



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des B.T. als Masseverwalter der S-GmbH, Rechtsanwalt, 1xxx Wien, S-Straße 3, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1989 bis 1994, sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Oktober 1988 bis 30. September 1995 entschieden:

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1989 bis 1993 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Oktober 1988 bis 30. September 1995 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Festsetzungen an Körperschaft- und Gewerbesteuer 1989 bis 1993 betragen wie folgt:

Jahr	Körperschaftsteuer:		Gewerbesteuer:	
	in öS:	in €:	in öS:	in €:
1989	0,00 öS	0,00 €	15.597,00 öS	1.133,48 €
1990	0,00 öS	0,00 €	81.858,00 öS	5.948,85 €
1991	189.450,00 öS	13.767,87 €	349.114,00 öS	25.371,10 €
1992	589.380,00 öS	42.831,92 €	444.543,00 öS	32.306,20 €
1993	0,00 öS	0,00 €	311.057,00 öS	22.605,39 €

Die festgesetzte Kapitalertragsteuer beträgt S 3.487.833,-- (€ 253.470,71).

Der Berufung gegen den Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheid 1994 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen sowie die Höhe der Einkünfte sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des 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 S-GmbH (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 14. Februar 19xx gegründet und mit 20. März 19xx in das Handelsregister eingetragen. Den Betriebsgegenstand der Bw. bildet die Schaffung von Wohnungseigentum sowie die Planung, Errichtung, bauliche Umgestaltung und Schaffung von Baulichkeiten jeglicher Art.

Am Stammkapital in Höhe von S 500.000,-- sind die nachstehend angeführten Gesellschafter wie folgt beteiligt:

Gesellschafter:	Beteiligung:	Ausmaß:
P.S.	125.000,--	25%
B.V.	370.000,--	74%
F.E.	5.000,--	1%
Summe:	500.000,--	100%

Zu einzelvertretungsbefugten Geschäftsführern der Bw. sind P.S. und B.V. bestellt.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes W. vom 5. März 199x wurde über das Vermögen der Bw. das Konkursverfahren eröffnet und B.T. zum Masseverwalter der Bw. bestellt.

Die Bw. ermittelt ihren Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr, das mit 1. Oktober des betreffenden Jahres beginnt und mit 30. September jeweils endet.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 1989 bis 1994 sowie einer Umsatzsteuernachschaub für den Zeitraum Oktober 1994 bis Februar 1996 wurden nachstehende Feststellungen getroffen:

1.) verdeckte Ausschüttung betreffend das Gesellschafter-Verrechnungskonto:

Im Zuge dieser abgabenbehördlichen Prüfung wurde lt. Tz. 20 des BP-Berichtes festgestellt, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer P.S. in den Wirtschaftsjahren 1993/1994 und 1994/1995 ohne eine schriftliche Vereinbarung in Form eines *Darlehens* die nachstehend angeführten Geldbeträge entnommen habe:

Datum:	WJ 1993/1994:	WJ 1994/1995:
13.04.1994	2.000.000,00	
03.11.1994		2.000.000,00
29.12.1994		125.000,00
23.06.1995		1.000.000,00
06.07.1995		300.000,00
Entnahmen	2.000.000,00	3.425.000,00
:		

Diese Geldbeträge seien der im Besitz des Gesellschafters P.S. befindlichen T-GmbH zugewendet worden. Mangels vorhandener Eigenmittel habe die Bw. dafür Bankkredite aufgenommen, wofür P.S. als Bürge gehaftet habe.

Der Betriebsprüfung seien keine schriftlichen Vereinbarungen betreffend die Gewährung eines Darlehens im Wege des Gesellschafter-Verrechnungskontos vorgelegt worden. Daraus müsse nach Auffassung der Betriebsprüfung geschlossen werden, dass diesen faktischen Darlehenszuzahlungen keine schriftlichen Vereinbarungen zu Grunde liegen, die in Bezug auf Sicherheiten, Rückzahlungsmodalitäten etc. einen eindeutigen, nachvollziehbaren und einem Fremdvergleich standhaltenden Inhalt haben.

Bis zum Zeitpunkt des Abschlusses der Betriebsprüfung sei keine Rückzahlungsabsicht ersichtlich und mit einer Rückzahlung objektiv nicht zu rechnen gewesen, wenn der Saldo dieses Verrechnungskontos zum 30. September 1995 über S 6,300.000,-- betragen habe, ohne dass dabei Zinsen in Höhe von S 315.000,-- d.s. 7% des arithmetischen Mittels angelastet worden seien.

Da diese Vorgangsweise einem Fremdvergleich nicht standalte, liege eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter P.S. bereits im Zeitpunkt der Darlehenszuzählung vor.

Dieses Darlehen sei gemeinsam mit anderen Verrechnungsposten für das Jahr 1994 mit 7% p.a. verzinst, wobei die für 1994 aufgelaufenen Zinsen wiederum als Verrechnungsforderung dem Verrechnungskonto wie folgt angelastet worden seien:

Bezeichnung:	Betrag:
Stand 01.10.1993:	432.054,22 öS
Stand 30.09.1994:	2.595.698,00 öS

SUMME:	3.027.752,22 öS
Mittelwert:	1.513.876,11 öS
davon 7% Zinsen:	105.971,33 öS

Für das Jahr 1995 seien noch keine entsprechenden Zinsen hinsichtlich der vorstehenden Verrechnungsforderung verbucht worden.

Im vorliegenden Fall sei das Gesellschafter-Verrechnungskonto um die vorstehend bezeichneten Entnahmen zu berichtigen, die Darlehensbeträge der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen und der entsprechende Aufwand dem Betriebsergebnissen der Jahre 1994 und 1995 wie folgt außerbilanzmäßig hinzuzurechnnen:

	1994	1995
Darlehenszuzahlungen:	2.000.000,00	3.425.000,00
zuzüglich KEST 28,205%:	564.103,00	966.026,00
verdeckte Ausschüttung:	2.564.103,00	4.391.026,00

Gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 1994 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer 1994 wurde mit Eingaben vom 28. Feber 1997 bzw. 14. März 1997 fristgerecht berufen und die vorstehenden Bescheide jeweils "in ihrem ganzen Inhalt" angefochten.

In der Folge wurde der Bw. mit Bescheid vom 23. Juni 1997 unter Verweis auf § 250 BAO aufgetragen, die Berufung vom 14. März 1997 hinsichtlich einer Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird, einer Erklärung, welche Änderungen beantragt werden, sowie einer Begründung bis 25. Juli 1997 zu ergänzen, widrigenfalls die Berufung als zurückgenommen gelte.

Zufolge dem 24. Juli 1997 eingebrachten Ergänzungsschriftsatz werde der Körperschaftsteuerbescheid 1994 zwar "in seinem ganzen Inhalt" angefochten, die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich aber nur auf die in Tz 25 des BP-Berichtes getroffenen Feststellungen der Betriebsprüfung in Zusammenhang mit den verdeckten Ausschüttungen aus nicht erklärten Zusatzzahlungen.

