

GZ. RV/0386-W/02

RV/0387-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Alfred Bruckner, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 bis 1995, Wiederaufnahme der Verfahren Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für das Jahr 1994 und Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1993 bis 1995 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für das Jahr 1995, Wiederaufnahme der Verfahren Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für das Jahr 1994 und Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1993 bis 1995 bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 und 1994 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von

den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 7. März 1988 gegründet. Betriebsgegenstand ist der Betrieb eines Hotels. Anteilsinhaber ist zu 100 % Herr B, welcher auch in den berufungsgegenständlichen Zeiträumen mit der Geschäftsführung betraut war.

Anlässlich einer bei der Bw. durchgeföhrten Betriebsprüfung (BP), welche den Prüfungszeitraum 1993 bis 1995 umfasste, wurden die zu den berufungsgegenständlichen Nachforderungen föhrenden, folgenden, im BP-Bericht vom 20. Januar 1998 und in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 4. Dezember 1997 dargestellten Feststellungen getroffen:

Tz. 18 Vorsteuerberichtigungen 1993 und 1994

Für Renovierungsarbeiten in dem von der Bw. betriebenen Hotel seien in den Jahren 1993 und 1994 von der Firma P GesmbH Rechnungen gelegt worden, die bar bezahlt worden seien (vergleiche dazu auch Tz. 19). Gemäß § 11 Abs. 1 UStG habe die Rechnung eine eindeutige und leicht nachprüfbarre Bezeichnung der abgerechneten Leistung zu ermöglichen. Dies sei im vorliegenden Fall nicht möglich. Der Geschäftsführer, Herr B, habe keine weiteren Unterlagen zu diesen Rechnungen (Aufzeichnungen über Partiestunden o. ä.) vorlegen können. Die weiteren Erhebungen betreffend die P GesmbH seien erfolglos gewesen, da diese Firma nicht mehr existent und auch der im Firmenbuch angeführte Geschäftsführer nicht in Österreich aufhältig gewesen sei. Der geltend gemachte Vorsteuerabzug sei daher nicht anzuerkennen. Da nachweislich Bauarbeiten durchgeföhrt worden seien, sei der Bruttoaufwand als Betriebsausgabe abzugfähig.

Tz. 19 Sicherheitszuschlag für die Jahre 1993 bis 1995

In den geprüften Jahren 1993 bis 1995 seien wiederholt hohe Barbezüge, die über das Verrechnungskonto des Gesellschafters und Geschäftsführers, Herrn B, verbucht worden seien, in die Kassa eingezahlt worden. Diese Bezüge seien zur Barbegleichung von Eingangsrechnungen betreffend verschiedener Baufirmen (siehe dazu auch Tz. 18), die mit

dem Umbau des Hotels beauftragt gewesen seien, verwendet worden. Die Herkunft der eingelegten Geldbeträge habe nicht restlos aufgeklärt werden können. Aus diesem Grunde sei ein Sicherheitszuschlag im Ausmaß von 10 % p. a. des Umsatzes für den Zeitraum 1993 bis 1995 zuzurechnen. Der Sicherheitszuschlag sei als verdeckte Ausschüttung zu erfassen und bei der Einkommensermittlung außerbilanzmäßig zuzurechnen. Die auf die verdeckten Ausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer werde vom Gesellschafter B getragen.

Das Finanzamt für Körperschaften erließ nach Wiederaufnahme der Umsatz- und Körperschaftsteuerverfahren für die Jahre 1993 und 1994 den Prüfungsergebnissen entsprechende Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1993 bis 1995 und einen Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1993 bis 1995.

Mit Schreiben vom 19. März 1998 erhob die Bw. Berufung gegen diese Bescheide und begründete diese wie folgt:

Tz. 18 Vorsteuerberichtigungen 1993 und 1994

Wie auch im BP-Bericht ausdrücklich festgestellt worden sei, seien in den prüfungsgegenständlichen Jahren die Bauarbeiten im Hotel nachweislich durchgeführt worden. Aus Kostengründen sei die Bw. selbst Bauherr gewesen und kein Generalunternehmer beauftragt worden. Das Baumaterial sei durch die Bw. besorgt worden, von den beschäftigten Baufirmen sei lediglich das Personal beigestellt worden. Für die laufend durchgeföhrten Arbeiten seien von den Bauarbeitern die Arbeitszeiten auf Wochenarbeitszetteln vermerkt und von einer von der Bw. befugten Person (Portier) jeweils bestätigt worden. Über beanstandete Arbeitszeiten seien eigene Notizen gemacht worden. Nach Abschluss der Arbeiten seien die Arbeitsscheine von der Firma P GesmbH vorgelegt, gemeinsam mit dem Geschäftsführer der Bw. überprüft und nach verschiedenen Abstrichen entwertet und vom Geschäftsführer der Baufirma mitgenommen worden, da sie nunmehr die Grundlage für die Erstellung der Rechnungen gebildet hätten. Die Notizen über Arbeitsverlauf und Mängel seien weggeworfen worden, da diese unwesentlich geworden seien. Daten über die Besprechungs-termine würden im Terminkalender vorliegen.

