein Grundbuchauszug bei.

Hinsichtlich der Anteilsregelung wurden in der Anlage Kopien von Aktien beigelegt, die den Besitzstand regeln sollten.

Die Teilwertabschreibung für die Beteiligung sei gemäß § 12 Abs. 3 KStG vorgenommen worden, dem Schreiben wurde die Kopie der Puktion (gemeint wohl: Punktation) zwischen Ma Inc. und VPI vorgelegt,

Schreiben von Dr. R an Herrn N ,

die Aufstellungen über Kosten für Gebühren,

Zahlungsbestätigungen für das Closing,

Schreiben in englischer Sprache, die bereits zu Prüfungsbeginn vorgelegt wurden.

Kopie einer Blanko-Aktie

Kopie des Gutachtens, das die Teilwertabschreibung rechtfertigen soll.

Es wurden keinerlei Verträge in deutscher Sprache vorgelegt.

In einem Fax vom 25.06.2003 wurde die steuerliche Vertretung von der Bp ersucht, nähere Auskünfte über die übermittelte Kopie der Aktie, die dem Antwortschreiben vom 06.05.2003 beigelegt war, zu geben.

In dem Retourfax vom 03.07.2003 gab Mag. Houf bekannt, dass es lt. Auskunft des Ges/Gf. üblich sei, dass jede Inc. Inhaberaktien habe. Diese werden bei Firmengründung dem Besitzer

übergeben. Die Wertpapiere besagen, dass der Inhaber dieser Aktien den entsprechenden Anteil an der VPI . besitze. Die Aktien würden an keiner Börse notieren. Das Original des Wertpapiers, das den Anteil an der VPI. . verbriefe, befinde sich im Safe von Herrn N .

Am 01.07.2003 wurde dem steuerlichen Vertreter folgender Fragekatalog übermittelt:

Wie der Bp im Zuge des Ermittlungsverfahrens zur Kenntnis gelangt ist, wird der Grundbesitz (Besitzstand-Eigentumsverhältnisse) auf den Y .V.I. in einem öffentlichen Register eingetragen.

Sie werden gebeten, der ho. Betriebsprüfung bezüglich des Grundstückes Objekt 13, CB , ST , Y VI , die entsprechende Registrierung (z.B. Registereintragung, Registerauszug, udg) in deutscher Sprache, übersetzt von einem gerichtlich beeideten Dolmetscher, vorzulegen.

Kaufvertrag/-verträge für das Objekt 13, CB , ST , Y. VI , in deutscher Sprache, übersetzt von einem gerichtlich beeideten Dolmetscher (bereits die dritte Aufforderung).

Vorlage der Jahresabschlüsse der VI Inc., ST , Y .V.I, zu den Bilanzstichtagen 1999 bis laufend, in deutscher Sprache, übersetzt von einem gerichtlich beeideten Dolmetscher.

vorliegende Verträge zwischen der Fa. E M GmbH und der V.I. Inc, betreffend Anteilsregelung, etc.

Weiters wurde in dem Schreiben ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die amtswegige Ermittlungspflicht insbesondere bei Auslandsbeziehungen einer mehr oder weniger starken Einschränkung unterworfen ist. D.h., die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen tritt bei Auslandssachverhalten im Verhältnis zur Ermittlungspflicht der Behörde insoweit entscheidend in den Vordergrund, als völkerrechtliche Gründe die Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörde einschränken.

Sie wurden daher höflich ersucht, Ihrer erhöhten Verpflichtung gem. § 138 BAO zur Vorlage der nötigen Unterlagen bzw. Beweismittel und zur Beantwortung o.a. Fragen fristgerecht nachzukommen.

Die Beantwortung des umseitig angeführten Fragenkatalogs ergab wie folgt:

Vorlage von Kopien der Jahresabschlüsse der VPI . zu den Bilanzstichtagen 1999 - 2002 in englischer Sprache

Anmerkung zum Kaufvertrag: Es liege nur die bereits übermittelte Punktation vor. Weiters gäbe es eine Vollmacht der VPI an Dr. R, dass dieser einen Kaufvertrag abschließe. Da jedoch derzeit ein Rechtsstreit zwischen Dr. R und Hrn. N /Fr. N (President der VPI .) bestehe, sei es nur möglich, die Unterlagen im Zuges des Prozessweges zu beschaffen.

Hinsichtlich der Grundbucheintragung in einem öffentlichen Register liegen keinerlei Informationen vor. Es gehe aus der bereits übermittelten Unbedenklichkeitsbescheinigung der VPI . sowie den übermittelten Jahresabschlüssen hervor (alles in englischer Sprache), dass sich das Grundstück Objekt 13, CB , ST , Y . VI im Besitz der VPI . befinde.

Aufgrund des bestehenden Rechtsstreites mit der Kanzlei Dr. R wäre es derzeit sehr schwer, Unterlagen zu beschaffen.

Es wurden keinerlei Verträge in deutscher Sprache vorgelegt.

Tz 19) Informationen aus den Gerichtsakten:

Bei Durchsicht der Belegsammlung wurden Honorarnoten für Rechtsanwaltskosten vorgefunden. Die Honorare wurden für Klagsabfassungen im Streit zwischen Dr. T R und H N /W N verwendet. Von der steuerlichen Vertretung wurden mehrere Ordner mit Klagsschriften vorgelegt. Bei Durchsicht dieser Schriftstücke wurde festgestellt, dass sowohl in Österreich als auch auf den VI ein Gerichtsverfahren anhängig ist. Grund der Klagen sind ua. die Vereinbarkeit der Zuständigkeit von Dr. T R einerseits als Vertreter des Verkäufers Ma , andererseits die Funktion als Secetary beim Käufer, der VPI .

Bei Akteneinsicht in den Gerichtsakt des Landesgerichtes für Zivilrechtssachen Wien, wurden seitens der Bp ua. folgende Feststellungen gemacht:

a) In einem Schreiben der Rechtsanwälte Höhne, In der Maur & Partner (RA von President H N), vom 25.01.2002 scheint ua. folgender Text auf:

Die Unternehmenskonstruktionen wurden über Anraten des Klägers (Dr. T R) in den VI geformt. Nach den Gesetzen der VI stellt diese Art der Firmenkonstruktion nach Auskunft der y rechtsfreundlichen Vertreterin von Fr. N bereits eine Steuerhinterziehung dar.

b) In einem Schreiben vom 28.10.2002 macht der Anwalt von Dr. T R (idF der Beklagte), Rechtsanwalt Dr. Peter Birgmayer, folgende Angaben:

Der Beklagte war bei Abschluss der Punktationen zwischen den Klägern und der Ma Inc. nicht Treuhänder auf Seiten der Kläger, sondern Vertreter der Ma Inc. Zwischen diesen Vertragsparteien wurde bereits in den Punktationen geregelt, dass "alle Kosten der Errichtung und Vergebührung der Punktation und des allfällig späteren in den Y; errichteten Kaufvertrages der Käufer alleine trägt"; das bedeutet, dass die Kläger (Hr./Fr. N) bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses der jeweiligen Punktation planten, nach Fertigstellung der Villen in den Y; eine neue Urkunde zu errichten, um anschließend das Eigentum zu übertragen.

Tatsächlich wurde von den Klägern im Einvernehmen mit der Ma Inc. folgende Vorgangsweise gewählt: Die Punktationen wurden im nachhinein aufgelöst und die Ma Inc. schloss mit den

zwischenzeitig bereits von den Klägern gegründeten Unternehmen (VPI .) neue Kaufverträge über die Villen in der K ab. Es handelt sich dabei um nach y Recht gegründete Gesellschaften, deren Eigentümer die Kläger waren und sind. Allerdings war der Beklagte (Dr. R) in jedem dieser Unternehmen aufgrund eingehenden Bitten und Drängen der Kläger Funktionär dieser Gesellschaften, und zwar manchmal als "Treasurer", manchmal "Secretary",

Diese Vorgangsweise erfolgte ausschließlich im Interesse der Kläger, weil deshalb in den Y; kein Steuerdepot ("withholdingtax" in Höhe von 10%) zu erlegen und die Grundsteuer nicht doppelt zu bezahlen war.

Die vorhin erwähnten Punktationen, in denen der Beklagte als Treuhänder bezeichnet wird, datieren durchwegs nach dem 03.12.1998. Zu diesem Zeitpunkt hatten alle Kläger ihre Y. - Unternehmen gegründet; die neuen Kaufverträge zwischen der Ma Inc. und der jeweiligen im Eigentum der Kläger stehenden Unternehmen waren in Vorbereitung. Die Punktationen wurden zu diesem Zeitpunkt rückwirkend zur Auflösung gebracht, weil sonst keine neuen Verträge über den Eigentumserwerb abgeschlossen hätten werden können.

c) Übertragung des Tonbandprotokolls der Verhandlung vom 14.01.2003

Die von den Klägern (N , etc) auf ausschließliche Empfehlung des Beklagten (Dr. R) aus wirtschaftlichen Gründen gegründeten y Gesellschaften, die auf Anraten des Beklagten ausschließlich pro forma die Kaufverträge als Käufer über die Villen abgeschlossen hätten, würden rein formale Hüllen darstellen. Die Kläger seien nicht nur die wirtschaftlichen und tatsächlichen Eigentümer der klagsgegenständlichen Villen, sondern auch nach dem Parteiwillen der tatsächliche Vertragspartner der abgeschlossenen Kaufverträge.

Tz 20) Sonstige Informationsquellen:

a) Abfrage bei Dun & Bradstreet: Eine Abfrage der ho. Bp bei Dun & Bradstreet ergab, dass keinerlei Informationen über die VPI . vorliegen. Die Firma wäre weder bei Banken, Telefonanstalten, etc. bekannt.

b) Auskunft bezüglich Grundbuchregister:

Die Bp hat Kenntnis darüber erhalten, dass der Grundbesitz (Besitzstand-Eigentumsverhältnisse) auf den Y .V. I. sehr wohl in einem öffentlichen Register eingetragen wird.