Zufolge der Eingabe vom 3. September 2003 entbehren die Feststellungen der Betriebsprüfung des für eine richtige abgabenrechtliche Würdigung wesentlichen und leicht objektivierbaren Faktums, dass P.S. für das gesamte Kreditobligo der Bw. bei der E-Bank im Umfang von rund S 50 Millionen als Bürge und Zahler gehaftet habe. Ohne seine persönliche Haftung hätte die E-Bank der Bw. gar keinen, geschweige denn einen Kredit in dieser Höhe gewährt.

Nach dem Selbstverständnis des P.S. in der damaligen Situation, habe er dafür, dass er durch viele Jahre hindurch ohne gesondertes Entgelt die persönliche Haftung für das gesamte Finanzierungsvolumen der Bw. bis zu 50 Millionen Schilling getragen habe, in den Jahren 1994

und 1995 über einen geringfügigen Teil der in Anspruch genommenen Kreditbeträge im Rahmen seines Haftungsrisikos zu Gunsten der T-GmbH verfügt.

Indem sich die Betriebsprüfung auf den Fremdvergleich berufe und P.S. mit 7% Zinsen für die von ihm an die T-GmbH abdisponierten Beträge belastet, vernachlässige sie zu Unrecht seinen Anspruch auf eine Delkredereprovision für das von ihm getragene Haftungsrisiko zu Gunsten dieser Gesellschaft. Gerade unter dem Gesichtspunkt des Fremdvergleiches hätte die Betriebsprüfung die Disposition der Beträge von insgesamt rund 10% seines Haftungs- bzw. Risikobetrages zu Gunsten der T-GmbH als angemessenes Entgelt für seine Haftung auf Kreditdauer zu beurteilen gehabt.

Völlig schleierhaft bleibe die in dem angefochtenen Bescheid zu Grunde gelegte Feststellung der Betriebsprüfung, eine Rückzahlungsabsicht von P.S. sei nicht ersichtlich und mit einer Rückzahlung durch diesen nicht zu rechnen.

Tatsächlich habe P.S. seit den Jahren 1994/1995 aus seiner persönlichen Haftung für die Kreditverbindlichkeiten der Bw. S 2.070.000,-- an die E-Bank bezahlt, wodurch im Verrechnungsverhältnis zwischen ihm und der Bw. der Saldo von S 5.425.000,-- bereits auf S 2.725.000,-- abgebaut erscheine.

2.) verdeckte Ausschüttung betreffend nicht erfasster Zusatzzahlungen:

Im Zuge dieser abgabenbehördlichen Prüfung wurde lt. Tz. 25 des BP-Berichtes festgestellt, dass die Bw. zahlreiche Grundstücke erworben und als Bauträger Eigentumswohnungen und Reihenhäuser errichtet habe.

Die Planung und Bauüberwachung sei für den berufungsgegenständlichen Zeitraum durch den als Minderheitsgesellschafter fungierenden Architekten F.E. vorgenommen worden, der abweichend vom Beteiligungsverhältnis am Erfolg der Bw. einen 50%-Anteil erhalten solle.

F.E. habe am 6. Oktober 1995 bei der Bundespolizeidirektion Wien Strafanzeige gegen die beiden Gesellschafter P.S. und B.V. eingebracht und diesen vorgeworfen, sie hätten durch die Entgegennahme von „Schwarzzahlungen“ den ihm zustehenden Gewinnanteil vermindert.

Von der Wirtschaftspolizei in diesem Zusammenhang durchgeföhrte Erhebungen haben ergeben, dass zahlreiche Wohnungs- und Hauskäufer neben den vertraglich vereinbarten Leistungen tatsächlich erhebliche Zusatzzahlungen geleistet haben.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 1989 bis 1994 sowie im Zuge des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens wurde hinsichtlich der von Wohnungs- und Hauskäufern jeweils außerhalb des Kaufvertrages geleisteten Zusatzzahlungen nachstehender Sachverhalt ermittelt:

Dipl. Ing. W.H.:

Für das Reihenhaus in 1XXX W., D-Gasse xx, habe es ursprünglich ein mündliches Anbot der Bw. in Höhe von S 2.900.000,-- gegeben.

In der Folge habe ihm P.S. vorgeschlagen, den Kaufpreis lt. Kaufvertrag für dieses Reihenhaus um ca. S 500.000,-- zu vermindern, indem er einige Innenausbauleistungen aus dem Kaufvertrag herausstreichen werde. Die Leistungen werde dann P.S. selbst vornehmen. Hiefür sei ein Gesamtbetrag von S 420.000,-- - zahlbar in zwei Raten je nach Baufortschritt - durch Übergabe zweier Sparbücher bezahlt worden.

Für beide Zahlungen habe er von P.S. Belege erhalten. Diese Belege habe aber P.S. zurückgefördert. Letzteres lt. P.S. mit der Begründung, damit DI W.H. nicht behaupten könne, P.S. habe die Gelder für sich selbst verwendet.

Nach den Ausführungen von DI W.H. bei der beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern mit 30. November 1995 eingereichten Sachverhaltsdarstellung habe dem-nach P.S. in verabredungswidriger Weise von den Kunden der Bw. zusätzliche Zahlungen verlangt, die er mit entsprechenden Zusatzleistungen begründete. Da aber die Gesamtsumme der rechnungsmäßig erfassten Leistungen aber offenbar nur S 206.852,19 betrage, habe er einen Betrag in Höhe von S 213.147,80 zuviel an P.S. bezahlt.

Nach Auffassung der Betriebsprüfung liege hinsichtlich der nicht erfassten Zusatzzahlung in Höhe von S 420.000,-- abzüglich der durch Rechnungen nachgewiesenen Leistungen im Ausmaß von S 206.852,19 und somit im Ausmaß von S 213.147,81 eine verdeckte Ausschüttung für das Jahr 1989 vor. Dies mit der Begründung, die Behauptung der Bw., dass es sich hierbei um durchlaufende Gelder handle, habe nur zum Teil durch Vorlage entsprechender Belege dokumentiert werden können.

Hinsichtlich der offenen Differenz in Höhe von S 213.147,81 ergibt sich aus der Eingabe der Bw. vom 3. September 2003, dass die P-GmbH im Betrag von S 150.000,-- mit der Errichtung des Gartens, vom Untergrund bis zur Herstellung der Wiesenfläche mit Baum- und Strauchbepflanzung im Namen und auf Rechnung von DI W.H. beauftragt worden sei.

Von der P-GmbH seien im Betrag von ca. S 60.000,-- weiters Lackierer- und Tischlereiarbeiten durchgeführt und verrechnet worden. Die diesbezüglichen Rechnungen der P-GmbH seien direkt an DI W.H. übermittelt worden.

Auch der schriftlich einvernommene Zeuge E.M. könnte sich daran erinnern, dass die P-GmbH im Auftrag der Bw. in der Reihenhausanlage in 1XXX W., D-Gasse xx, Bauleistungen erbracht habe.

In der mit 9. November 2003 abgegebenen schriftlichen Zeugenaussage gemäß § 173 Abs. 1 BAO sagt DI W.H. aus, dass es sich bei den erbrachten Leistungen in Zusammenhang mit der Errichtung des Gartens sowie den Lackier- und Tischlerarbeiten um Leistungen handle, die im ursprünglichen Anbot enthalten gewesen seien. Von der P-GmbH habe er keine Rechnungen erhalten.