Bei den Leistungen der Firma P GesmbH handle es sich um reine Personalbeistellung. Auf den Rechnungen seien der jeweilige Leistungszeitraum, die Art der geleisteten Arbeiten sowie die verrechnete Stundenanzahl und die Stundensätze detailliert angegeben. Da es sich lediglich

um Abrechnungen von erbrachten Arbeitszeiten im Rahmen von Personalbeistellung gehandelt habe, seien die Angaben in den gelegten Rechnungen vollkommen ausreichend.

Der Geschäftsführer habe sich noch vor Baubeginn über die rechtliche Existenz (Handelsregisterauszug) und auch über die gewerberechtliche Befugnis des Unternehmens erkundigt. Während der Bautätigkeit sei auch mehrfach das Arbeitsinspektorat anwesend gewesen und habe sich von der Einhaltung der arbeits- und sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen überzeugt. Es handle sich keinesfalls um Scheingeschäfte, sondern um nachweislich von dieser Baufirma erbrachte Leistungen.

Tz. 19 Sicherheitszuschlag für die Jahre 1993 bis 1995

Von der BP seien Einlagen des Geschäftsführers in Höhe von S 5,7 Mio. (€ 414.235,15) per Saldo festgestellt worden. Herr B habe bereits zu Beginn der BP erklärt, dass er im April 1986 eine ihm gehörige Liegenschaft in Kroatien um rund S 7,5 Mio. (€ 545.046,26) veräußert habe. Da das Geld unter dem damaligen kommunistischen Regime nicht ausgeführt und auch nach österreichischen Devisenvorschriften nicht eingeführt werden habe können, seien die erlösten 170 Mio. jugoslawischen Dinar von Verwandten des Herrn B in Jugoslawien in Devisen gewechselt und in Verwahr seiner Tante dort verblieben. Auch während des nachfolgenden Krieges in Jugoslawien sei eine offizielle Transaktion der Devisen nach Österreich nicht möglich gewesen. Es seien daher seit 1993 sukzessive kleinere Beträge in bar nach Österreich gebracht und hier in Schilling gewechselt worden. Da es sich bei den Devisen um namhafte Beträge gehandelt habe, sei der Umtausch nicht offiziell über eine Bank durchgeführt worden, sondern über einen Mitarbeiter der Bank C, Herrn Direktor Y, zum Mittelkurs gewechselt worden.

Bereits vor Verbringung der Devisen nach Österreich sei, in geringerem Ausmaß, die Zuführung von finanziellen Mitteln in das Unternehmen notwendig gewesen. Eine Aufstockung des Privatkredites bei der Banks S über S 2 Mio. (€ 145.345,67) sei nachweislich am 22. September 1992 durchgeführt worden.

Auch habe Herr B bereits seit 1992 von Freunden und Bekannten mehrfach größere Beträge geliehen. Da auch diesen Personen das in Jugoslawien vorhandene Vermögen bekannt gewesen sei, seien diesen die geliehenen Mittel als ausreichend besichert erschienen. Aus den bereits genannten Umwechselungen der Devisen seien diese Privatdarlehen wieder sukzessive getilgt worden.

Um die von der BP geforderten Nachweise und Unterlagen beizubringen, sei Herr B im Juli 1997 nach Kroatien gereist um den Grundbuchauszug, den Kaufvertrag und beglaubigte

Übersetzungen zu besorgen. Seitens der Darlehensgeber seien schriftliche Erklärungen beigebracht worden sowie auch eine schriftliche Bestätigung eines Zeugen für den Devisenwechsel in Österreich. Weitere Zeugen seien sowohl für den Verkauf der Liegenschaft als auch die Aufbewahrung der Devisen und der anschließenden Umwechslung namhaft gemacht worden.

Die BP nahm mit Schreiben vom 6. Juli 1998 wie folgt zur Berufung Stellung:

Tz. 18 Vorsteuerberichtigungen 1993 und 1994

Die geltend gemachten Vorsteuerbeträge seien aufgrund formeller Rechnungsmängel nicht anerkannt worden. Da die Leistungsbezeichnungen in den Rechnungen eine Überprüfung der tatsächlich durchgeführten Leistungen nicht zugelassen hätten, sei Herr B aufgefordert worden, die in den Rechnungen angeführten Vereinbarungen vorzulegen. Im Rahmen der Schlussbesprechung habe Herr B bekannt gegeben, dass es keine schriftlichen Vereinbarungen gegeben hätte. Er hätte die Arbeiten persönlich überwacht und darüber Aufzeichnungen geführt, die aber in der Folge weggeworfen worden wären. Nach Ansicht der BP entspreche die Leistungsbezeichnung in den Rechnungen nicht den im Personalleasingbereich üblichen Angaben (Aufzeichnung von Personen und Stunden bzw. bei Pauschalvereinbarungen konkrete Leistungsbezeichnungen), sodass eine Überprüfung der angegebenen Leistungen nicht möglich sei.