Dieser Auszug in deutscher Sprache wurde der Bp aber nie vorgelegt.

c) Gutachten bezüglich der Teilwertabschreibung:

Bereits zu Prüfungsbeginn wurde der Bp ein Gutachten in englischer Sprache vorgelegt, dass die Grundlage für die Teilwertabschreibung 2001 darstellt. Bei näherer Durchsicht dieses

Gutachten, stellt man fest, dass es für die Villa 3 der CB Villenanlage erstellt wurde. Im Prüfungsverfahren ist jedoch die Villa 13 Gegenstand der gesetzten Handlungen. Lt. Auskunft der steuerlichen Vertretung wurden auf Wunsch der Villenbesitzer 2 Gutachten erstellt, eines für den m²-größeren Villenstil, und eines für den m²-kleineren Villenstil. Je nach Art der Villa wurde dann vom jeweiligen Villenbesitzer das entsprechende Gutachten gewählt. Der ho. Bp ist es jedoch nicht möglich, nachzuvollziehen, ob sich das Objekt 3 im selben Zustand befindet (sowohl bautechnisch als auch die Inneneinrichtung) wie das Objekt 13.

d) Auskunft BM Immobilienhandels KEG:

In dem Gerichtsakt betreffend Fr. N /Hr. N - Dr. T R war ein Inserat der Firma BM Immobilienhandels KEG mit Sitz in 1020 Wien, T-Str.. In diesem Inserat werden 3 Villen in der Villenanlage CB angeboten, das Objekt 5 (Y. \$ 570.000,00), das Objekt 12 (Y. \$ 650.000,00) und das Objekt 14 (Y. \$ 440.000,00).

Weiters ist diesem Schreiben zu entnehmen, dass ein Objekt nach a Recht gekauft wird, wobei der Erwerb als Firma ebenso möglich ist wie als Privatperson. Der österreichische Anwalt, Dr. T R ist für die gesamte Kaufabwicklung und die Übergabe der y Dokumente zuständig. Lt. telefonischer Auskunft der Fa. BM Immobilienhandels KEG, seien diese derzeit nicht mehr mit dem Verkauf der Villen betraut, alle 3 Objekte sollen bereits verkauft worden sein.

Tz 21) vorgelegte Unterlagen der steuerlichen Vertretung

(im Zuge der Besprechungen am 06.10.2003 sowie am 17.10.2003):

a) Zessionsvertrag vom 12.02.2002 zwischen W N und der W N X GmbH. In diesem Vertrag erfolgt die Abtretung der Ansprüche und Forderungen an Herrn N zum Inkasso im Zusammenhang mit den lfd. Gerichts-Klagen; lt. steuerlicher Vertretung erfolgte dies aus rein prozessualen Gründen.

b) Schreiben der Rechtsanwälte Höhne & Partner vom 15.10.2003 über die Zession, mit entsprechender Begründung.

c) Vermarktungsvertrag vom 10.07.1999, abgeschlossen zwischen VPI . und Mc Anderson Real Estate Inc./Nancy Anderson - Mc. Laughlin Andersen Vacations Ltd. über die Vermietung besagter Liegenschaft, unterfertigt von W und H N (als Präsident und secretary der VPI .)

d) Kooperationsvereinbarung vom 12.07.2000 (über die Vermarktung und Verkauf für die CB Villa auf ST) zwischen VPI . und Sunny Islands (Sinik GmbH); unterfertigt von N W (als secretary der VPI .)

e) Domain (Home Page) über die Verwertung - Anbot im Internet zu besagtem Grundstück (über die Vermietung desselben).

Die Internetadressen lauten auf www.PC.com und www.TW.at Homepagetitel: "MG".

f) abschließende Bestätigung über den Zahlungseingang auf dem Bankkonto der Fa. E M GmbH - bezüglich Verkauf des Grundstückes.

B) Rechtliche Würdigung/steuerliche Auswirkungen:

Tz 22) Erhöhte Mitwirkungspflicht:

Der amtswegigen Ermittlungspflicht steht korrespondierend die Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen gegenüber. Bei Auslandssachverhalten besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Wenn Sachverhaltselemente im Ausland ihre Wurzeln haben, ist die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei in dem Maße höher, als die Pflicht der Abgabebehörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer wird. Tritt in solchen Fällen die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Vordergrund, so liegt es vornehmlich an ihm, Beweise zur Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen.

Die steuerliche Vertretung wurde mehrfach aufgefordert (siehe Punkt. 18), sachverhaltsklärende Unterlagen in deutscher Sprache beizubringen (Kaufvertrag, Grundbuchauszug, udgl. mehr). Verträge in ausländischer Sprache können erst dann auf ihre Wirkungen geprüft werden, wenn eine beglaubigte Übersetzung vorliegt. (§ 115 BAO). Wie bereits in Punkt 18 behandelt, wurden für den Sachverhalt klärende Verträge (beglaubigter Kaufvertrag, Grundbuchauszug, dgl.) trotz mehrmaliger Aufforderung seitens der Bp nicht vorgelegt. Aus diesem Grund ist daher im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht und in freier Beweiswürdigung gem. § 167 BAO der Sachverhalt nach dem jetzigen Stand zu beurteilen, d.h. es wird von der Bp davon ausgegangen, dass sich das Objekt im wirtschaftlichen Eigentum von Herrn N befindet.

Tz. 23 Gründung der VPI ./Domizilgesellschaft:

Nach eingehender Recherche der Bp wurde festgestellt, dass die VPI . nur aus Steuerersparnis gegründet wurde (siehe Punkt. 19), um sich die Hinterlegung eines Steuerdepots in den Y; , sowie die zweimalige Zahlung der Grunderwerbsteuer zu ersparen.

Auf Grund (von) Ermittlungen der Bp wurde weiters festgestellt, dass die VPI . weder wirtschaftlich nach außen hin nicht in Erscheinung tritt (weder bei Banken noch Telefonanstalten auf den VI), noch am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt; es handelt sich somit um ein offensichtlich nicht tätiges Unternehmen. Die Adresse der VPI . lautet auf ULD, ST , VI , 00802 mit Postfach P.O.Box 6785, ST , VI 00804. In dem "articles of

incorporation of VPI ." in englischer Sprache, das der Steuerberater vorgelegt hat, scheint als ansässiger Bevollmächtigter der Gesellschaft Matthew. J. Duensing, mit selber Adresse und Postfach auf. Matthew. J. Duensing nimmt keine offizielle Tätigkeit in der Gesellschaft ein. Der Bp war es nicht möglich, zu erurieren, ob oa. Person als Bevollmächtigter für mehrere Firmen nach außen hin auftritt.

Bei der VPI . handelt es sich um eine Domizilgesellschaft. Zum jetzigen Stand der Ermittlungen ist es ohne zusätzliche (bereits mehrmals angeforderte Unterlagen und Nachweise) Hintergrundinformationen nicht nachprüfbar, wer der tatsächliche zivilrechtliche Eigentümer des Grundstückes ist. Herr und Frau N haben aber die vollständige Verfügungsmacht über das Grundstück sowie den Durchgriff auf das Objekt, da sie die dazu notwendigen Positionen in der VPI . einnehmen und somit ist Hr. N wie bereits unter Pkt. 19c angeführt, wirtschaftliche Eigentümer des Objektes. Herr N ist zu 100% Gesellschafter-Geschäftsführer der Fa. E M GmbH; die Finanzierung und Kostentragung für besagtes Grundstück wurde zur Gänze aus der genannten Gesellschaft getätigt.

Aus diesem Grund sind auch sämtliche Aufwendungen und Einnahmen, etc. dem Privatvermögen von Herrn N zuzurechnen.

Tz 24 geltend gemachte Aufwendungen:

a) Einkünfte aus V+V:

2000	268.481,00 Betriebskosten
2001	298.714,65 Betriebskosten
	255.356,37 Erlöse aus V+V ---- Einlage
	43.358,28 Verlust aus V+V

Die Betriebskosten sind als verdeckte Ausschüttung an den Ges-Gf Herrn W N zu werten.

b) Teilwertabschreibung:

Das Objekt wurde 1999 angeschafft, (siehe Punkt. 17). Bereits 2001, nach 3 Jahren, wird eine Teilwertabschreibung iHv. 1.353.195,41 ATS auf 3.873.950,00 ATS durchgeführt. Begründet wird diese Abschreibung mit einem Gutachten in englischer Sprache, dass für eine andere Villa erstellt wurde, (siehe Punkt. 20c).

Aufgrund eines Gutachten in englischer Sprache, das für eine andere Villa erstellt wurde, als für die Villa 13, um die es sich im gegenständlichen Prüfungsfall handelt, ist es der ho. Bp nicht möglich nachzuvollziehen, ob der Zustand, Substanz der beiden Villen ident ist bzw. in welchem Ausmaß eine Abschreibung gerechtfertigt wäre.

Aufgrund des oa. Sachverhalts und dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens (Punkt 23) liegt somit nach Ansicht der Bp in freier Beweiswürdigung eine Zwischenschaltung einer ausländischen Domizilgesellschaft vor.

Die VPI . stellt nach Sicht der Bp eine reine Formalhülle dar und übt tatsächlich keine wirtschaftliche Tätigkeit aus (siehe auch Pkt. 18)

Daher ist aus Sicht der Bp eine Beteiligung an der VPI . nicht anzuerkennen, und eine diesbezügliche Teilwertabschreibung unzulässig und gegenstandslos.

2001: Die Abschreibung der Beteiligung iHv. 193.314,00 stellt eine verdeckte Ausschüttung dar.

c) verdeckte Gewinnausschüttung:

Bei Durchsicht der Belegsammlung wurde festgestellt, dass mehrmals Reisespesen und Diäten für die Aufenthalte auf den I. geltend gemacht wurden, (z.B. über die Weihnachtsfeiertage).