H.M.:

Für das Reihenhaus in 1XXX W., D-Gasse xx habe es ursprünglich ein mündliches Anbot der Bw. in Höhe von S 2.950.000,-- gegeben.

In der Folge sei ihm von P.S. angeboten worden, den Kaufpreis lt. Kaufvertrag für dieses Reihenhaus um S 500.000,-- zu vermindern, indem er einige Innenausbauleistungen aus dem Kaufvertrag streichen und extra in Rechnung stellen werde. Dadurch würde sich H.M. Kosten "bei der Grunderwerbsteuer ersparen". Der Kaufpreis lt. Kaufvertrag habe daher nur S 2.450.000,-- betragen.

Den Tatbestand einer möglichen Grunderwerbsteuerverkürzung legte H.M. dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Form einer Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG offen.

Für diese Innenausbauleistungen habe H.M. an P.S. einen Betrag in Höhe von S 350.000,-- - zahlbar in zwei Raten - bezahlt. Ob diese Zahlungen in bar oder in Form eines Sparbuches erfolgten, sei H.M. nicht mehr erinnerlich.

Da der für Innenausbauleistungen aufgewendete Betrag in Höhe von S 350.418,-- nur im Ausmaß von S 208.730,31 durch Professionistenrechnungen gedeckt sei, würden zufolge der mit 5. Dezember 1995 beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern eingereichten Sachverhaltsdarstellung dem Differenzbetrag in Höhe von S 141.687,69 keine durch Rechnungen belegte Leistungen gegenüber stehen.

Über die Zahlung des Betrages von S 350.000,-- sei überhaupt kein Beleg ausgestellt worden, da es sich bei H.M. um einen guten Freund von F.E. gehandelt habe. Lediglich über die Bezahlung des ersten Teilbetrages habe es einen Beleg gegeben, den H.M. an P.S. übergeben habe.

Die Zahlungen der Innenausbauleistungen seien zwischen ihm und P.S. abgewickelt worden. Die Arbeiten, die die Professionisten des P.S. durchgeführt haben, seien von H.M. an P.S. bezahlt worden. Alles sei über die Bw. gelaufen.

Nach Auffassung der Betriebsprüfung liege hinsichtlich der nicht erfassten Zusatzzahlung in Höhe von S 350.418,-- abzüglich der durch Rechnungen nachgewiesenen Leistungen im Aus-

maß von S 208.730,31 und somit im Ausmaß von S 141.687,69 eine verdeckte Ausschüttung vor.

Hinsichtlich der offenen Differenz in Höhe von S 141.687,69 ergibt sich aus der Eingabe der Bw. vom 3. September 2003, dass die P-GmbH im Betrag von ca. S 130.000,-- im Namen und auf Rechnung des H.M. den Garten und den Vorgarten hergestellt habe.

Auch der schriftlich einvernommene Zeuge E.M. könne sich daran erinnern, dass die P-GmbH im Auftrag der Bw. in der Reihenhausanlage in 1XXX W., D-Gasse xx, Bauleistungen erbracht habe.

A.R.:

Für die Eigentumswohnung in 1xxx W. , R-Gasse xx, habe es seitens der Bw. kein ursprüngliches Anbot oder eine Preisliste gegeben. Diese Eigentumswohnung sei ihm daher - wie in dem mit 23. Juli 1991 datierten Kaufvertrag angeführt - um S 3.750.000,-- angeboten worden.

Anfang des Jahres 1992 seien Umbauarbeiten wie die Wegnahme einer Zwischenwand sowie die Wegnahme eines Abstellraumes durchgeführt worden. Hiefür sei ein Betrag in Höhe von S 450.000,-- - zahlbar in drei Raten - in Form von Schecks an B.V. übergeben worden.

Nach Auffassung der Betriebsprüfung liege hinsichtlich der nicht erklärten und von B.V. vereinnahmten Zusatzzahlungen im Gesamtbetrag von S 450.000,-- eine verdeckte Ausschüttung vor.

Zufolge der mit 3. September 2003 datierten Eingabe der Bw. sei die H-GmbH von der Bw. mit der Verlegung aller Sanitärleitungen in den Badezimmern, der Montage besonderer Waschtische sowie der Erweiterung der Marmorbelege beauftragt worden. Die Kosten hiefür haben S 180.000,-- betragen. Darüber hinaus sei um S 130.000,-- ein offener Marmorkamin errichtet und zu diesem Zweck ein Metallrohrkamin bis über das Dach eingezogen worden. Weiters sei um S 140.000,-- ein bereits verlegter Parkettboden entfernt und durch einen anderen in einer anderen Holzart ersetzt worden.

Aus der mit 17. November 2003 datierten schriftlichen Zeugenaussage des Bauleiters der H-GmbH Baumeister F.L. ergibt sich, dass die H-GmbH bei keinem von der Bw. beauftragten Bauvorhaben als Generalunternehmer tätig gewesen sei. Folglich seien die Professionistenarbeiten von der Bw. direkt an die Fachfirmen erteilt worden.

Er könne sich nicht erinnern, ob und in welchem Ausmaß die H-GmbH in der Wohnung R-Gasse xx tätig geworden sei. Er könne aber ausschließen, dass die H-GmbH Sanitäranalbeiten, Sanitäreinrichtungsgegenstände, Marmorbelege, Marmorkamine oder Parkettbodenarbeiten

erbracht haben könnte. Diese Aussagen könne er aus lückenhaften Erinnerungen und aus Unterlagen des seinerzeitigen Gerichtsaktes entnehmen. Entsprechende Belege zu den angeführten Beweisthemen könne er keine vorlegen, da über die H-GmbH das Konkursverfahren eröffnet und er nur über Unterlagen aus dem Gerichtsakt verfüge.

Aus der mit 8. November 2003 in Form einer E-Mail eingereichten schriftlichen Zeugenaussage von A.R. ergibt sich, dass er für die vorstehend bezeichneten Ausstattungsänderungen keine Professionistenrechnungen erhalten habe und der in Rede stehende Boden nicht als Parkettboden, sondern als Steinboden ausgeführt worden sei.

Ing. Mag. K.P.:

Für die Doppelhaushälfte in 3xxx N., L-Straße xx, sei lt. dem Verkaufsprospekt der Bw. die schlüsselfertige Ausführung mit S 2.900.000,-- beziffert gewesen. Da sich Mag. K.P. aber die Innenausbauarbeiten vorbehalten habe, seien in dem Verkaufspreis lt. Kaufvertrag keine Innenausbauarbeiten enthalten und ein Betrag in Höhe von S 2.500.000,-- zu entrichten gewesen.

Mit Zusatzvereinbarung vom 16. September 1991 habe Mag. K.P. jedoch die Bw. mit den nachstehend bezeichneten Innenausbauarbeiten beauftragt, die gegen eine Aufzahlung von S 294.000,-- zu erbringen gewesen seien:

- Gartengestaltung
- Malerarbeiten
- Fliesen/Bodenbeläge

Dabei sei Mag. K.P. angeboten worden, den Auftrag direkt an die Professionisten zu erteilen, wobei die Bezahlung über P.S. zu erfolgen habe. Für den Betrag in Höhe von S 294.000,-- habe er keine Rechnungen erhalten. Dies sei ihm damals aber nicht aufgefallen, da er beruflich ziemlich unter Druck gestanden sei. Von dem von Mag. K.P. entrichteten Betrag in Höhe von S 294.000,-- habe dieser S 5.000,-- zurückerhalten, weil er zuviel bezahlt habe.