Die Überprüfung der P GesmbH habe ergeben, dass diese seit Ende 1992 keine Umsatz-steuer an das Finanzamt abgeführt habe. Der Geschäftsführer, der am 19. März 1996 amtswegig gelöschten Firma, habe von der BP nicht ausfindig gemacht werden können. Die Meldebehörde habe ihn im September 1993 amtlich abgemeldet. Es würden somit Zweifel bestehen, wer die Leistungen tatsächlich erbracht habe.

Tz. 19 Sicherheitszuschlag für die Jahre 1993 bis 1995

Die Bw. sei gemeinsam mit der Firma V GesmbH (70% Anteil Herr B) und der Firma O GesmbH (100% Anteil Herr B) geprüft worden. In die drei Firmen seien im Prüfungszeitraum in Summe (saldiert mit Rückzahlungen) folgende Beträge jeweils über das Verrechnungskonto des Gesellschafters und Geschäftsführers Herrn B eingelebt worden:

1993:	S 5,135.000,00	€ 373.175,00
1994:	S 2,145.000,00	€ 155.883,23
1995:	S 1,540.000,00	€ 111.916,16

Da die Herkunft der eingelegten Geldmittel nicht ausreichend glaubhaft gemacht worden sei, sei zu vermuten, dass diese aus nicht erklärten Erlösen der Gesellschaften stammten. Die Zuschätzungen seien in Form eines Sicherheitszuschlages in Höhe von 10 % zu den erklärten Umsätzen erfolgt. In Summe hätten sich in den geprüften Jahren folgende Bruttozuschätzungen ergeben:

1993:	978.585,00	71.116,55
1994:	965.611,00	70.173,69
1995:	846.047,00	61.484,63

Von der BP seien belegmäßige Nachweise für den Geldfluss abverlangt worden. Herr B habe einen Vertrag vom 18. April 1986 über den Verkauf einer Liegenschaft in Kroatien um 170 Mio. Dinar, einen Grundbuchauszug und Kontoauszüge eines Privatkredites bei der Bank S mit Stand per 31. Dezember 1995 in Höhe von S 4.595.157,00 (€ 333.943,08) vorgelegt. Zu den Zahlungsflüssen aus Kroatien und dem Wechsel der Valuten seien keine Unterlagen vorgelegt worden. Im Rahmen der Schlussbesprechung am 4. Dezember 1997 habe Herr B dann die Erklärungen seiner Freunde vorgelegt, die alle bestätigen würden, dass sie ihm kurzfristig Geldbeträge zur Verfügung gestellt hätten. Zu all diesen Geschäften habe es entweder keine Aufzeichnungen gegeben oder sie seien alle bereits vernichtet worden. Als Glaubhaftmachung des Einwechsels der Fremdwährung sei ein Schreiben eines Gastwirtes vorgelegt worden, der angegeben habe, er hätte Herrn B mit dem Direktor der Devisen-abteilung der Bank C (Herrn Y) bekannt gemacht und die beiden wären einige Male in seinem Gasthaus zu einem Geschäftessen gewesen. Herr B habe erklärt, dass er keinen Kontakt mehr zu Herrn Y habe und seine Telefonnummer nicht mehr finde. Auch an den Vornamen könne er sich nicht erinnern. Über Befragen, was mit dem seiner Mutter zustehenden halben Anteil vom Kaufpreis passiert sei, habe Herr B angegeben, seine Mutter habe ihm das Geld geschenkt.

Nach Ansicht der BP sind die Angaben des Herrn B, dass die eingelegten Gelder aus dem Hausverkauf im Jahr 1986 stammen sollen, unglaublich. Zum einen habe er zuerst behauptet, das Geld stamme aus einem Privatkredit, zum anderen habe der in der Folge behauptete Geldfluss aus Kroatien nicht glaubhaft dargelegt werden können. Die Angaben über den Umtausch der Fremdwährungen in ATS seien widersprüchlich. Die Bestätigungen der Freunde von Herrn B, ihm im Prüfungszeitraum immer wieder mit Geldbeträgen ausgeholfen

zu haben, die aber wieder zurückgezahlt worden wären, könnten den Vermögenszuwachs nicht aufklären.

Da es der BP jedoch unwahrscheinlich erscheine, dass die in die drei Firmen des Herrn B eingelegten Geldbeträge in voller Höhe aus nicht erklärten Erlösen im Prüfungszeitraum stammen, sei die Zuschätzung lediglich im Ausmaß eines Zuschlages von 10 % zu den erklärten Umsätzen erfolgt.

Mit Schreiben vom 8. September 1998 brachte die Bw. folgende Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP ein:

Tz. 18 Vorsteuerberichtigungen 1993 und 1994

Dass die P GesmbH an der in den Rechnungen angegebenen Anschrift ein Büro unterhalten habe, sei von der BP erhoben worden und auch aus der Eintragung im amtlichen Telefonbuch 1993/94 ersichtlich. Laut Auskunft des Kreditschutzverbandes habe die P GesmbH seit 1991 das Baugewerbe betrieben und sich mit Umbau- und Innenausbauarbeiten befasst. Laut Auskunft seien die Aktivitäten etwa 1994 eingestellt worden. Aus diesem Jahr würden auch noch mehrere Klagen von privatwirtschaftlichen Unternehmen stammen, welche ihrerseits Lieferungen an die P GesmbH erbracht hätten (Bürobedarf, Baustoffhandel). Dass das leistende Unternehmen seine Umsatzsteuer nicht abgeführt habe könne kein Argument für die Nichtanerkennung von Vorsteuern bilden.