Diese Aufwendungen betreffen den Ges.Gf und sind als verdeckte Gewinnausschüttung gem. § 12 KStG zu behandeln, und der Kapitalertragsteuer zu unterziehen.

(Die Prüferin listete die Leihwagenkosten, Reisespesen Ausland sowie die Diäten Ausland der 3 Prüfungsjahre auf.)

d) sonstige Aufwendungen:

In den ua. Konten befinden sich Aufwendungen in Zusammenhang mit der Villa auf den VI . Diese Kosten sind als Aufwendungen des Ges.Gf. anzusehen und der Kapitalertragsteuer zu unterziehen.

(Die Prüferin listete die Positionen Fremdleistungen, Geschäftsanbahnung, Transport von Dritten, Reisespesen Ausl./Flug Heitzer, Rechtsberatung, Werbung, Telefonaufwand V.I., Aufwendungen Haus V.I., Übersetzungsaufwand, Repräsentationsspesen sowie Reinigungsaufwand der 3 Prüfungsjahre auf.)

Die Bw. erhob durch ihren steuerlichen Vertreter **Berufung**:

"Die Berufung richtet sich gegen die Rechtswidrigkeit des Inhalts der angefochtenen Bescheide sowie gegen die Rechtswidrigkeit wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften, da hinsichtlich der Beurteilung des Beteiligungsprojektes „VPI ." ein aktenwidrig festgestellter Sachverhalt angenommen wurde und darauf basierend eine rechtswidrige rechtliche Würdigung in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung erfolgte. Weiters wurden betrieblich veranlasste Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Wir stellen den Berufungsantrag, die angefochtenen Bescheide soweit zutreffend ersatzlos aufzuheben bzw. durch neu zu erlassende Bescheide zu ersetzen, die den unten angeführten Berufungsgründen Rechnung tragen. Weiters stellen wir an das Finanzamt die Anträge,

(1.) auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO sowie

(2.) auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO.

Begründung:

Für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist das Vorliegen der objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale Voraussetzung. Diese müssen zum Zeitpunkt der Verwirklichung des relevanten Geschäftsfalles kumulativ vorliegen. Änderungen in den relevanten Umständen, die sich nach dem Realisierungszeitpunkt ergeben, haben auf die Beurteilung, ob eine verdeckte Ausschüttung vorliegt, grundsätzlich keinen Einfluss.

Das objektive Tatbild einer verdeckten Gewinnausschüttung setzt eine Vermögensminderung bei der Gesellschaft zugunsten eines Gesellschafters oder einer diesem nahe stehenden Person voraus. Nach Ansicht der Betriebsprüfung liegen (Anm. richtig wohl :sind) diese objektiven Tatumstände darin gelegen, dass es sich beim Beteiligungsprojekt „VPI “ um eine Investition handle, die nicht als Einkunftsquelle dienen könne. Daher wäre diese Investition sozusagen außerhalb der betrieblichen Sphäre gelegen.

Abgesehen von dem Umstand, dass mit Ausnahme eines hier nicht zutreffenden Einzelfalles nach der Judikatur und Literatur eine außerbetriebliche Sphäre einer Kapitalgesellschaft nicht existieren kann, bleibt seitens der Betriebsprüfung die Begründung für diese Feststellung völlig offen. Im Bericht über die Betriebsprüfung wird ausführlich erläutert, welche Schwierigkeiten sich bei der Überprüfung bzw. Feststellung der rechtlichen Rahmenbedingungen gestellt haben, z.B. bei der Feststellung der Beteiligungs- und Eigentumsverhältnisse auf den Y. VI . Diese Frage ist jedoch für die wirtschaftliche Betrachtungsweise irrelevant und kann nicht als Begründung für die getroffenen Feststellungen dienen.

Relevant ist alleine die Frage, inwieweit die Gesellschaft zum Zeitpunkt der Investition erwarten durfte, dass mit zukünftigen Erträgen zu rechnen ist und das durchgeführte Investment demnach keine Vermögensverminderung für diese darstellt. Dieser einzig und allein maßgeblichen Feststellung wird jedoch im Prüfungsbericht nicht weiter nachgegangen und diese auch nicht erläutert. Vielmehr wird die vorgebrachte Dokumentation, die für die Investitionsentwicklung relevant war und die der Betriebsprüfung vorgelegt wurde (z.B. Rentabilitätsberechnung), überhaupt nicht gewürdigt. Zu diesen Dokumenten gehören auch

Unterlagen betreffend die laufenden Vermietungsbemühungen (z.B. Agenturvereinbarungen, Homepage). Insoweit leitet die Betriebsprüfung aus den verfügbaren Beweismitteln einen aktenwidrig festgestellten Sachverhalt ab und legt diesen ihrer weiteren Beurteilung zugrunde.

Dies zeigt sich auch darin, dass in der Niederschrift Aussagen getroffen wurden, die in keiner Weise den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen. Als Beispiele seien angeführt:

Gemäß Punkt 19 (Seite 5 des Betriebsprüfungsberichtes) war Grund der Klage gegen Dr. R die Verletzung der Treuhandpflicht. Die Klage richtet sich jedoch nicht primär gegen die Verletzung der Treuhandpflicht, sondern dagegen, dass für das Investment Renditen in Aussicht gestellt wurden, die nicht gehalten wurden.

Gemäß Punkt 19 (Seite 6 des Betriebsprüfungsberichtes) wird von einer Steuerhinterziehung auf den VI gesprochen. Die Tatsache, dass aufgrund der Verlustsituation keine Ertragsteuern zu bezahlen waren, kann nicht als Argument für eine Steuerhinterziehung verwendet werden. Sehr wohl wurde aber wie aus den vorgelegten Jahresabschlüssen der VPI . ersichtlich, Vermögenssteuer (tp) entrichtet. Über die Erstellung der Steuererklärungen auf den VI liegen Honorarnoten des Steuerberaters vor.

Gemäß Punkt 18 (Seite 3 des Betriebsprüfungsberichtes) wurde lediglich die Kopie einer Blanko-Aktie vorgelegt. Auf diesbezüglichen Vorhalt der Betriebsprüfung wurden sämtliche Originalaktien mit der Eintragung der E M GmbH (damals noch W N X GmbH) als Aktionär vorgelegt.

Die Argumentation der Anwälte in den Y; und in Österreich trifft nicht wie in Punkt 19 (Seite 6 des Betriebsprüfungsberichtes) dargestellt, auf alle Kläger zu, da die Sachlage der Kläger sehr unterschiedlich ist. Der aus einem Schreiben der Rechtsanwälte entnommene und auf Seite 6 des Betriebsprüfungsberichtes fett zitierte Text, dass die gewählte Firmenkonstruktion bereits eine Steuerhinterziehung darstellt, ist auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar. Weder die E M GmbH (vormals W N X GmbH) noch die VPI . haben eine b VPI. . gegründet, um in den Y; die Steuer zu verkürzen. Dies wäre aber gemäß den Darstellungen der Anwälte eine unabdingbare Voraussetzung, um überhaupt die gewünschte Steuerersparnis zu bewirken. Im Übrigen bleibt die Betriebsprüfung die Erklärung schuldig, inwieweit diese Feststellung für die Frage der österreichischen Besteuerung relevant sein soll.

Die Gründung der Unternehmen erfolgte zwar wie in Punkt 19 (Seite 7 des Betriebsprüfungsberichtes) festgehalten, vor dem 3. Dezember 1998. Die N X GmbH hat die VPI . allerdings erst später im Zuge einer Umgründung (davor S.) von Dr. Tr erworben. Aufgrund dieser Tatsache war es daher äußerst schwierig, Unterlagen über die ursprüngliche Gründung zu beschaffen. Dieser Umstand wurde jedoch in der Schlussbesprechung ausführlich erläutert.

Weiters wurde in Punkt 20 (Seite 8 des Betriebsprüfungsberichtes) festgehalten, dass sich das während der Betriebsprüfung vorgelegte Schätzgutachten auf die Villa 3 und nicht auf das Objekt 13 bezieht. Damals wurde erläutert, dass sich die Villen nur hinsichtlich der Größe unterscheiden. Das Schätzgutachten wurde nunmehr durch den Verkaufserlös Ende September sowie die Verkaufserlöse der Objekte 2, 7 und 10 bestätigt.

Im Punkt 20 (Seite 6 des Betriebsprüfungsberichtes) wurde eine Auskunft der BM Immobilienhandels KEG bezüglich Inserate über Villen in der Anlage CB angeführt, die nicht weiter untersucht wurden. BM war in Wirklichkeit nie operativ tätig und hat einige Prozesse mit Klägern aus der Villenanlage bereits verloren. Weiters stand BM nachweislich in enger Verbindung mit dem Beklagten Dr. R. Auch hier bleibt im übrigen offen, welche Schlüsse aus der fragwürdigen Auskunft von BM gezogen werden.

Zusammenfassend muss daher festgestellt werden, dass der Betriebsprüfungsbericht als Bescheidbegründung unzureichend ist, dass zwar eine Vielzahl von Detailfragen, die im Zuge der Sachverhaltsermittlung bearbeitet wurden, aufgelistet wird, diese jedoch teilweise nicht den letzten Stand der Ermittlungen wiedergeben und letztendlich eine abschließende und nachvollziehbare Ableitung des dem Bescheid zugrunde gelegten Sachverhaltes aus diesen Beweismitteln unterbleibt.