Für diese Zusatzleistungen habe Mag. K.P. einen Betrag in Höhe von S 294.000,-- auf das Konto bei der C-Bank, lautend auf eine bereits gelöschte M-KG, überwiesen. Auf dieses Konto seien in den Jahren 1991 bis 1994 Bareinzahlungen in Höhe von insgesamt S 3.752.506,97 geleistet worden.

P.S. habe auch Mag. K.P. angeboten, dass er ihm als Käufer helfen könne, 10% der nachstehend angeführten Kosten wie folgt zu sparen:

- 3,5% Grunderwerbsteuer
- 1,0% Eintragungsgebühr
- 2,0% vom Kaufvertrag

Da den auf dem Konto der bereits gelöschten M-KG geleisteten Bareinlagen keine entsprechend hohen Geschäftsführerbezüge gegenüber stehen, sei nach Auffassung der Betriebsprüfung davon auszugehen, dass die Barmittel in Höhe von S 3.752.506,97 aus nicht erklärten Zusatzzahlungen stammen. Die auf diesem "Schwarzgeldkonto" eingehenden Beträge seien sukzessive durch Bar- und Scheckbehebungen sowie W-Abrechnungen und Überweisungen verbraucht worden.

Hinsichtlich der von Mag. K.P. geleisteten und in der Buchhaltung nicht erfassten Zusatzzahlungen in Höhe von S 289.000,-- liege nach Auffassung der Betriebsprüfung eine verdeckte Ausschüttung an P.S. vor.

Zufolge der Eingabe der Bw. vom 3. September 2003 habe die H-GmbH diverse Innenausbauarbeiten in dem Reihenhaus in 3xxx N., L-Straße xx erbracht. Dabei sei ein verlegter Bodenbelag entfernt, die Wandfliesen durch andere ersetzt und einige Stromleitungen und Steckdosen neu verlegt worden. Entgegen der Aussage von Mag. K.P. seien die Rechnungen der H-GmbH direkt an Mag. K.P. gelegt worden.

Der mit 17. November 2003 datierten schriftlichen Zeugenaussage des Bauleiters der H-GmbH, Baumeister F.L. ist aber zu entnehmen, dass er kaum glaube bzw. sich nicht erinnern könne, dass die H-GmbH diese ausschließlichen Professionistenarbeiten im Reihenhaus in 3xxx N., L-Straße xx erbracht haben könnte. Hiefür gebe es auch keine Unterlagen im Gerichtsakt.

In Zusammenhang mit der Errichtung der Reihenhausanlagen in T. und N. möchte Baumeister F.L. jedoch festhalten, dass Herrn P.S. Blanko-Firmenpapier der H-GmbH für die Bw. übergeben worden sei. Er hoffe jedoch nicht, dass dieses Blanko-Firmenpapier der H-GmbH missbräuchlich von P.S. oder von der Bw. verwendet worden sei.

Zufolge der schriftlichen und mit 10. November 2003 datierten schriftlichen Zeugenaussage von Mag. K.P. seien die Leistungen betreffend Malerarbeiten bzw. Gartengestaltung nicht direkt von ihm in Auftrag gegeben worden. Dabei handle es sich letztlich um Leistungen des Verkaufsprospektes.

Bei den Fliesen sei es zu qualitativen und quantitativen Änderungen gekommen, welche in einem Zusatzanbot über den ursprünglichen Wert hinaus mündeten. Der ursprüngliche Wert sei demnach in der Zusatzvereinbarung vom 16. September 1991 enthalten. Die Verfliesungsarbeiten seien im Beisein von P.S. direkt bei Fa.S. in Auftrag gegeben worden. Hier könnte man von einer direkten Beauftragung sprechen. Für diese Verfliesungsarbeiten seien Mag. K.P. von der Fa.S. S 27.835,-- in Rechnung gestellt worden. Dieser Betrag sei lt. der mit 17. September 1991 datierten Kopie des Zahlungsbeleges von Mag. K.P. direkt an die Fa.S. bezahlt worden.

Mit Zusatzvereinbarung vom 16. September 1991 sei hinsichtlich der Bodenbeläge nur mehr der Stiegenaufgang vom Erdgeschoss ins Obergeschoss der Bw. in Auftrag gegeben worden. Da dieser Anteil noch vor Verlegung storniert worden sei, habe ihm die Bw. S 5.000,-- in bar retourniert. Folglich habe Mag. K.P. die Bodenbeläge anderweitig gekauft und selbst verlegt.

Die Erfüllung der Elektrikerleistungen seien mit dem Elektriker, dessen Firmenname unbekannt sei, besprochen und im Grundvertrag vom 4. September 1991 enthalten. Die H-GmbH sei ihm als solche nicht mehr bekannt. Er könne daher nicht sagen, welche Leistungen von ihr erbracht worden seien. Er wisse auch nicht, ob durch die Neuverlegung der Fliesen eine Neuverlegung von Stromleitungen und Steckdosen erforderlich geworden sei.

Ing. E.B.:

Für das Reihenhaus in 3xxx N., L-Straße xx, habe das ursprüngliche Kaufanbot der Bw. S 2,693.000,-- betragen. Aus diesem Anbot seien Leistungen herausgenommen worden, da Ing. E.B. diese Leistungen selbst oder durch andere Gewerbetreibende durchführen lassen wollen. Aus diesem Grund habe der vereinbarte Kaufpreis lt. Kaufvertrag vom 5. Juli 1991 S 2,300.000,-- betragen.

Zufolge der mit 5. Juli 1991 zwischen der Bw. und E.B. geschlossenen Zusatzvereinbarung seien der Bw. die nachstehend bezeichneten Leistungen im Betrage von S 388.000,-- in Auftrag gegeben worden, die im Kaufvertrag nicht enthalten gewesen seien:

- 1) Ölzentralheizung und 150l E-Speicher und 1000l Tank inkl. Radiatoren im Dachgeschoss
- 2) Fußbodenheizung im gesamten Erdgeschoss inkl. Verlegung
- 3) Installationsanschluss für Waschmaschine im Kellergeschoss anstelle Bad
- 4) Rohinstallation im Bad für zusätzliche Dusche und Doppelwaschtisch
- 5) sämtliche Maler- und Anstreicherarbeiten innen lt. Baubeschreibung
- 6) Garten, Rasen lt. Baubeschreibung und Einzäunung
- 7) Steigleitung bis Spitzboden für Zentralheizung

Da Ing. E.B. durch den früheren Geschäftspartner von P.S., F.E., darauf aufmerksam gemacht worden sei, dass der von Ing. E.B. für Zusatzleistungen entrichtete Betrag in Höhe von S 388.000,-- überhöht und grunderwerbsteuerlich von Bedeutung wäre, legte er diesen Sachverhalt dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Form einer Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG offen, um negative Folgen im Hinblick auf eine allfällige Grunderwerbsteuerverkürzung zu vermeiden.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung habe ein Vergleich der vorstehenden Aufstellung mit dem ursprünglichen Anbot ergeben, dass diese Zusatzleistungen bereits in die ursprünglichen Errichtungskosten der Bauwerke eingeflossen seien. Diese Aufwendungen seien somit keineswegs mit den zusätzlich geleisteten Zahlungen beglichen worden.