Auf den Rechnungen seien die verrechnete Stundenzahl, die Stundensätze, das Objekt, der Leistungszeitraum und die Art der durchgeföhrten Arbeiten angegeben. Da es sich lediglich um eine Personalbeistellung gehandelt habe, erscheine die Umschreibung der durchgeföhrten Arbeiten mehr als ausreichend. Die von der Finanzbehörde geforderte „Überprüfbarkeit“ der Leistungserbringung durch das Finanzamt könne kein Kriterium dafür sein, ob eine Rechnung den Anforderungen des § 11 Abs. 1 UStG genüge. Auch eine noch so detaillierte Ausführung der erbrachten Leistungen vermöge eine Überprüfbarkeit im Nachhinein nicht zu garantieren. Gerade im Bereich des Personalleasing würden die überlassenen Arbeitskräfte oft nicht mit der Herstellung oder der Veränderung einer körperlichen Sache beschäftigt sein, sondern reine Dienstleistungen erbringen, deren Erbringung sich alleine aufgrund der Angaben des Rechnungsempfängers im Nachhinein nicht mehr verifizieren lasse.

Die Grundlagen für die Abrechnungen (von der Bw. gegengezeichnete Arbeitsscheine) seien Eigentum der Firma P GesmbH. Bei den von der Bw. geföhrten und später weggeworfenen

Aufzeichnungen habe es sich lediglich um Notizen über Arbeitsverlauf und festgestellte Mängel gehandelt.

Tz. 19 Sicherheitszuschlag für die Jahre 1993 bis 1995

Anlässlich der ersten Besprechung mit der BP habe Herr B erklärt, dass das Geld aus einem Privatkredit (Bank S) sowie aus dem Verkauf einer Liegenschaft in Kroatien stammen würde. Hiezu seien in auch in weiterer Folge entsprechende Unterlagen vorgelegt worden. Anlässlich einer späteren Besprechung seien von Herrn B die Namen von privaten Darlehengebern genannt und in den folgenden Wochen entsprechende Bestätigungen über die zur Zwischenfinanzierung erforderlichen Privatdarlehen besorgt worden. Auch Zusammenstellungen über die erfolgten Geldflüsse seien vorgelegt worden.

Die Veräußerung der Liegenschaft in Kroatien könne auch seitens der Finanzbehörde nicht bestritten werden. Herr B habe als einziger Sohn bereits vor dem Tod seiner 1987 verstorbenen Mutter über den vollständigen Verkaufserlös verfügt. Sowohl aufgrund devisenrechtlicher Vorschriften als auch politischer Umstände sei eine Transaktion des Veräußerungserlöses bis 1992 nicht möglich gewesen. Eine Veranlagung der erlösten 170 Mio. Dinar bei einer jugoslawischen Bank wäre aufgrund der politischen Verhältnisse sowie der permanenten Abwertung des Dinars in höchstem Maße unvernünftig gewesen. Eine Überweisung des Verkaufserlöses nach Österreich sei unter den damaligen Verhältnissen in Jugoslawien undenkbar gewesen. Die Umwechslung bei verschiedenen Banken bzw. am Schwarzmarkt in stabilere Währungen, die private Aufbewahrung in Jugoslawien sowie die spätere kleinweise Verbringung nach Österreich sei somit die sinnvollste Vorgangsweise gewesen.

Der Liegenschaftsverkauf und das Vorhandensein der Valuten in Kroatien sei sowohl Familienmitgliedern als auch Freunden und Bekannten des Herrn B bekannt gewesen. Dem Finanzamt seien hiefür sowohl Zeugen als auch eidesstattliche Erklärungen der Familienmitglieder in Kroatien, sowie die Vorladung eines Verwandten in Wien angeboten worden.

Für die Gewährung von Privatdarlehen sei gerade der Umstand, dass mehreren Bekannten das in Kroatien liegende Vermögen bekannt gewesen sei, ausschlaggebend gewesen.

Diesbezügliche Bestätigungen würden sich teilweise in den beim Finanzamt aufliegenden Bestätigungen über Privatdarlehen finden. Da die entsprechenden Sicherheiten nicht von der Bw., sondern von Herrn B vorgelegen seien, seien die Darlehen auch Herrn B persönlich gewährt worden, welcher seinerseits diese Beträge in das Unternehmen eingezahlt habe. Zwischen dem getätigten Liegenschaftsverkauf in Kroatien und den Geldeinlagen in die Bw.

bestehe eine unmittelbare logische Verkettung, die sicher die größte Wahrscheinlichkeit für sich habe. Da der Verkauf der Liegenschaft wohl unstrittig sei, wäre anderenfalls der Verbleib des Verkaufserlöses aus der Liegenschaft völlig unklar.