Das objektive Tatbild einer verdeckten Gewinnausschüttung ist somit nicht erfüllt und die diesbezügliche Feststellung in den angefochtenen Bescheiden rechtswidrig. Es bleibt darüber hinaus offen, aufgrund welcher Unterlagen und Überlegungen dennoch eine solche Feststellung erfolgen konnte.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine ausdrückliche, auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung. Diese Absicht einer Vermögensverminderung war von Anfang an nicht gegeben. Das ergibt sich schon aus den Darstellungen zum objektiven Tatbild, die eine Vermögensminderung gar nicht erwarten ließen. Das subjektive Tatbestandsmerkmal einer verdeckten Ausschüttung wird weiters auch deshalb nicht erfüllt, weil in der Folge der Investition seitens des Gesellschafter-Geschäftsführers alles Notwendige und Nützliche unternommen wurde, um einen Schaden für die Gesellschaft abzuwenden bzw. diesen zu minimieren. Letztlich ist auch der Verkauf und das Einfließen des Erlöses ein Indiz dafür, dass nie die Absicht einer Vermögensverminderung bestand. Feststellungen zur Frage des subjektiven Tatbilds sind im Rahmen der Betriebsprüfung völlig unterblieben, dem Prüfungsbericht zu diesem Punkt nichts zu entnehmen, sodass die angefochtenen Bescheide auch als mangelhaft begründet erscheinen.

Dass letztlich für die Gesellschaft aus dieser Investition zunächst ein Verlust resultierte, ist - wie bereits während der Betriebsprüfung nachgewiesen wurde - auf unvorhersehbare

Ereignisse und Entwicklungen zurückzuführen. Im wesentlichen seien dabei die Verzögerungen bei der Fertigstellung und damit verbunden die verspätete Vermietung sowie die Entwicklung des Dollars (Kursrisiko) genannt. All diese Umstände liegen in einem normalen geschäftlichen Risiko einer Investition begründet, sind daher Teil des normalen unternehmerischen Wagnisses und können in keiner Weise als nicht betriebliche Einflüsse oder Umstände beurteilt werden. Dennoch war keiner dieser Umstände zum Zeitpunkt der Investition soweit konkretisiert, dass mit deren Eintreten ernsthaft oder auch nur eventuell zu rechnen war. Eine subjektive Vermögensminderungsabsicht kann also auch aus diesem Grunde gar nicht vorgelegen sein, da die Investition zum Zeitpunkt der Entscheidungsfindung gar nicht geeignet war, das Vermögen der Gesellschaft zu mindern. Inwieweit durch diese behauptete und denkbare Minderung darüber hinaus auch eine Begünstigung des Gesellschafters zu erblicken sein sollte, bleibt ebenso offen wie die vorgenannten Punkte.

Der Rückschluss, dass aufgrund von im nachhinein entstandenen Verlusten das Projekt von vornherein als verdeckte Ausschüttung zu werten wäre, widerspricht allen rechtlichen Grundsätzen. Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass eine abschließende Beurteilung, ob überhaupt ein Schaden entstanden sein wird, angesichts der anhängigen Prozesse in Österreich und auf den Y. VI noch gar nicht möglich ist.

Es liegt grundsätzlich in der Autonomie der am Wirtschaftsleben teilnehmenden Personen zu entscheiden, ob sie rechtlich relevante Handlungen als Privatpersonen oder als gesetzliche Vertreter z.B. einer Kapitalgesellschaft, bewirken wollen. Zu den gewöhnlichen Geschäften der Berufungswerberin gehören seit Jahren die Anschaffung, Entwicklung und Verwaltung von Immobilien. Die geschäftliche Entscheidung, daher auch die Investition auf den Y. VI auf Rechnung der Gesellschaft zu tätigen, ist daher mehr als schlüssig und wäre im umgekehrten Fall - Gesamtgewinn des Engagements und private Nicht-Versteuerung, weil außerhalb der Spekulationsfrist nicht unter die Steuerpflicht fallend - seitens der Finanzverwaltung wohl kaum entsprechende gewürdigt worden. Auch in der weiteren Folge des Projektverlaufes wurden immer sämtliche Transaktionen buchmäßig erfasst und als solche eindeutig der Gesellschaftssphäre zugeordnet. Eine wie immer geartete Unstimmigkeit in dieser Hinsicht konnte von der Betriebsprüfung nicht festgestellt werden. Es ist daher hinreichend erwiesen, dass immer und unzweifelhaft die Absicht bestanden hat, den gegenständlichen Geschäftsfall als betrieblichen der Berufungswerberin zu behandeln.

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass die gesamte Gestion dieses Geschäftsfalles weder einen Zweifel daran lässt, dass in wirtschaftlicher Betrachtung immer die E M GmbH als Geschäftsherr dieser Transaktion anzusehen war, noch ein Zweifel darin bestehen konnte, dass für die GmbH aus diesem Geschäftsfall nennenswerte Gewinne zu erwarten sind.

Die Feststellungen der Betriebsprüfung beziehen sich nun zum überwiegenden Teil auf den oben dargestellten und unseres Erachtens unrichtig festgestellten und beurteilten Sachverhalt, indem Aufwendungen, die für die Gesellschaft im Zusammenhang mit dem "VPI ." entstanden sind, zur Gänze als steuerlich nicht abzugsfähig und darüber hinaus als verdeckte Ausschüttung gewürdigt wurden. Weiters wurden als Betriebseinnahmen verbuchte Beträge zwar ertragsmäßig gekürzt, nicht jedoch hinsichtlich der Höhe der verdeckten Ausschüttung. Diese Feststellungen sind aus den genannten Gründen rechtswidrig.

Folgende Beträge sind daher zusätzlich als Betriebsausgaben steuerlich zu berücksichtigen:

Körperschaftsteuer:	1999	2000	2001
	EUR 43.055,34	EUR 19.647,83	EUR 31.212,73

Davon 34 % ergibt einen auszusetzender Betrag von EUR 31.931,41.

Im Zusammenhang damit stehen folgende Umsatzsteuern:

1999	2000	2001
€ 1.090,09	0,00	886,38

Insgesamt ergibt sich ein auszusetzender Betrag an Umsatzsteuer in Höhe von EUR 1.973,47.

Die Feststellung hinsichtlich der verdeckten Gewinnausschüttung ist insgesamt rechtswidrig.

Der auszusetzende Betrag an Kapitalertragsteuer beträgt somit EUR 35.267,18.

Seitens der Prüferin wurde folgende **Stellungnahme** abgegeben:

Im gegenständlichen Prüfungsfall Fa. E M GmbH wurde für die Jahre 1999 - 2001 eine Betriebsprüfung durchgeführt.

Anhand des Übersichtsblattes im Betriebsprüfungsbericht ist ein erster Eindruck der Sachverhaltslage möglich. Die Fa. E M GmbH (zu 100% im Alleineigentum von Herrn W N) gründet die Scheinfirma VPI ., um eine Villa auf den Y. : VI zu erwerben. Die Villa wurde als Renditeprojekt von Dr. T R angeboten.

In den Jahreserklärungen 1999 - 2001 werden Aufwendungen für Betriebskosten der Villa, Reisekosten, sonstige Kosten, sowie eine Teilwertabschreibung geltend gemacht.

Im Zuge des Prüfungsverfahrens wurde die steuerliche Vertretung mehrfach darauf hingewiesen, dass bei Auslandsachverhalten erhöhte Mitwirkungspflicht besteht, (siehe Seite 10 Bp-Bericht), dem wurde aber im gegenständlichen Prüfungsverfahren nicht entsprochen. Die steuerliche Vertretung wurde oftmals ersucht, aussagekräftige, sachverhaltsklärende Verträge oder entsprechende Schriftstücke in deutscher Sprache der ho. Bp vorzulegen (siehe

BP-Bericht Seite 2 - 5). Diesem Verlangen wurde aber nicht Folge geleistet. Dabei entspricht es den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass bei Kauf einer Liegenschaft derlei Schriftverkehr und Verträge vorliegen.

In jeder einzelnen der zahlreichen Besprechungen mit der steuerlichen Vertretung brachte diese immer wieder neue Unterlagen vor bzw. ins Gespräch (siehe auch Bp-Bericht Seite 9), die der Betriebsprüfung bis dato verwehrt wurden.

Auch im Berufungsverfahren führt die steuerliche Vertretung vermeintlich neue Erkenntnisse an, die jedoch bereits im gesamten Prüfungsverfahren im Wissen des Steuerberaters gewesen sein mussten (siehe ad 7).

Zur Berufung wird seitens der BP wie folgt Stellung genommen:

Ad 1) Die Behauptung der steuerlichen Vertretung, dass der Betriebsprüfung im Zuge des Verfahrens eine Rentabilitätsrechnung vorgelegt wurde, entspricht nicht den Tatsachen. Bis dato wurde keine Prognoserechnung vorgelegt.

Ad 2) Im Absatz 4 von Seite 3 der Berufung gibt die steuerliche Vertretung an, dass primär wegen der in Aussicht gestellten Rendite ein Klagsverfahren mit Dr. T R läuft. In den vorgelegten Klageschriften, bzw. in den beim Handelsgericht eingesehenen Klageschriften ist es jedoch ersichtlich, dass für die Klärung einer Schuldigkeit von mangelnden Renditen vorab geklärt werden muss, ob Dr. R seine Treuhandpflicht verletzt hat.

Ad 3) Die von der Betriebsprüfung angesprochene Steuerhinterziehung hat sich auch lt. Prüfungsbericht nicht auf die Ertragssteuern in den Y; bezogen. Von der Bp wurde lediglich angemerkt, dass die 2-fach zu bezahlende Grunderwerbssteuer, sowie die Anlage einer "wt" (Steuerdepot) umgangen wurde.

Ad 4) Die Feststellung, dass für die VPI . auf den Y. . VI Vermögensteuer entrichtet wurde, ist für das gegenständliche Prüfungsverfahren der ho. Bp nicht relevant, da auch seitens der steuerlichen Vertretung im Zuge diverser Besprechungen offen gelegt wurde, dass es sich bei der VPI . um eine Scheinfirma handelt. Auch wenn diese Scheinfirma nun Vermögensteuer zahlt, ändert nichts an dieser seitens der BP festgestellten Tatsache.