Nach Auffassung der Betriebsprüfung sei davon auszugehen, dass den zusätzlich vereinnahmten Beträgen in Höhe von S 388.000,-- keine entsprechenden zusätzlichen Aufwendungen gegenüberstehen, da die Sonderausstattung bereits in verbuchten Errichtungskosten Eingang gefunden habe.

Die in Rede stehenden Zusatzleistungen seien in zwei Raten in bar gegen die mit 2. August und 4. Oktober 1991 ausgestellten Übernahmsbestätigungen in Höhe von S 100.000,-- bzw. S 288.000,-- bezahlt worden.

Nach Auffassung der Betriebsprüfung liege hinsichtlich der von Ing. E.B. geleisteten und in der Buchhaltung nicht erfassten Zusatzzahlung im Gesamtbetrag von S 388.000,-- für das Jahr 1991 eine verdeckte Ausschüttung an P.S. vor.

Zufolge der Eingabe der Bw. vom 3. September 2003 habe Ing. E.B. von der H-GmbH Baumaterialien wie Fliesen, Türblätter, Terrassenplatten, Rasenbetonsteine, Gartengegenstände, Rollrasen, Pflanzen etc. erhalten, die von seinem Schwiegervater verarbeitet worden seien. Für die Mineralien seien nach Angabe von P.S. S 388.000,-- bezahlt und eine Rechnungslegung an Ing. E.B. vereinbart worden.

Aus der mit 18. November 2003 datierten und in Form einer E-Mail eingebrochenen schriftlichen Zeugenaussage von Ing. E.B. ergibt sich, dass sein Schwiegervater gemeinsam mit ihm im Haus wie die Verlegung von Bodenfliesen im EG, Terrasse und Stiegenaufgang, im Keller und Bad sowie die Verlegung von Holzböden im OG erbracht habe. Entgegen der Eingabe der Bw. sei das dabei verwendete Material von ihnen *selbst* eingekauft, verarbeitet und bezahlt und nicht über eine Vertragsfirma der Bw. bezogen worden.

Nach Durchsicht seiner noch vorhandenen Unterlagen zum Kaufvertrag und zur Errichtung des Reihenhauses habe er keine Rechnung der H-GmbH gefunden. Er könne sich auch nicht erinnern, dass es eine derartige Rechnung an ihn gegeben habe.

Alle weiteren Sonderwünsche seien vorwiegend mit den am Projekt tätigen Firmen wie H., F. etc. direkt abgewickelt oder seien Gegenstand von Vereinbarungen mit der Bw. gewesen.

In Zusammenhang mit dem von Ing. E.B. angeschafften Reihenhaus in 3xxx N., L-Straße xx, ist ebenso auf die mit 17. November 2003 datierte niederschriftliche Zeugenaussage von Baumeister F.L. zu verweisen. Zufolge dieser niederschriftlichen Zeugenaussage sei P.S. Blanko-Firmenpapier der H-GmbH übergeben worden. Er hoffe daher nicht, dass dieses Blanko-Firmenpapier von P.S. missbräuchlich verwendet worden sei.

B.A.:

Für das Reihenhaus in 2xxx T., S-Gasse xx, habe das erste Anbot der Bw. ca. S 2.500.000,-- betragen.

Hinsichtlich der bei diesem Reihenhaus zu erbringenden Innenausbauleistungen durch Professionisten habe ihr P.S. den Vorschlag unterbreitet, für diese Leistungen extra Rechnungen zu legen und diese Innenausbauleistungen nicht in den Kaufvertrag aufzunehmen. Der Verkaufspreis habe daher letztlich nur S 2.270.000,-- zuzüglich S 79.450,-- Grunderwerbsteuer betragen. Über den Verkaufspreis habe sie ausschließlich mit P.S. verhandelt.

In weiterer Folge habe sie für die Erbringung von Innenausbauleistungen durch Professionisten ein Sparbuch mit einem Betrag von S 300.000,-- an P.S. übergeben. Über den Betrag von S 300.000,-- habe B.A. von P.S. einen formlosen Beleg, aber keine Rechnungen von Professionisten erhalten. Die Innenausbauleistungen haben die Verlegung von Fliesen und Teppichböden, Malerarbeiten, die Wegnahme einer Wand, die Umgestaltung des Badezimmers sowie die Gartengestaltung umfasst.

Hinsichtlich des in Form eines Sparbuchs übergebenen und in der Buchhaltung nicht erfassten Betrages in Höhe von S 300.000,-- liege den Feststellungen der Betriebsprüfung zufolge für das Jahr 1992 eine verdeckte Ausschüttung an P.S. in Höhe von S 300.000,-- vor.

Aus der mit 24. Oktober 2003 abgegebenen schriftlichen Zeugenaussage von B.A. ergibt sich, dass die von der Bw. erbrachten Zusatzleistungen sehr wohl im Prospekt der Bw. angeboten worden seien, nicht aber in der von ihr gewünschten Qualität und Ausführung. Da sie keine Rechnungen zu bezahlen hatte, habe sie auch keine Rechnungen der Professionistenfirmen erhalten und dies nicht hinterfragt.

Von Seiten der Handwerker sei nie jemand um Geld an sie herangetreten. Da dieses Haus bereits vor 12 Jahren gekauft worden sei, habe sie in dieser Zeitspanne bereits einiges vergessen und die dazugehörigen Unterlagen bereits entsorgt.

Dr. P.G.:

Für den Ankauf der Wohnung in 1xxx W., R-Gasse xx, habe Dr. P.G. von der Bw. zuerst nur einen nicht unterfertigten Kaufvertrag erhalten, der sich vom endgültigen Kaufvertrag nur darin unterscheide, dass nunmehr zwei Garagenplätze anstatt einem Garagenplatz vorhanden gewesen seien. Trotz dieser zusätzlichen Leistung sei der Gesamtkaufpreis in Höhe von S 4.409.100,-- gleich geblieben.

Nach Ankauf dieser Wohnung sei die bereits schlüsselfertige Dachgeschoßwohnung durch einen Wassereinbruch devastiert und die nachstehend bezeichneten Arbeiten zum Umbau bzw. zur Generalsanierung dieser Wohnung P.S. im Gesamtwert von S 1.000.000,-- wie folgt in Auftrag gegeben worden:

- Buchenparkett (gesamte Wohnung),
- Marmorverfliesung der Bäder bis an die Decke,
- Sanitärausstattung, Küche, Wendeltreppe,
- Tischlerarbeiten (begehbarer Kleiderschrank, Einbaukästen,
- Wohnzimmerverbau und Kinderzimmerausstattung,
- Maurerarbeiten (Umbau der Kinderzimmer) und
- Elektrikerarbeiten

Dabei habe der beschädigte Parkettsboden entfernt und durch einen neuen ersetzt werden müssen. Gipsdielenwände mussten auf Grund der Nässe erneuert, der Stiegenaufgang in die obere Etage geschlossen und verbaut werden, das Badezimmer umgebaut, Marmorfliesen und Elektroinstallationen neu bzw. teilweise neu verlegt werden. Die ganze Wohnung sei mit Einbaukarniesen versehen und sämtliche Türblätter seien vom Tischler überarbeitet worden. Schließlich sei die gesamte Wohnung mit Stuckleisten verziert und dann zur Gänze neu ausgemalt worden.