Die Privatdarlehen hätten nur zur Zwischenfinanzierung gedient. Der Vermögenszuwachs lasse sich alleine durch die Liegenschaftsveräußerung und den aufgenommenen privaten Bankkredit eindeutig aufklären. Sowohl die Herkunft der Mittel als auch die erfolgten Zwischenfinanzierungen hätten restlos nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden können.

Grundsätzlich sei keine Grundlage für die von der BP vorgenommene Zuschätzung gegeben. Eine Schätzung gemäß § 184 Abs. 3 BAO scheide aus, da die Bücher der Bw. sachlich nicht unrichtig seien und auch keine solchen formellen Mängel aufweisen würden, die geeignet wären, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen. Auch eine Schätzung gemäß § 184 Abs. 2 BAO komme nicht in Frage, da es nicht Aufgabe der Bw. sein könne, darüber Aufklärung zu geben, woher der Gesellschafter die Mittel für die Kapitalzufuhr gehabt habe. Die Aufklärungspflicht der Bw. reiche nur soweit, dass sie aufzuklären habe, von wem das zugeschossene Kapital stamme. Abgesehen davon, dass Herr B den Kapitalnachweis ohnehin erbracht habe, wäre es nicht die Aufgabe der Bw. aufzuklären, woher dieser die Mittel aufgebracht habe, sodass die Befugnis der Abgabenbehörde zur Schätzung nicht bestehe.

Die Abgabenbehörde sei jede Erklärung dafür schuldig geblieben, weshalb sie annehme, dass die Zuschüsse ausgerecht durch verdeckte Ausschüttungen aus der Bw. finanziert worden seien. Sogar wenn man annehme, dass die Mittelherkunft durch Herrn B nicht ausreichend aufgeklärt worden sei, sei es angesichts der Vielzahl der Möglichkeiten der Mittelherkunft unzulässig anzunehmen, die Mittel würden aus verdeckten Ausschüttungen der Bw. stammen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a bis c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hiezu beispielsweise Erkenntnis vom 8.3.1994, 90/14/0192) ist eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens nur dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung hätte gelangen können.

Der konkrete Sachverhalt im Zusammenhang mit den vom Gesellschafter und Geschäftsführer B in die Bw. getätigten Einlagen ist erst im Zuge der bei der Bw. durchgeföhrten Betriebsprüfung hervorgekommen. Die Kenntnis dieser konkreten Umstände war, wie aus der in Folge dargestellten rechtlichen Würdigung zu entnehmen ist, geeignet, im Spruch anders lautende Bescheide herbeizuführen. Daher sind die vom Finanzamt mit den angefochtenen Bescheiden vom 23. Februar 1998 verfügten Wiederaufnahmen der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 1994 zu Recht erfolgt.

Nichtanerkennung der Vorsteuer

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1972, BGBl. Nr. 223/1972, kann der Unternehmer, der die in dieser Gesetzesstelle angeführten Erfordernisse erfüllt, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG 1972) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Nach § 11 Abs. 1 UStG 1972 müssen Rechnungen folgende Angaben enthalten:

1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder der sonstigen Leistung;
3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt;
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung und
6. den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag.

Im Berufungsfall gilt es zu beurteilen, ob die streitgegenständlichen Rechnungen den Anforderungen des § 11 Abs. 1 UStG 1972 entsprechen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass eine Rechnung ein Abrechnungsdokument über eine Leistung ist und zu einer Vertrags- oder

sonstigen Rechtsbeziehung tritt, die sie umsatzsteuerrechtlich zutreffend wiederzugeben hat. Durch das Abstellen auf eine Rechnung im Sinn des § 11 UStG 1972 soll eine verwaltungsökonomische und praktikable Kontrolle der Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges beim Leistungsempfänger einerseits und der steuerlichen Erfassung beim Leistungserbringer andererseits sichergestellt werden. Dabei ist die Bindung des Vorsteuerabzuges an eine Rechnung im Sinne der genannten Bestimmung nicht als unsachlich zu beurteilen, da der Leistungsempfänger auf die Ausstellung einer ordnungsgemäßen Rechnung dringen kann. Die Leistungen müssen jedenfalls nachvollziehbar bleiben, um eine wirkungsvolle Überwachung des Umsatzsteueraufkommens zu gewährleisten. Dieser Zweck der Sicherstellung der Erhebung der Umsatzsteuer erfordert es, dass ein objektiver Rechnungsleser durch bloßen Einblick in die Rechnung erkennen kann, was Gegenstand der Lieferung oder sonstigen Leistung war.

Im Berufungsfall besteht nach dem festgestellten Sachverhalt kein Zweifel daran, dass die in Rechnung gestellten Bauarbeiten tatsächlich durchgeführt worden sind. Bei der Beurteilung des Vorliegens der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug kommt den Umständen, ob der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt hat und an der in den Rechnungen angegebenen Adresse rechtlich existent war, im konkreten Fall keine Bedeutung zu, weshalb die Ausführungen der BP und die Einwendungen der Bw. betreffend die Unternehmereigenschaft des leistenden Unternehmers unbeachtlich sind.