Ad 5) Erst in der Schlussbesprechung am 17.10.2004 wurden Aktien vorgelegt, in denen die Fa. W N X. . GmbH (=eingebracht in die E M GmbH) als "owner" hervorgeht. Die Aktien sind in englischer Sprache vorgelegt, und weisen weder Unterschriften des Präsidenten und Treasurer auf, noch ein Ausstellungsdatum.

Ad 6) Von der Betriebsprüfung wurde nicht behauptet, dass eine b VPI. . gegründet wurde. Von der Bp wurde deshalb keine Erklärung darüber abgegeben, weil es für die Berechnung der österreichischen Steuer keine Relevanz hat. Da sich die steuerliche Vertretung nach wie

vor mit aussagekräftigen Schriftstücken und Verträgen bedeckt hält, musste die Betriebsprüfung ihrerseits versuchen, Sachverhalte zu sammeln, soweit es im Rahmen des Möglichen stand.

Ad 7) In den Ausführungen der Berufung Seite 4 Abs. 3 erfährt die Betriebsprüfung jetzt erstmals, dass die Fa. VPI . von einem gewissen Dr. Tr erworben wurde. Die steuerliche Vertretung gibt an, dass diese Tatsache die Vorlage der ursprünglichen Gründungsunterlagen erschwert. Die Betriebsprüfung stellt sich die Frage, warum erst jetzt, im Zuge des Berufungsverfahrens und nach langem Warten auf sachverhaltsklärende Unterlagen, die vom Steuerberater nur ungenügend beigebracht wurden, wieder neue Tatsachen bekannt gegeben werden. Auch wenn die Vorlage der Unterlagen eventuell etwas umständlich gewesen wäre, so wäre die mündliche Auskunft darüber kein Problem gewesen.

Ad 8) Wie bereits im Prüfungsbericht ausführlich dargestellt, wird hier nochmals auf das Schätzungsgutachten der Villa für die durchgeführte Teilwertabschreibung eingegangen. Das Gutachten in englischer Sprache ist für die Villa 13 erstellt worden. Auch wenn die Größe (m²Anzahl) ident ist mit der Villa im gegenständlichen Prüfungsverfahren, so ist es der Betriebsprüfung aus dieser Entfernung nicht möglich nachzuvollziehen, ob sich das Objekt 13 im selben Zustand (sowohl bautechnisch als auch die Inneneinrichtung) wie das Objekt 3 befindet. Auch die Argumentation, dass der Verkaufserlös der Objekte 2, 7 und 10 das Schätzungsgutachten bestätigen, veranlasst die Betriebsprüfung nicht ihre Sichtweise zu ändern, da auch bei diesen Villen der Zustand ein anderer sein kann, als bei der Villa Objekt 13.

In einigen Besprechungen gab der Steuerberater bekannt, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer Hr. N auf der Suche nach Käufern für das Objekt sei. In der derzeitigen Wirtschaftslage sei es aber nicht einfach, den tatsächlichen Wert abgegolten zu bekommen. Dies weist wieder darauf, dass der seinerzeitige Wert der Villa höher war, man aber Abschläge in Kauf genommen hat, um das Objekt so rasch wie möglich zu verkaufen.

Ad 9) Die Befragung eines Mitarbeiters der BM Immobilienhandels KEG war für die Betriebsprüfung dahingehend aufschlussreich, da bekannt wurde, dass neben Firmen auch Privatpersonen eine Immobilie auf den Y. . VI erwerben können. Die steuerliche Vertretung wollte der Betriebsprüfung immer glaubhaft machen, dass die VPI . nur deshalb gegründet wurde, weil es einer Privatperson untersagt ist, Eigentümer einer Immobilie auf den Y. . VI zu sein.

Die Frage, ob Dr. T R in enger Verbindung mit der BM Immobilienhandels KEG steht, ist für die gegenständliche Prüfung nicht relevant.

Ad 10) Bereits im Prüfungsverfahren gestaltete sich die Sachverhaltsermittlung äußerst schwierig, da von der steuerlichen Vertretung ungenügende Auskünfte gegeben und

Schriftstücke vorgelegt wurden. In jeder der zahlreichen Besprechungen gab der Steuerberater neue Kenntnisse bekannt und diese Vorgangsweise wird auch im Berufungsverfahren weitergeführt.

Die Betriebsprüfung stellt sich die Frage, warum Sachverhalte, die bekannt waren, bis jetzt der Bp vorenthalten wurden?

Am 09.04.2004 ging im ho. Finanzamt ein Schreiben der steuerlichen Vertretung ein, in der eine Kopie des Grundbuchauszuges betreffend Objekt 13 nachgereicht wurde. In der Anlage befinden sich mehrere Schriftstücke in englischer Sprache. Ein Schreiben der RA Birch, de Jongh, Hindels & Hall vom 29.3.2004, in dem als Betreff des Schriftstückes Unit 18, Building 8A, CB Villas Condominiums angeführt ist. Im gegenständlichen Prüfungsfall ist aber die Villa 13 Grundlage der Besprechungen.

In einem weiteren beigefügten Schreiben (Kopie) in englischer Sprache wird vom GV bekannt gegeben, dass Dr. T R keine Steuerschuld ausständig hat. Das Schreiben resultiert vom 08.02.1999. Zusätzlich wurde eine Kopie eines Schriftstückes übermittelt ("WD"), ebenfalls in englischer Sprache, datiert vom 05.02.1999, in der Schlagwörter wie, die Villa 13, \$ 355.350,00, Ma , sowie die VPI . aufscheinen. Worum es sich bei vorgelegtem Schriftstück tatsächlich handelt, kann von der Bp ohne Übersetzung ins Deutsche nicht geklärt werden.

Im Zug des Berufungsverfahrens wurden dem Finanzamt verschiedene Unterlagen übersandt, darunter auch ein an den Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. gerichtetes (in englischer Sprache abgefasstes Schreiben vom 15.März 1999. Dieses beginnt wie folgt: "Wir freuen uns, Ihnen berichten zu können, dass Ihre Gesellschaft gegründet wurde und die Gewerbelizenz für Sie erhalten haben....."

Weiters befindet sich unter den vorgelegten Unterlagen eine Informationsschrift der Ma Inc über die CB Villas nebst einer Investitionskostenrechnung, Renditenberechnung und einer Ergebnisberechnung durch den Anbieter. Darin wurden den Interessenten ab Vermietungsbeginn (prognostiziert für 1997, tatsächlich aber laut Aktenlage erst später erfolgt) erhebliche Ertragsüberschüsse nebst einer hohen Wertsteigerung der Liegenschaft in Aussicht gestellt.

In den y (Vermögen?) Steuererklärungen für 2000 bis 2003 wird jeweils der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. als 100% Eigentümer angegeben.

In einer in Übersetzung vorgelegten "zweiten berechtigten Klage" der Eigentümer der CB-Eigentümer gegen Ma , Dr. T und Ha R usw. wird unter Punkt 7. ausgeführt: "Die Kläger W N und H N sind Ehegatten und österreichische Staatsbürger. Sie sind die alleinigen Aktieninhaber der VPI ., einer auf den Y . VI gegründete Gesellschaft, deren grundsätzlicher

Geschäftsstandort die Y . VI sind. Durch diese Gesellschaft sind sie die Eigentümer von #13, CB Villas. Der Übersetzung der Klage war eine Kopie einer Aktie der VPI ., über eine 10%ige Beteiligung, lautend auf die Bw. beigegeben.

Die Bw. gab durch ihren steuerlichen Vertreter folgende **Gegenäußerung** ab:

Wir beziehen uns auf das zuletzt zwischen Ihnen und Herrn Mag. Houf geführte Telefonat in o.a. Sache und möchten unseren Standpunkt nochmals wie folgt kurz zusammenfassen:

Vor allem strittig ist die Frage, ob und inwieweit das von der Gesellschaft getätigte Immobilieninvestment auf den Y. VI, genannt VPI. (in der Folge kurz "Y. VI"), einen betrieblich veranlassten Geschäftsfall der E M GmbH (in der Folge kurz "E.") darstellt, oder ob dieser Geschäftsfall der Privatsphäre des Herrn W N (in der Folge kurz "N.") zuzurechnen wäre. Unstrittig dabei ist, dass das gesamte Investment von Anbeginn bis zur Beendigung Ende 2003 durchgängig durch die E abgewickelt und bei dieser buchmäßig erfasst wurde.

Entgegen den Erwartungen und Versprechungen der Organisatoren dieses Investments konnte ein Ertrag für die Investoren nicht erwirtschaftet werden. Zusätzliche Verluste sind durch die im Zeitraum 1999 - 2003 eingetretene Wechselkursentwicklung Xr zu EUR eingetreten. Die Behörde ist daher ursprünglich zu der Ansicht gelangt, dass das Investment einen privat veranlassten Geschäftsfall darstellt und daher die Verluste einerseits bei der Gesellschaft steuerlich nicht anzuerkennen sind und andererseits eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen. Im Vorlagebericht stellt das Finanzamt nun darüber hinaus den Antrag, das gesamte Investment (und nicht nur die daraus erlittenen Verluste) als verdeckte Gewinnausschüttung zu würdigen.

Wir haben in unserer Berufung und den ergänzenden Stellungnahmen bereits dargelegt, dass wir sowohl das Verfahren als auch die rechtliche Beurteilung durch die Abgabenbehörde 1. Instanz aus den verschiedensten Gründen für rechtswidrig erachten. Zweifellos wäre diese unsere Rechtsansicht im fortgesetzten Verfahren - letztlich auch im Hinblick auf ein eventuelles VfGH- oder VwGH-Verfahren - noch detaillierter auszuführen. Dabei wäre schwerpunktmäßig wohl noch weiter darauf hinzuweisen, weshalb eine verdeckte Gewinnausschüttung im vorliegenden Fall nicht gegeben sein kann.