Nach Auffassung der Betriebsprüfung liege hinsichtlich des nicht erklärten Betrages in Höhe von S 1.000.000,-- für das Jahr 1992 eine verdeckte Ausschüttung in dieser Höhe vor.

Für die zusätzlich zu erbringenden Leistungen habe Dr. P.G. keinen schriftlichen Kostenvoranschlag erhalten, da mit P.S. in seinem Büro nur mündlich über die finanziellen Angelegenheiten gesprochen worden sei. Preisnachlässe habe es dabei keine gegeben. Um den Betrag von S 1.000.000,-- seien wertmäßig die nachstehend bezeichneten Leistungen erbracht worden:

Bezeichnung:	Beträge:
Parkettsboden	190.000,00
Baumeisterarbeiten	120.000,00
Installateur	90.000,00

Bezeichnung:	Beträge:
Marmorfliesen	60.000,00
Elektroarbeiten	35.000,00
Einbaukarniesen	40.000,00
Tischlerarbeiten	70.000,00
Gipsstuck, Malerarbeiten	110.000,00
Küche	139.000,00
Möbel	123.611,20
SUMME:	977.611,20

Zufolge der Eingabe der Bw. vom 3. September 2003 habe die Bw. seinerzeit die H-GmbH mit den vorstehend bezeichneten Arbeiten zur Generalsanierung dieser Wohnung im Gesamtwert von S 1.000.000,-- beauftragt. Über den Differenzbetrag zu S 1.000.000 würden aber keine zuverlässigen Informationen vorliegen, möglicherweise habe sich P.S. ein Honorar einbehalten.

Hingegen ergibt sich aus den Aussagen von Dr. P.G., dass er im Einzelnen nicht wisse, welche Firmen in diese Angelegenheit involviert gewesen seien, da alles über P.S. gelaufen sei. P.S. sei Dr. P.G. aus Geschäftsabwicklungen sehr gut bekannt gewesen und habe sich erbötzig gemacht, sich persönlich um die Abwicklung der Sonderwünsche zu kümmern. Da Dr. P.G. zu P.S. volles Vertrauen hatte, habe er P.S. die Abrechnung mit diversen Professionisten überlassen.

Von P.S. habe er eine Aufstellung über die durchgeföhrten Arbeiten erhalten, aus der die zu leistenden Zahlungen ersichtlich gewesen seien. Die dafür zu bezahlenden Geldbeträge habe er P.S. persönlich zur Weiterleitung übergeben.

Der mit 17. November 2003 datierten schriftlichen Zeugenaussage des Bauleiters der H-GmbH, Baumeister F.L., ist ebenso zu entnehmen, dass ihm eine Generalsanierung dieser Wohnung nicht in Erinnerung sei. Auch habe er keine Ein- und Ausgänge im Sachverständigengutachten sowie auf den Konten ersehen können. Es könne aber natürlich sein, dass die H-GmbH im Zuge der Gewährleistung und Haftung Bauarbeiten wegen eines Wassereinbruches durchgeföhrte.

Eine mit 15. Oktober 2003 seitens des unabhängigen Finanzsenates durchgeföhrte schriftliche Befragung von Dr. P.G. als Zeuge gemäß § 173 Abs 1 BAO brachte zutage, dass die Generalsanierung dieser Wohnung von P.S. veranlasst, er sich aber an eine H-GmbH nicht erinnern könne.

T.K.:

Hinsichtlich des Reihenhauses in 2xxx M., K-Gasse xx, sei mit der Bw. ein Kaufpreis in Höhe von S 3.550.000,-- vereinbart worden. In der Folge habe P.S. vorgeschlagen, dass der Kaufpreis lt. Kaufvertrag vom 19. Mai 1992 S 3.250.000,-- betragen und S 300.000,-- in bar übergeben werden sollen.

In diesem Zusammenhang sagt P.S. als Beschuldigter bei der mit 8. November 1995 erfolgten Vernehmung beim Landesgericht für Strafsachen aus, dass die Vorgangsweise der Zahlung von S 300.000,-- außerhalb des Kaufvertrages gewählt worden sei, um "Grunderwerbsteuer zu sparen".

In der mit 25. Jänner 1996 datierten und von T.K. bei der Wirtschaftspolizei unterfertigten Niederschrift wird in diesem Zusammenhang ausgeführt, dass vor Vertragsabschluss mit der Bw. einige Leistungen herausgenommen worden seien, weswegen es eine Abweichung von der Preisliste zu dem tatsächlichen Kaufpreis gegeben habe.

Über den Entfall einer Zwischenmauer sowie dem Entfall einer Tür samt Türstock im Obergeschoss habe es bloß eine mündliche Vereinbarung gegeben. Für diese Leistungen sei eine direkte Zahlung an P.S. in Höhe von S 300.000,-- bei Kaufabschluss geleistet worden.

Nach Auffassung der Betriebsprüfung wurde mit dem "außerhalb des Kaufvertrages" von der Familie K. bei Kaufabschluss geleisteten Betrag in Höhe von S 300.000,-- für das Jahr 1992 eine verdeckte Ausschüttung in Höhe von S 300.000,-- bewirkt.

In der Eingabe der Bw. vom 3. September 2003 wird die Zahlung eines Betrages in Höhe von S 300.000,-- "außerhalb des Kaufvertrages" damit begründet, dass der Betrag in Höhe von S 300.000,-- für bauliche Änderungen bezahlt worden sei, die in der Folge auch durchgeführt worden seien. An der Angemessenheit dieses Aufwandes haben die Käufer keine Bedenken gehabt.

Dieses Reihenhaus sei lt. Eingabe der Bw. vom 3. September von der Familie K. als Geschenk für den Sohn gekauft worden. In der Folge habe die Bw. diverse Änderungswünsche der Familie K. im Namen und auf Rechnung von Herrn K. bei der H-GmbH in Auftrag gegeben. So sei der vorhandene Bodenbelag im gesamten Haus entfernt (Kosten: ca. S 130.000,--) und durch einen neuen ersetzt, in einigen Räumen bauliche Änderungen (Kosten: S 120.000,--) durchgeführt und über Auftrag und Rechnung des Herrn K. der Garten und Vorgarten neu bearbeitet (Kosten: ca. S 50.000,--) und begrünt worden.

Zufolge der mit 17. November 2003 datierten schriftlichen Zeugenaussage des Bauleiters der H-GmbH, F.L. sei es verwunderlich, dass die H-GmbH die in der Vorhaltsbeantwortung der Bw. vom 3. September 2003 angeführten Leistungen durchgeführt haben sollte. Baumeister F.L. hielt ausdrücklich fest, dass die H-GmbH die Bauarbeiten an diesem Bauvorhaben, wegen

eigener finanzieller Probleme bereits im Zuge der Roharbeiten eingestellt habe bzw. ihr von der Bw. der Auftrag entzogen worden sei.