Entscheidungsrelevant ist die Tatsache der Identifizierbarkeit bzw. der mangelnden Identifizierbarkeit der abgerechneten Leistungen. Nach § 11 Abs.1 Z 3 UStG 1972 ist in den Rechnungen die Art und der Umfang der sonstigen Leistungen anzugeben. Diese Angabe soll die Kontrolle darüber erleichtern, ob die in der Rechnung abgerechneten Leistungen tatsächlich für das Unternehmen ausgeführt werden bzw. ob sie allenfalls im Zusammenhang mit steuerfreien Umsätzen stehen. Diesen Anforderungen entsprechen die berufungsgegenständlichen Rechnungen. Die darin angeführten Bezeichnungen wie z.B. Abtragen und Einziehen von I-Trägern, Abbruch der Kaminmauern, Ausgleichung der Beschüttung, Einmauern von Feuerschutztüren, Aufstellen von Zwischenwänden, diverse Hilfsarbeiten (Rechnung vom 18. Jänner 1993), Abtragen vom Dachstuhl, Aufstellen der tragenden Mauern, Verlegung der YTONG-Platten, Eisenkonstruktionsarbeiten, Herstellung eines neuen Kamins, Herstellung von Gaupfenfenstern, diverse Hilfsarbeiten (Rechnung vom 28. Juni 1993) und Stiegenhaus abtragen, Außenwände neu aufmauern, Wendelstiege im Stiegenhaus einschallen inkl. Eisenbewährung und Ausbetonieren, Herstellung vom Aufzugsschacht inkl. Aufzugshaus, Aufmauern und Verputzen der Feuermauern und div. Nebenarbeiten, Fertigstellung des

Daches (Rechnung vom 22. März 1994) reichen aus, um den vom Gesetz geforderten Voraussetzungen gerecht zu werden. Der Umfang der sonstigen Leistungen wurde durch die Angabe der geleisteten Arbeitsstunden in den Rechnungen dokumentiert. Da keine Zweifel daran bestehen, dass die in Rechnung gestellten Leistungen für das Unternehmen der Bw. ausgeführt worden sind, wäre es unsachlich, den Vorsteuer-abzug ausschließlich an der Leistungsbezeichnung scheitern zu lassen.

Die Nichtanerkennung des geltend gemachten Vorsteuerabzuges aus den Rechnungen vom 18. Jänner 1993 in Höhe von S 367.200,00 (€ 26.684,46), vom 28. Juni 1993 in Höhe von S 321.300,00 (€ 23.349,78) und vom 22. März 1994 in Höhe von S 160.000,00 (€ 11.627,65) ist daher nicht zu Recht erfolgt.

Sicherheitszuschlag

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist nach dem zweiten Absatz dieser Bestimmung insbesondere auch dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen für die Abgabenerhebung wesentlich sind.

Wird in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt, den der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stammt. Das Vorliegen eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses löst diesfalls die Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs. 2 BAO aus, wobei eine solche Schätzung in einer dem ungeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen hat (VwGH 29.1.2004, 2001/15/0022, VwGH 22.2.2000, 95/14/0077, VwGH 27.2.2002, 97/13/0201, VwGH 29.1.2003, 97/13/0056).

Entscheidend für die Zurechnung der von Herrn B getätigten Einlagen zu den von der Bw. erwirtschafteten Umsätzen und Gewinnen aus dem Grunde ungeklärter Herkunft der für die Einlagen verwendeten Mittel ist die Frage, ob Herr B über die Mittel für die getätigten Einlagen tatsächlich verfügt hat. Als Begründung für die Herkunft der in unbestrittener Höhe festgestellten Einlagen des Herrn B sowohl in die Bw. als auch in die Gesellschaften O

GesmbH und V GesmbH wurden der Verkauf einer Liegenschaft in Kroatien im Jahr 1986, die Aufstockung eines Privatkredites bei der Bank S und die Gewährung von Privatdarlehen angeführt.

1. Verkauf einer Liegenschaft in Kroatien

Laut dem von der Bw. vorgelegten Kaufvertrag vom 18. April 1986 haben Herr B und Frau F als gemeinsame Eigentümer eine Liegenschaft in Kroatien zum Kaufpreis von „170.000.000,00 neue Dinar“ verkauft. Dieser Kaufpreis entsprach laut vorliegenden Wechselkursangaben der Bank S zum damaligen Zeitpunkt S 7.480.000,00 (€ 543.592,80). Laut Punkt III des vorliegenden Vertrages hat sich der Käufer verpflichtet, den Kaufpreis an die Verkäufer mittels Überweisung auf das Girokonto des von den Verkäufern bevollmächtigten Vertreters bis spätestens 30. April 1986 zu bezahlen.

Entsprechend den vorgelegten Unterlagen ist der Liegenschaftsverkauf im Jahr 1986 zweifelsfrei erfolgt. Das der Erlös aus diesem Verkauf von der Verkäufern auf Grund der bestehenden Kursrisiken zunächst in stabile Währungen gewechselt worden ist, ist als glaubwürdig anzusehen. Soweit die Bw. in der Berufung ausführt, Zeugen könnten den Liegenschaftsverkauf und die Aufbewahrung der Devisen bestätigen, ist ihr somit entgegenzuhalten, dass an diesen Tatsachen keine Zweifel bestehen.