Für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist das Vorliegen der objektiven und der subjektiven Voraussetzung im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses erforderlich. Änderungen, die sich nach Abschluss einer Vereinbarung zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber ergeben, haben auf die Beurteilung, ob eine verdeckte Ausschüttung vorliegt, grundsätzlich keinen Einfluss (RZ 783 KStR).

Das objektive Tatbild setzt eine Vermögensminderung bei der Körperschaft durch erhöhte Aufwendungen oder fehlende Erträge voraus (RZ 784 KStR). Zu den grundsätzlichen Fragen der verdeckten Ausschüttung gehören der Zweck und die Ausstattung der Körperschaft auf Grund ihrer Geschäftsgrundlage. Ist die Körperschaft laut ihrem Geschäftsgegenstand zum Ausüben einer wirtschaftlichen Tätigkeit berufen, ist davon auszugehen, dass sie als Kaufmann auftritt und eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt (RZ 787 KStR).

Das subjektive Tatbild erfordert eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung - das Wissen und Wollen - der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben kann (RZ 790 KStR). Zur subjektiven Tatseite gehört auch, dass eine irrtümlich zustande kommende ungerechtfertigte Vorteilsseinräumung die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ausschließt, soweit es sich um einen Tatbestandsirrtum handelt (RZ 791 KStR). Vor allem zum subjektiven Tatbild lässt das Verwaltungsverfahren bis dato jede Sachverhaltsfeststellung vermissen, auf deren Grundlage eine derartige Beurteilung plausibel wäre. Vielmehr ist Ergebnis des Ermittlungsverfahrens (bzw. jedenfalls aus den Verwaltungsakten ersichtlich), dass das Wollen der Gesellschaft darauf gerichtet war, einen überdurchschnittlichen Ertrag aus dieser Investition zu erzielen. Im Übrigen entsprach das strittige Projekt der sonstigen Geschäftstätigkeit der Gesellschaft, die bereits zum damaligen Zeitpunkt mehrere Immobilieninvestitionen im Inland getätigt hatte. Da wie oben ausgeführt das objektive und das subjektive Tatbild zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses kumulativ erfüllt sein müssen, kann schon aus diesem Grund keine verdeckte Ausschüttung - weder auf Gesellschafts- noch auf Gesellschafterebene - vorliegen.

Eine verdeckte Ausschüttung auf Gesellschafterebene (mit der Folge der Einkommensbesteuerung bzw. Kapitalertragsteuerpflicht) kann aber darüber hinaus nur vorliegen, wenn (und in dem Zeitpunkt) ein vermögenswerter Vorteil dem Gesellschafter aus dem Geschäftsfall auch tatsächlich zufließt. Eine Bindung des Einkommensteuerbescheides (muss wohl auch für die Kapitalertragsteuer gelten) an den die Körperschaft betreffenden Körperschaftsteuerbescheid besteht nicht. Dies bedeutet, dass beim Anteilsinhaber im Rahmen des Einkommensteuerfestsetzungsverfahrens das Zufließen der verdeckten Ausschüttung gesondert zu prüfen ist (RZ 836 KStR).

Im Zuge des erstinstanzlichen Verfahrens wurde bereits belegt, dass das fragliche Investment der E durch finanzielle Mittel realisiert wurde, die Herr N der Gesellschaft zur Verfügung gestellt hat. Selbst unter der Annahme, dass das Projekt Y. VI für die E nicht betrieblich veranlasst war, ist ein vermögenswerter Vorteil dem Gesellschafter bis dato nicht zugeflossen. Ein Zufluss könnte erst in dem Zeitpunkt festzustellen sein, in dem die Gesellschaft eine Rückzahlung dieser zur Verfügung gestellten Mittel in einem Ausmaß zulässt bzw. bewirkt, das

über den Betrag der Einlagen nach Abzug aller durch das Projekt Y. VI verursachten Mittelabflüsse bei der Gesellschaft hinaus geht. Eine solche Rückzahlung wurde nicht nur im Zuge des Ermittlungsverfahrens nicht festgestellt, sondern hat - trotz der zwischenzeitlichen Beendigung des Projektes - bis dato nicht stattgefunden.

Zusammenfassend möchten wir daher festhalten, dass wir den Tatbestand der verdeckten Ausschüttung weder auf der Besteuerungsebene der Gesellschaft noch jener des Gesellschafters als gegeben erachten.

Nach Rücksprache mit unserem Mandanten ziehen wir jedoch in eventu unsere Berufungen gegen die Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide 1999-2001 sowie die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1999-2001 zurück, sofern unserer Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 1999-2001 durch Berufungsvorentscheidung vollinhaltlich stattgegeben wird und diese Bescheide somit ersatzlos aufgehoben werden....

Nach Vorlage der Berufungen wurden die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Allgemeines

Strittig sind im vorliegenden Berufungsfall die Nichtanerkennung einer Reihe von Aufwandsposten im Zusammenhang mit Investitionen in ein Villenprojekt auf den Y. VI, darauf entfallende Vorsteuern und das Vorliegen von verdeckten Ausschüttungen an den Alleineigentümer der Bw. Im Vorlagebericht regte das Finanzamt darüber hinaus an, nicht nur die bisher ausgeschiedenen Betriebskosten, sondern die Kosten der gesamten Investition als verdeckte Ausschüttung zu behandeln.

1.1 Zusammenfassung des Sachverhaltes

Wie sich aus dem Sachverhalt ergibt, erwarb die Bw. zusätzlich zu ihren bisherigen Liegenschaften und Liegenschaftsanteilen eine weitere Liegenschaft auf den Y. VI, ST, zwecks Vermietung. Es handelte sich dabei um eine im Rahmen eines von einem österreichischen Rechtsanwalt geleiteten Projektes errichtete Villa. Die streitgegenständliche Villa und die weiteren Villen des Projektes wurden lt. den Prozessakten hauptsächlich befreundeten Österreichern angeboten. In einem Prospekt wurde den Investoren eine hohe Rendite (bis 16% pro Jahr) aus der Vermietung der noch zu errichtenden, luxuriösen Villen in Aussicht gestellt und ein rascher Rückfluss des eingesetzten Kapitals(Fixpreis) in Aussicht

gestellt. Als Verkäuferin trat ein Unternehmen auf, das der Gattin des Rechtsanwaltes zuzurechnen war.

Nach Abschluss einer Punktation mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. (in weiterer Folge kurz: GG) wurde diese nach Gründung der VPI wiederum aufgelöst und wurde der endgültige Kaufvertrag mit der VPI abgeschlossen. Über Drängen der Käufer übernahm der Rechtsanwalt für die gegründeten Firmen verschiedene treuhänderische Funktionen (z.B. als "treasurer").

In der Folge kam es jedoch zu Verzögerungen gegenüber dem geplanten Fertigstellungstermin. Auch wurden die vorhergesehenen Kosten überschritten und die Käufer zur Leistung weiterer Zahlungen unter Hinweis darauf, dass das Projekt sonst nicht zustande käme und sie ihr Kapital verlieren würden, gedrängt. Nach der verspäteten Fertigstellung stellte sich heraus, dass die Villen keineswegs wie im Prospekt zugesagt, luxuriös ausgestattet waren. Zusätzlich traten Bau- und Ausstattungsmängel zutage. Eine ungenügende Umzäunung und Beschränkung ermöglichte es beispielsweise Einheimischen in den Swimmingpools der Villen zu baden. Da die Anlage außerhalb der Hauptstadt gelegen war, mussten Hinweisschilder angebracht werden, die jedoch sehr bald von Unbekannten entfernt wurden. Die mit der Vermietung betraute ortsansässige Agentin wies schon bei Beginn darauf hin, dass die Villen in der derzeitigen Ausstattung dem gehobenen Geschmack y. Kunden nicht entsprächen und eine Vermietung schwierig sein werde.

Schließlich stellte sich heraus, dass es sich bei den Villen nicht um Alleineigentum, sondern um ein dem österreichischen Wohnungseigentum in etwa vergleichbares "Condominium" handelte. Wie von der ortsansässigen Agentin vorhergesagt, ergab die Vermietung der Villen keineswegs die im Prospekt zugesagten hohen Mieterlöse und Gewinne. Soweit überhaupt vermietet werden konnte, blieben die Erlöse weit hinter den im Prospekt zugesagten Erlösen zurück. Statt der erwarteten, für die Rückfuhr des eingesetzten Kapitals erforderlichen Gewinne, fielen Ausgabenüberschüsse ("Verluste") an. Da die Verkäuferfirma bzw. der für diese auftretende Rechtsanwalt keine Abhilfe schaffen konnte, brachten die Eigentümer der Villen sowohl in Österreich als auch auf den Y. VI Klage gegen den Rechtsanwalt ein, u.a. wegen Verletzung seiner Treuhandspflicht. Schließlich wurden die Villen – die streitgegenständliche im Jahr 2003 - mit erheblichem Verlust verkauft. Nach einem langen und offenbar sehr kostspieligen Prozess wurde lt. Aktenlage zwischen den Prozessparteien "ewiges Ruhen" vereinbart.

2. Beurteilung des Erwerbsvorganges der Villa "CB 13", Y . VI

Fest steht, dass der GG mit einem auf den VI ansässigen, im Einflussbereich des österreichischen Rechtsanwaltes stehenden Unternehmen einen Vorvertrag (Punktation) über

den Erwerb der Villa abschloss. Der Erwerb sollte jedoch nicht durch ihn persönlich oder die Bw. erfolgen, sondern zwecks Vermeidung amerikanischer Steuern durch eine kurz zuvor errichtete Gesellschaft, eine Incorporation (kurz: Inc), nämlich die VPI . (kurz VPI), die in etwa einer österreichischen Aktiengesellschaft vergleichbar ist. Für diese Annahme des UFS spricht jedenfalls das im Sachverhalt an den GG gerichtete Schreiben eines y Anwaltes, in dem er dem GG die mittlerweile erfolgte Gründung seiner Gesellschaft und den Erwerb der Lizenz zur Vermietung der Villa bekannt gab. Im Widerspruch dazu steht allerdings das spätere Berufungsvorbringen, wonach die ursprünglich unter anderer Bezeichnung bereits existierende Gesellschaft von einem Dr. Tr erworben worden sei. Für dieses Vorbringen liegen in den Akten auch keine Unterlagen auf und erweist sich dieses Vorbringen für die Berufungsentscheidung nicht von maßgeblicher Bedeutung.