Aus der mit 27. Oktober 2003 datierten und von F.K. und H.K. unterfertigten schriftlichen Zeugenaussage gemäß § 173 Abs 1 BAO ergibt sich, in der Annahme, sie würden einen Pauschalbetrag in Höhe von S 300.000,-- für Sonderwünsche bezahlen, hatten sie mit den durchführenden Firmen nichts zu tun gehabt und könnten diesbezüglich daher nichts bestätigen. Inwieweit Leistungen in die ursprünglichen Errichtungskosten einkalkuliert gewesen seien, sei ihnen daher nicht bekannt.

Dr. R.K.:

Der Wert der Eigentumswohnung in 1xxx W., R-Gasse xx, habe lt. dem ersten Anbot der Bw. S 6.000.000,-- betragen. Da sich diese Wohnung aber in einem "rohbaumäßigen" Zustand befunden habe, habe er sich mit P.S. auf eine Kaufsumme von S 5.200.000,-- (ohne Grunderwerbsteuer) geeinigt.

Diese Wohnung sei in beinahe bezugsfertigem Zustand über ein Jahr leer gestanden und durch einige zunächst unentdeckte Wassereinbrüche bei Dach und Terrasse sehr stark in Mitleidenschaft gezogen worden. Das Wasser habe den Parkettboden, Großteile der Gipsdielenwände, den Unterboden, die Deckenverkleidung und die Holzwendeltreppe zerstört. Die Dach- und Terrassenisolierungen haben erneuert werden müssen.

Für die Sanierungswünsche sowie für persönliche Sonderwünsche des Käufers sei ein Betrag in Höhe von S 1.750.000,-- veranschlagt, von Dr. R.K. bezahlt und in Form von vier Schecks an P.S. übergeben worden. Die die Zusatzleistungen ausführenden Professionisten haben jedoch keine Rechnungen an ihn gelegt.

P.S. habe das Bauvorhaben überwacht, wobei die nachstehend bezeichneten Leistungen erbracht worden seien:

Bezeichnung:	Beträge:
Parkettboden	450.000,00
Bodensanierung (Estrich)	150.000,00
Gipsdielenwände	120.000,00
Deckenverkleidungen	260.000,00
Holzwendeltreppe	210.000,00
Dach- und Terrassenisolierung	290.000,00
Marmorbeläge	145.000,00
Malerarbeiten	70.000,00
Gipsstuckarbeiten	60.000,00
SUMME:	1.755.000,00

Nach Auffassung der Betriebsprüfung werde für das Jahr 1993 hinsichtlich des nicht erklärten und in Form von vier Schecks an P.S. entrichteten Gesamtentgeltes für Zusatzleistungen eine verdeckte Ausschüttung in Höhe von S 1,750.000,-- bewirkt.

Zufolge der Eingabe der Bw. vom 3. September 2003 habe seinerzeit P.S. die H-GmbH mit den vorstehend bezeichneten Sanierungs- und Umbauarbeiten beauftragt. Sämtliche Rechnungen der H-GmbH seien an Dr. R.K. gelegt worden.

In der mit 17. November 2003 datierten schriftlichen Zeugenaussage des Bauleiters der H-GmbH, F.L., wird auf den Umstand verwiesen, dass zu dem Zeitpunkt, wo die H-GmbH mit Sanierungs- und Umbauarbeiten beauftragt worden sein soll, diese bereits in *Konkurs* gewesen sei. Baumeister F.L. seien daher keine Leistungen erinnerlich, die durch die H-GmbH erbracht worden seien. Sollte vorher eine Leistung erbracht worden sein, so könne es sich vielleicht nur um Baumeisterarbeiten und keinesfalls um die vorstehend bezeichneten Professionistenleistungen handeln.

Demgemäß hält RA B.T. in der mit 18. Dezember 2003 datierten schriftlichen Zeugenaussage entgegen seiner Eingabe vom 3. September 2003 fest, dass die H-GmbH nach der mit 6. Juli 1992 erfolgten Konkurseröffnung keine Umsätze aus Bautätigkeiten erzielt habe. In seiner Eigenschaft als Masseverwalter der H-GmbH habe er auch keine Rechnungen an die von P.S. vermittelten Kunden gelegt. Er habe daher als Masseverwalter der H-GmbH lediglich versucht, die vor Konkurseröffnung gelegten Rechnungen der H-GmbH einbringlich zu machen. Dabei sei festzuhalten, dass diese Bemühungen nahezu keinen Erfolg hatten. Als Masseverwalter der H-GmbH habe er keine Kenntnis von den angeblich getätigten Umsätzen mit Kunden der Bw. gehabt.

Es sei jedoch auch zu vermuten, dass unter Verwendung des Namens der H-GmbH ohne seine Kenntnis als Masseverwalter Leistungen erbracht worden seien.

Ing. C.A.:

Für das Einfamilienhaus in 1xxx W., G-Gasse xx, habe das ursprüngliche Anbot der Bw. zunächst auf S 6,500.000,-- gelautet. In der Folge habe ihm P.S. vorgeschlagen, dass von dem Betrag in Höhe von S 6,500.000,-- zunächst nur S 5,000.000,-- bezahlt werden müsste. Diese Summe sei auch im Kaufvertrag angeführt. Die restliche Zahlung in Höhe von S 1,500.000,-- habe C.A. dann außerhalb des Kaufvertrages in Bar an P.S. bezahlt worden. Ing. C.A. habe dafür von P.S. eine Quittung erhalten.

In der bei der mit 17. Dezember 1997 erfolgten Einvernahme von P.S. anlässlich der Hauptverhandlung beim Landesgericht für Strafsachen Wien sagt dieser aus, dass der Vorbesitzer das Grundstück in 1xxx W., G-Gasse xx, Architekt O. offiziell nur um S 1,500.000,--

verkaufen habe können, da der Vorbesitzer "ansonsten zuviel Steuern bezahlen müsse". Somit sei das Grundstück nur zu erwerben gewesen, wenn 1,5 Millionen außerhalb des Kaufvertrages bezahlt würden. Darauf habe sich P.S. eingelassen.

Da somit ein Betrag in Höhe von S 1,500.000,-- an den nächsten Käufer des Grundstückes habe "weitergegeben" werden müssen, sei C.A. darüber informiert worden, dass der Betrag in Höhe von S 1,500.000,-- nicht im Kaufvertrag aufscheinen dürfe, da das Geld an den Verkäufer vom Grund abgeführt werde.

Bei den an O. weitergeleiteten Geldern handle es sich demnach um "Schwarzgelder", die P.S. als Verkäufer weitergeleitet habe. Dies habe P.S. nie bestritten und F.E. auch gewusst.

Für den Erlag von S 1,500.000,-- habe Ing. C.A. eine Bestätigung auf einer Visitenkarte erhalten.

Den Tatbestand der daraus resultierenden Grunderwerbsteuerverkürzung legte Ing. C.A. auf Anraten seines Rechtsvertreters in der mit 30. November 1995 datierten und beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern eingereichten Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG offen.

Nach Auffassung der Betriebsprüfung liegt demnach für das Jahr 1994 hinsichtlich des außerhalb des Kaufvertrages in Bar an P.S. entrichteten Betrages in Höhe von S 1,500.000,-- eine verdeckte Ausschüttung in dieser Höhe vor.