Entgegen den Ausführungen der Bw. ist ein Nachweis oder eine Glaubhaftmachung von Geldflüssen an Herrn B aus Kroatien in den Jahren 1993 bis 1995 durch die bereits im Jahr 1986 erfolgte Veräußerung der Liegenschaft jedoch nicht erfolgt. Grundsätzlich besteht nach Lehre und ständiger Rechtsprechung bei Auslandssachverhalten wegen der Einschränkung der Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörde eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen (vgl. z.B. VwGH 26.7.2000, 95/14/0145, VwGH 31.5.2000, 97/13/0039). Trotz dieser erhöhten Mitwirkungspflicht und des außergewöhnlichen Sachverhaltes wurden von der Bw. keine Unterlagen und Nachweise vorgelegt, aus denen sich die Angaben in der Berufung glaubwürdig nachvollziehen lassen.

Es wurden keine Nachweise dafür erbracht, dass Herr B über den vollständigen Verkaufserlös und somit auch über den Anteil seiner im Jahr 1987 verstorbenen Mutter F verfügen konnte. Es mag zutreffen, dass sowohl aufgrund devisenrechtlicher Vorschriften als auch politischer Umstände eine Transaktion des Veräußerungserlöses nicht möglich gewesen war. Nachweise für die laut Angaben der Bw. bei verschiedenen Banken bzw. am Schwarzmarkt erfolgten Umwechslungen in stabilere Währungen und die private Aufbewahrung in Jugoslawien wurden nicht beigebracht. Die sich aus den Ausführungen in der Berufung ergebende

Tatsache, dass der gesamte Verkaufserlös ab dem Jahr 1986 über einen Zeitraum von mehr als sieben Jahren in Kroatien privat aufbewahrt worden sei, ist als unglaublich anzusehen, da von einem Geschäftsmann grundsätzlich anzunehmen ist, dass er Kapital in der genannten Größenordnung zinsbringend anlegt. Eine Begründung dafür, dass die Geldmittel aus dem Liegenschaftsverkauf in Kroatien erst ab dem Jahr 1993 nach Österreich verbracht worden seien, wurde von der Bw. nicht vorgebracht.

Umwechslungs- oder Verkaufsunterlagen über die behauptetenmaßen nach Österreich verbrachten Devisen wurden nicht vorgelegt. Das über Geldumwechslungen „namhafter Beträge“ keinerlei Unterlagen vorhanden seien, ist als unglaublich anzusehen. Nähere Angaben über den Mitarbeiter der Bank C, der die Valuten in Österreich zum Mittelkurs gewechselt haben soll, wurden von der Bw. nicht gemacht. Allein mit der Aussage eines Gastwirtes, das er Herrn B mit dem Direktor der Devisenabteilung der Bank C bekannt gemacht habe und die beiden einige Male in seinem Gasthaus zu einem Geschäftssessen gewesen seien, können die behaupteten Geldumwechslungen nicht glaubhaft belegt werden. Weitere Zeugen für die behaupteten Geldtransfers und Geldumwechslungen, aus denen die strittigen Einlagen stammen sollten, wurden von der Bw. nicht namhaft gemacht.

Es konnte somit nicht nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden, dass die von Herrn B im Prüfungszeitraum 1993 bis 1995 getätigten Einlagen aus der Veräußerung der Liegenschaft in Kroatien im Jahr 1986 stammten.

2. Mittelherkunft aus Privatkredit

Laut den Angaben der Bw. in der Berufung vom 26. Februar 1998 war die Zuführung von finanziellen Mittel in das Unternehmen bereits vor Verbringung der Devisen aus der Liegenschaftsveräußerung nach Österreich erforderlich, weshalb eine Kreditaufstockung bei der Bank S am 22. September 1992 durchgeführt worden sei.

Laut den vorliegenden Kontoabschriften betrug der Sollstand des Privatkredites von Herrn B bei der Bank S zum Stichtag 1. Jänner 1992 S 1.275.029,69 (€ 92.660,02). Am 22. September 1992 wurde der Kredit um S 2.000.000,00 (€ 145.345,67) aufgestockt. Der Sollstand zum 31. Dezember 1992 betrug S 3.512.417,30 (€ 255.257,32). Zum 31. Dezember 1993 betrug der Sollstand S 3.641.452,63 (€ 264.634,68) zum 31. Dezember 1994 S 4.595.157,36 (€ 333.943,11) und zum 31. Dezember 1995 S 4.659.365,63 (€ 338.609,30). Es ist nicht als glaubhaft anzusehen, dass ein Geschäftsmann einen Privatkredit aufnimmt bzw. aufstockt, wenn ihm gleichzeitig Geldmittel in großem Ausmaß zur Verfügung stehen, die darüber hinaus nicht zinsbringend angelegt sind. Auch konnte von der Bw. nicht dargelegt werden, inwieweit

die in den Jahren 1993 bis 1995 getätigten Einlagen durch die bereits am 22. September 1992 erfolgte Kreditaufstockung finanziert worden sind. Sonstige Nachweise über aufgenommene Bankkredite wurde von der Bw. nicht vorgelegt.