Nach der Gründung der VPI (oder dem Erwerb von Dr. Tr mit anschließender Änderung der Bezeichnung) wurde der Vorvertrag rückwirkend aufgelöst und erwarb die VPI . die Villa CB 13.

2.1. Eigentumsverhältnisse hinsichtlich der VPI

Aus den Bilanzen der Bw. zu den Stichtagen 31.12. 1999 bis 2002 sind unter Punkt II. "Finanzanlagen", "Anteile an verbundenen Gesellschaften", die "Beteiligung VPI " mit den Anschaffungskosten in Höhe von öS 5.227.145,14 und nach Vornahme einer – strittigen - Teilwertabschreibung im Jahr 2001 mit öS 3.873.950,00 zu ersehen. (Unter den vorgelegten Unterlagen befindet sich in diesem Zusammenhang neben der Kopie einer Aktie ohne Eigentümerangabe auch eine Kopie, in der die Bw. unter ihrer früheren Firma als 10%ige Eigentümerin angeführt wurde.) Im Jahr 2003 erfolgte lt. den im Arbeitsbogen aufliegenden Unterlagen schließlich der Verkauf der Villa (Veräußerungsverlust!).

Aus einer ins Deutsche übertragenen Klageschrift geht hervor, dass der GG und dessen Gattin H die alleinigen Eigentümer der Anteile an der VPI seien.

In den im Zug des Berufungsverfahrens nachgereichten y Abgabenbescheiden wird wiederum zu 100% der GG als Eigentümer an der VPI angeführt.

Der Unabhängige Finanzsenat (kurz UFS) geht in Hinblick auf die seit Beginn erfolgte Finanzierung und Bilanzierung durch die Bw. – nach Einlagen des GG - davon aus, dass die Beteiligung zu Recht als solche aktiviert worden ist. Der UFS kann sich auch der Beurteilung der VPI als Briefkastenunternehmen, Sitzunternehmen bzw. "Scheinfirma" deshalb nicht anschließen, da unter diesem Unternehmen die Villa erworben und die – letztlich nicht erfolgreiche – Vermietung tatsächlich erfolgte. (Haupt)Zweck der Firma war offensichtlich die Vermietung der konkreten Liegenschaft und nicht die Vortäuschung von Geschäften zwecks Gewinn- und Vermögensverlagerung. Die Vorgangsweise, wonach sich der GG gemeinsam mit

seiner Gattin in der auf den auf den VI eingereichten Klage als Eigentümer bezeichnete, dürfte prozesstechnische Gründe gehabt haben. Der UFS geht davon aus, dass sich die VPI. zu 100% im Eigentum der Bw. befand.

Aus dem Umstand, dass der Prüferin im Zuge des Verfahrens eine Aktie der VPI übergeben wurde, in der die Bw. (noch) nicht als Eigentümerin eingetragen war, lässt sich nach Auffassung des UFS nicht der von der Prüferin gezogene Schluss ziehen, dass es sich deshalb um Zahlungen im Interesse des GG handelte.

2.2 Im Rechenwerk der Bw. aufscheinende, die VPI betreffende Erlöse, Aufwände und Vorsteuern

Die VPI war somit als eigenständige juristische Person zu behandeln, was auch durch die y Abgabenbehörden geschehen ist. An dieser Stelle sei angemerkt, dass das Doppelbesteuerungsabkommen mit den AV, auf den Bereich der VI nicht anzuwenden ist (vergl. Art 3 Abs. 1 lit f. des DB).

Die von der VPI in den y Steuererklärungen ausgewiesenen Einnahmen und Ausgaben wurden im Rahmen der Gewinnermittlung - zu Recht - in Ansatz gebracht.

Eine **weitere Erfassung** der im Interesse der VPI geleisteten Ausgaben bzw. Aufwände bzw. der Einnahmen aus der Villa im Rahmen der österreichischen Gewinnermittlung der Bw. kam dagegen nicht in Frage.

Die tatsächliche **Tragung von Kosten der VPI** durch die Bw. war **nicht durch den Betrieb der Bw.** sondern durch das Unternehmen der VPI **verursacht**. Die Tragung von Kosten für die VPI durch die Bw. erfolgte offenbar **aus gesellschaftsrechtlichen Gründen** (100%ige Tochtergesellschaft) und war daher gem. § 8 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz 1988 bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens der Bw. unberücksichtigt zu lassen. Ebenso wenig waren die der VPI zugeflossenen Erlöse bei der Bw. ein weiteres Mal zu versteuern.

Ein Gewinn oder Verlust (bzw. ein Einnahmen- oder ein Betriebsausgabenüberschuss) der VPI wäre bei der Bw. nur im Fall einer Vollorganschaft im Sinne des § 9 Körperschaftsteuergesetz 1988 zu erfassen gewesen. Eine Vollorganschaft mit Ergebnisabführungsvertrag wurde nie behauptet und ergibt auch aus der Aktenlage kein Hinweis auf eine solche.

Lt. Aktenlage bestand keine Verpflichtung der Bw. Kosten der VIP zu tragen. Die im Interesse der VIP dennoch getragenen Aufwendungen erweisen sich somit als **gesellschaftsrechtlich veranlasst**. Ein Abzug als Betriebsausgaben der Bw. kommt daher nicht in Frage. Vielmehr stellen die Zahlungen einkommensneutrale Einlagen der Bw. in die VIP dar. In der Tragung

der durch die VIP verursachten Kosten und Aufwendungen durch die Bw. kann allerdings noch kein Zufluss von Vermögen der Bw. beim GG festgestellt werden.

Wie sich aus dem Arbeitsbogen (1. Ordner, Bl. 407 – 419) ergibt, stellte der GG der Bw. wiederholt darlehensweise Mittel für die Tragung der Kosten der VIP zur Verfügung. Zu Recht weist die Bw. im Berufungsverfahren darauf hin, dass ihm diese Darlehen bzw. Einlagen übersteigende Rückzahlungen nie zugeflossen sind.

Die – aus den Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen nur teilweise ersichtlichen, die VPI betreffenden Einnahmen und Aufwendungen wurden im Ergebnis zu Recht von der Betriebsprüfung ausgeschieden.

Ebenso wurden die **Vorsteuern**, die auf Leistungen für die VPI entfallen, zu Recht ausgeschieden, da sie nicht auf Leistungen für das Unternehmen der Bw. entfallen.

2.3. Teilwertabschreibung im Jahr 2001 (öS 1.353.195,41)

Auf Grund der eigenen Rechtspersönlichkeit der VPI und wegen des Fehlens einer Vollorganschaft kam zur Berücksichtigung von Wertänderungen im Vermögen der VPI als 100%ige Tochtergesellschaft der Bw. nur eine Teilwertabschreibung in Frage.

Eine Minderung des Teilwertes einer Beteiligung ist jedoch anhand eines nach wissenschaftlichen Grundsätzen erstellten Gutachtens über den Wert der Beteiligung nachzuweisen (vgl. zuletzt VwGH 2004/13/0050 v. 19.09.2007, 2005/15/0073 und 2005/15/0086, beide v. 17.04.2008).

Das zur Verfügung gestellte Gutachten erfüllt diese Anforderungen jedoch offensichtlich nicht; wurde es doch - aus Kostenersparnisgründen - für eine andere, angeblich gleich große Liegenschaft aus der Villenanlage, nämlich für die Villa Nr. 3 erstellt. Es mag zutreffen, dass die Liegenschaft Villa Nr. 3 in Ausstattung und Zustand mit der strittigen Liegenschaft (Villa Nr. 13) weitgehend übereinstimmt. Einen verlässlichen Nachweis dafür, dass der Teilwert schon zum Stichtag 31.12.2001 auf den im Gutachten ausgewiesenen Teilwert abgesunken ist, kann es aber genau so wenig bieten, wie der Hinweis auf den im Jahr 2003 erzielten Verkaufspreis (rd. \$ 250.000;00).

Die Teilwertabschreibung wurde daher zu Recht steuerlich nicht anerkannt.

Die Berufung gegen die Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide war daher als unbegründet abzuweisen.

3. Wiederaufnahme der Verfahren

Die Berufung richtet sich auch gegen die bescheidmäßige Verfügung der Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für 1999 bis 2001, weist aber keine

Begründung auf. Bei einem Großteil der die strittige Liegenschaft betreffenden Erlöse und Aufwendungen, vor allem die hohen Reiseaufwendungen, war aus den Bilanzen der Zusammenhang nicht ersichtlich und stellen die diesbezüglichen Feststellungen der Prüferin (siehe Tz 24 des Betriebsprüfungsberichtes) jedenfalls neu hervorgekommene Umstände im Sinne von § 303 Abs. 4 BAO dar, die schon im Hinblick auf die Erheblichkeit der ausgeschiedenen Beträge die Wiederaufnahme der Verfahren in allen Jahren rechtfertigen.

Soweit sich die Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahren richtet, war sie als unbegründet abzuweisen.

4. Vorliegen einer verdeckten (Gewinn)Ausschüttung

Nach § 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 § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 EStG 1988 zählen auch verdeckte Ausschüttungen nach § 8 Abs. 2 KStG 1988. Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder der sonstigen Gewinnverteilung, gleichviel unter welcher Bezeichnung gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde (vgl. für viele etwa die hg. Erkenntnisse vom 3. Juli 1991, 90/14/0221, Slg. Nr. 6617/F, und vom 17. Oktober 2007, 2006/13/0069). Welche Erscheinungsform der verdeckten Ausschüttung vorliegt, ist nach dem Veranlassungsprinzip zu beantworten. Die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber kann dabei auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 24. April 2002, 2000/13/0208, und vom 27. Februar 2008, 2004/13/0031).

Für die Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter kommt es darauf an, ob, wann und in welcher Höhe ihm ein vermögenswerter Vorteil zugeflossen ist (vgl. z.B. Doralt/Ruppe, Steuerrecht I 9, Tz 991). An diesen nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 zu bestimmenden Zeitpunkt des Zuflusses knüpft auch der Kapitalertragsteuerabzug an (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 26. April 2006, 2004/14/0066, sowie Hofstätter/Reichel, EStG III D, Tz 4 zu § 95). Die Kapitalertragsteuerpflicht hängt hingegen in keiner Weise davon ab, in welchem Zeitraum es bei der Körperschaft zu einer Einkommenskorrektur kommt (zitiert nach VwGH vom 9. August 2008, 2005/13/0020).

Soweit es aus dem Betriebsprüfungsbericht und der Stellungnahme der Betriebsprüfung, in denen über weite Strecken die Versuche der Betriebsprüfung, den Sachverhalt zu klären dargelegt und die nach Auffassung der Betriebsprüfung ungenügende Mitarbeit der Bw. und ihres Vertreters beklagt wird, entnommen werden kann, gehen die Betriebsprüfung und das Finanzamt offensichtlich davon aus, dass die **Villa CB 13** nicht der VPI, sondern **direkt dem (Allein)Gesellschafter/Geschäftsführer der Bw. zuzurechnen sei.**

Für diese Ansicht werden Aussagen im Prozess gegen den Organisator der Villananlage auf den Y. VI, Dr. R zitiert, wonach die für den Erwerb der einzelnen Villen jeweils gegründeten (oder erworbenen) Unternehmen ("Firmen") bloße "Hülsen" darstellten und die Villen den Anteilsinhabern zuzurechnen seien, aber auch die Angaben in den Abgabenerklärungen über die Villenvermietung gegenüber den Y. -Steuerbehörden, in denen statt der Bw. als (100%iger) Eigentümer der GG angegeben wurde. Auch in der ersten Kopie einer Aktie der VPI., in der der jeweilige Inhaber anzugeben ist, schien noch nicht die Bw. auf. Erst in später vorgelegten Kopien wurde die Bw. als Inhaberin der VPI. ausgewiesen. Weiters wurden Erhebungsergebnisse angeführt, wonach die VPI. keinen eigenen Telefonanschluss und keine Bankverbindung habe, weshalb sie als bloße Sitzgesellschaft ohne Geschäftsbetrieb ("Briefkastenfirma") zu beurteilen sei.

Für die Auffassung spricht weiters der Umstand, dass die Bw. entgegen der Aktivierung als Finanzbeteiligung an einem einer österreichischen Aktiengesellschaft vergleichbaren Unternehmen laufende Kosten dieses Unternehmens als eigenen Aufwand (nebst angefallenen Erträgen) geltend machte.

Auf Grund dieser Feststellungen gehen die Betriebsprüfung und das Finanzamt davon aus, dass die Villa CB 13 nicht ins Eigentum der VPI. übergegangen sondern direkt dem Geschäftsführer zuzurechnen sei. Die von der Bw. für die Villa getragenen Aufwendungen seien daher dem Geschäftsführer als verdeckte (Gewinn)Ausschüttung zuzurechnen. Das Finanzamt vertrat im Vorlageantrag die Auffassung, dass darüber hinaus nicht nur die von der Bw. getragenen Aufwendungen, sondern vielmehr auch die gesamten Anschaffungskosten als verdeckte (Gewinn)Ausschüttung zu erfassen seien.

Gegen diese Ansicht sprechen die bilanzmäßige Erfassung der Beteiligung an der VPI. (unter Finanzanlagen) vom Anfang (=1999) an bis zur Veräußerung im Jahr 2003. Wohl wurden die Vorverträge (Punktationen) noch mit dem GG der Bw. abgeschlossen, nach Gründung der VPI. wurde der Vorvertrag ("Punktation") jedoch nachträglich aufgelöst und wurde der Kaufvertrag mit der VPI. abgeschlossen.

Seitens der Bw. wurden schon vor dem Streitzeitraum eine Reihe anderer Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteile zum Zweck der Vermietung erworben ohne dass dies im Zuge der Prüfung zu Beanstandungen führte.

Obwohl es zutrifft, dass die VPI . über keinen eigenen Telefonanschluss verfügte und gegenüber Banken offenbar nicht in Erscheinung trat, hält der UFS eine Beurteilung als sog. "Briefkastenfirma" aus folgenden Gründen für unzutreffend:

Im Gegensatz zu einem Sitzunternehmen ("Briefkastenfirma") betrieb diese sehr wohl die Vermietung der Villa. Mit der Vermarktung waren lt. Arbeitsbogen der Betriebsprüfung nacheinander zwei örtlich ansässige Agenturen befasst. Auch gab es eine Homepage, über die für die Vermietung der Villa geworben wurde. Für die VPI . wurde eine entsprechende Konzession, die sie zur Vermietung der Villa berechtigte, erworben. Die erwirtschafteten – negativen - Einkünfte wurden, wie aus den aktenkundigen Kopien von y Abgabenbescheiden ersichtlich ist, gegenüber den Y. -Steuerbehörden einbekannt. Im Gegensatz dazu ist für Sitzgesellschaften typisch, dass sie eben keine tatsächliche geschäftliche bzw. betriebliche Tätigkeit ausüben, sondern eine solche – z.B. zwecks Vermögens- und/oder Gewinnverlagerung nur vortäuschen.

Wenngleich die die VPI . betreffenden Aufwände sowie die darauf entfallenden Vorsteuern und Einnahmen bzw. Erlöse, wie bereits oben dargelegt, aus den erklärten Einkünften und Vorsteuern mangels betrieblicher Veranlassung auszuschneiden waren, bedeutet dies noch keineswegs zwangsläufig einen Zufluss beim GG der Bw. Vielmehr kam die (rechtsgrundlose) Übernahme von Kosten der VPI durch die Bw. zuerst der VPI . zugute, deren Anteile sich lt. den Bilanzangaben zu 100% im Eigentum der Bw. befinden. Warum im Gegensatz dazu in den Erklärungen der GG der Bw. als Alleineigentümer aufscheint, blieb im gesamten Prüfungs- und Rechtsmittelverfahren ungeklärt. Der UFS vermutet, dass der Bw. diese Vorgangsweise durch die y rechtsfreundlichen Vertreter empfohlen wurde.

Jedenfalls kann der UFS in der Übernahme von Kosten der (100%igen) Tochtergesellschaft durch die Bw. keinen Zufluss von Vermögenswerten beim GG der Bw. erkennen. Auch eine für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung erforderliche Bereicherung oder eine Bereicherungsabsicht der Bw. gegenüber dem Gesellschafter kann darin nicht erblickt werden. Für einen Zufluss beim GG fehlen entsprechende konkrete Sachverhaltsfeststellungen.

Ein Zufluss beim GG wäre beispielsweise dann anzunehmen gewesen, wenn die Bw. dem GG ohne bzw. ohne angemessenes Entgelt die Nutzung der im Eigentum ihrer Tochter befindlichen Villa ermöglicht hätte, sei es nun zur ausschließlich privaten Nutzung sei es zur Vermietung im Namen des GG. Konkrete Feststellungen darüber, dass der GG die Villa ohne bzw. ohne fremdübliches Entgelt für private Zwecke und nicht zur Überprüfung des Zustandes

der Villa, zur Veranlassung bzw. eigenhändiger Durchführung (lt. Aktenbogen: Lackierung) von Reparaturen, Wartungsarbeiten etc. genutzt hat, sind dem Bericht abgesehen von der Zitierung aus einem Schreiben an den y Anwalt, wonach sich der GG schon auf den Aufenthalt freue, nicht zu entnehmen. In einer solchen unentgeltlichen Nutzen wäre im Ausmaß des fehlenden oder ungenügenden Entgeltes an die VPI eine verdeckte Ausschüttung an den GG vorgelegen, nicht aber im Ausmaß der aus den steuerlichen Ergebnissen der Bw. ausgeschiedenen Kosten (vgl. z.B. Verwaltungsgerichtshof v. 09.07.2008, 2005/13/0020).

Eine Hinzurechnung der gesamten, mit der Villa im Zusammenhang stehenden Investitionskosten, wie vom Finanzamt vorgeschlagen worden war, kam schon deshalb nicht in Frage, da die Liegenschaft dem GG von der Bw. weder ins zivilrechtliche noch ins wirtschaftliche Eigentum übertragen wurde. Letztendlich wurde die Liegenschaft lt. Aktenlage auch durch die VPI (Arb.Bg. Bl. 1489 ff.) **und nicht durch den GG** im Jahr 2003 **veräußert**.

Eine Bereicherungsabsicht der Bw. gegenüber dem GG ist für den UFS nicht erkennbar:

Zum einen befindet sich die VPI zu 100% im Besitz der Bw. und nicht (direkt) des GG. Die für die VPI getragenen Kosten stellen in wirtschaftlicher Betrachtung Einlagen der Bw. ins Vermögen ihrer Tochtergesellschaft, also der VPI dar. Eine Bereicherung des GG kann darin nicht erblickt werden.

Der Berufung gegen den Zahlungs- und Haftungsbescheid hinsichtlich Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1999 bis 2001 war daher Folge zu geben und der Bescheid aufzuheben.

Wien, am 14. Oktober 2008