Durch die dargestellte Entwicklung des Privatkredites des Herrn B ergibt sich eindeutig, dass die Einlagen in den Prüfungsjahren 1993 bis 1995 in Höhe von insgesamt S 8.820.000,00 (€ 640.974,40) nicht durch Privatkredite finanziert werden konnten.

3. Mittelherkunft aus Zwischenfinanzierungen

Zu den von der Bw. vorgelegten Bestätigungen ist festzustellen, dass aus diesen nicht ersichtlich ist, wann welche Beträge im Einzelnen als Darlehen gegeben worden seien noch wann welche Beträge auf welche Weise zurückgeflossen wären. Darüber hinaus ist es als unglaublich anzusehen, das Einzeldarlehen im Gesamtbetrag von bis zu S 600.000,00 (€ 43.603,70) ohne schriftliche Verträge und ohne Verrechnung von Zinsen gewährt worden sind.

Bei zusammenfassender Betrachtung des vorliegenden Sachverhaltes ergibt sich, dass die Herkunft der Mittel für die vom Gesellschafter und Geschäftsführer B getätigten Einlagen nicht aufgeklärt worden ist. Daher war die Schätzungsberechtigung nach § 184 Abs. 2 BAO im Prüfungszeitraum 1993 bis 1995 gegeben.

Wenn eine Schätzung, wie im vorliegenden Fall, grundsätzlich zulässig ist, steht nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung der Abgabenbehörde die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode im Allgemeinen frei. Das Schätzungsverfahren muss jedoch einwandfrei abgeführt und die zum Schätzungsergebnis führenden Gedanken-gänge müssen schlüssig und folgerichtig sein. Das Ziel jeder Schätzung bleibt die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Allerdings liegt es geradezu im Wesen der Schätzung, dass die in ihrem Rahmen zu ermittelnden Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können.

Die Anwendung der Methode der Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen der Schätzung, denn es kann, ohne gegen die Denkgesetze zu verstößen, angenommen werden, dass die vom Gesellschafter und Geschäftsführer B in die Bw. eingelegten Mittel, deren Herkunft nicht vollständig aufgeklärt werden konnte, aus Geschäftsfällen stammen, die außerhalb der steuerlichen Erfassung abgewickelt worden sind.

Im Hinblick auf den nicht dokumentierten Vermögenstransfer aus Kroatien, den mangelhaften Angaben der Bw., und der Unmöglichkeit einer Überprüfung der Mittelherkunft beim Gesellschafter und Geschäftsführer der Bw., Herrn B, erfolgte die Zurechnung der Sicherheitszuschläge durch die BP zu Recht. Auch das Ausmaß der angesetzten Sicherheitszuschläge für die Jahre 1993 bis 1995 ist als gerechtfertigt anzusehen. Im Berufungsverfahren wurde zur Verteilung der Zuschätzung auf die Prüfungsjahre und der Höhe der ungeklärten Einlagen kein Vorbringen erstattet, welches eine andere Aufteilungsmethode als den tatsächlichen Verhältnissen besser entsprechend nahe gelegt hätte.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988, BGBl. Nr. 401/1988, 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 Lehre und ständiger Rechtsprechung der Verwaltungsgerichtshofes sind verdeckte Ausschüttungen u.a. Vermögensminderungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Verdeckte Ausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegene Zuwendungen einer Körperschaft an den Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzeln in der Anteilsinhaberschaft haben. Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Verdeckte Ausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb veranlasst, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die aber anderen Personen nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (vgl. z.B. VwGH 27.5.1999, 97/15/0067).

Werden von der Abgabenbehörde Mehrgewinne einer Kapitalgesellschaft gegenüber den im Rechnungswesen ausgewiesenen Gewinn festgestellt, so ist in der Regel davon auszugehen, dass sie den Gesellschaftern als verdeckte Ausschüttung im Verhältnis ihrer Beteiligung zugeflossen sind (VwGH 27.4.1994, 92/13/0011, 94/13/0094; 19.7.2000, 97/13/0241, 0242). Von der Bw. wurden keine Einwendungen dagegen vorgebracht, dass die festgestellten verdeckten Ausschüttungen dem Gesellschafter und Geschäftsführer B zugeflossen sind. Auch wurde laut vorliegender Bestätigung die auf die verdeckten Ausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer von diesem übernommen.

Demzufolge wurden die von der BP festgestellten Mehrerlöse bzw. Mehrgewinne zu Recht als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter B behandelt.

Kapitalertragsteuer für die Jahre 1993 bis 1995:

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, wird bei inländischen Kapitalerträgen, worunter gemäß Abs. 2 Z 1 leg. cit. auch Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung gehören, die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Verdeckte Ausschüttungen stellen als sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung inländische Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dar. Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 haftet der Schuldner der Kapitalerträge dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Die Bw. bringt lediglich vor, dass die verdeckten Ausschüttungen zu Unrecht angenommen worden seien. Daher wird auf die oben dargestellte rechtliche Würdigung über die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1993 bis 1995 verwiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 8 Berechnungsblätter

Wien, 13. Dezember 2004