Zufolge der Eingabe der Bw. vom 3. September 2003 sei beim Geschäftsfall des Ing. C.A. tatsächlich ein "Schwarzgeldanteil" in Höhe von S 1,500.000,-- vereinnahmt worden.

Grund dafür sei der Umstand gewesen, dass das Grundstück von der Bw. selbst zum Preis von S 2,000.000,-- angeschafft worden sei, wobei über Andrängen des seinerzeitigen Verkäufers im Kaufvertrag nur ein Teilbetrag von S 1,000.000,-- ausgewiesen und der restliche Betrag von S 1,000.000,-- "schwarz" bezahlt worden sei.

Nachdem diese Liegenschaft zum Kaufpreis von S 2,000.000,-- angeboten und ausverhandelt worden sei, sei der Verkäufer darauf gekommen, dass dieser Kaufpreis in seiner Sphäre Einkommensteuer auslösen würde, da er dieses Grundstück "glaublich" nur um S 800.000,-- angeschafft habe. Er habe daher P.S. vor die Wahl gestellt, den Verkauf "platzen" zu lassen, oder den Kaufpreisannteil von S 1,000.000,-- "schwarz" zu bezahlen. Da die Bw. bereits erhebliche Aufwendungen auf dieses Projekt getätigkt hatte, und sich P.S. der trügerischen Hoffnung hingab, diesen Mehraufwand bei der Verwertung durch einen "Schwarzgeldanteil" kompensieren zu können, habe er eingewilligt.

Es liege aber völlig klar auf der Hand, dass eine Liegenschaft in diesem Ausmaß und dieser Lage, zum Zeitpunkt der Anschaffung durch die Bw. selbst unter den glücklichsten Umständen nicht unter S 2,000.000,-- und schon gar nicht zum Preis von S 1,000.000,-- zu bekommen

gewesen sei. Dieser Umstand lasse sich auch heute noch leicht durch einen Sachverständigen objektivieren.

Ein untrüglicher Beweis für diese Rechtfertigung der Bw. sei auch der Umstand, dass das Honorar des damals vermittelnden Immobilienmaklers V-GmbH in der Höhe von 3% zuzüglich Umsatzsteuer auf der Grundlage des tatsächlichen Kaufpreises von S 2.000.000,-- berechnet und bezahlt worden sei.

Dr. P.B.:

Für das Reihenhaus in 2xxx L., W-Straße xx, seien zwar S 3.250.000,-- bezahlt, aber nur S 2.900.000,-- im Kaufvertrag sei angeführt gewesen. Somit sei von Dr. P.B. ein Betrag in Höhe von S 350.000,-- als Anzahlung auf den Kaufpreis vor Vertragsunterfertigung bar an P.S. übergeben worden. Dieser Betrag sei im Kaufvertrag nicht aufgeschienen. Dafür könne auch kein Beleg vorgelegt werden.

Zufolge der mit 9. Juni 1996 datierten schriftlichen Auskunft von Dr. P.B. sei seinerzeit mit P.S. keinerlei Zusatzvereinbarung zu dem Kaufvertrag betreffend das Reihenhaus in 2xxx L., W-Straße xx, getroffen worden. Die diverse Zusatzleistungen ausführenden Professionisten haben alle direkt mit ihm abgerechnet und seien den beiliegenden Rechnungskopien zu entnehmen.

Da durch die Anzahlung in Höhe von S 350.000,-- ein zu geringer Betrag der Grunderwerbssteuer zu Grunde gelegt worden sei, habe Dr. P.B. den Differenzbetrag in Höhe von S 12.250,-- (3,5% von S 350.000,--) bereits an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern überwiesen.

Dem steht entgegen, dass Dr. P.B. bei der mit 17. Dezember 1997 anlässlich der Hauptverhandlung beim Landesgericht für Strafsachen erfolgten Einvernahme als Zeuge aussagt, dass im Zeitpunkt der Anschaffung das Reihenhaus in 2xxx L., W-Straße xx, noch fertig gewesen sei, da die Inneneinrichtung noch zu erfolgen hatte. Diese Arbeiten seien mit den Professionisten abgerechnet, von P.S. bezahlt und haben einen Betrag von S 350.000,-- betroffen. Bezüglich der zu zahlenden S 300.000,-- habe es eine Vereinbarung gegeben.

Nach Auffassung der Betriebsprüfung wurde für das Jahr 1994 hinsichtlich des nicht erklärten und "außerhalb des Kaufvertrages" von Dr. P.B. als Anzahlung geleisteten Betrages in Höhe von S 350.000,-- eine verdeckte Ausschüttung in dieser Höhe bewirkt.

Zufolge der Eingabe der Bw. vom 3. September 2003 sei bei Ankauf des Reihenhauses durch Dr. P.B. das Dachgeschoss noch nicht ausgebaut gewesen. Die H-GmbH sei daher im Namen und Auftrag von Herrn Dr. P.B. mit Um- und Ausbauarbeiten des Dachgeschosses beauftragt

worden, wofür P.S. die Beauftragung, die Bauaufsicht, die Abnahme sowie die Bezahlung des Werklohnes aus Mitteln des Käufers übernommen habe.

Entgegen der Eingabe vom 9. Juni 1996 führt Dr. P.B. in der mit 6. November 2003 datierten schriftlichen Zeugenaussage aus, dass er heute nicht mehr sagen könne, wie weit für das Dachgeschoss noch besondere Ausbauarbeiten erledigt werden mussten. Auch könne er sich auf den Namen der H-GmbH nicht erinnern.

Aus der mit 17. November 2003 datierten und von F.L. unterfertigten schriftlichen Zeugenaussage ergibt sich, dass die H-GmbH niemals von der Bw. mit der Errichtung der Reihenhausanlage in 2xxx L., W-Straße xx beauftragt worden sei. Möglicherweise habe P.S. diese Arbeiten mit ehemaligen Subunternehmen der H-GmbH durchgeführt. Die Bezahlung könnte darauf schließen lassen.

F.L. sei in diesem Zusammenhang nichts erinnerlich und er hoffe, dass hier nicht ein Missbrauch von übergebenem Firmenpapier der H-GmbH vorliege.

Über das Vermögen der H-GmbH wurde mit 6. Juli 1992 das Konkursverfahren eröffnet, die zufolge der mit 18. Dezember 2003 datierten schriftlichen Zeugenaussage von RA B.T. nach dieser Konkurseröffnung keine Umsätze mehr aus Bautätigkeiten erzielt habe. In seiner Eigenschaft als Masseverwalter der H-GmbH habe RA B.T. auch keine Rechnungen an die von P.S. vermittelten Kunden gelegt.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 1989 bis 1994 wurde lt. Tz 16 des BP-Berichtes festgestellt, dass infolge nicht erfasster Einnahmen und Ausgaben materielle Mängel der Buchführung im Sinne des § 131 BAO vorliegen. Sich eventuell ergebende Verluste der Jahre 1989 und 1991 bis 1995 seien weder gemäß § 18 Abs. 4 EStG, noch gemäß § 6 Abs. 3 GewStG vortragsfähig.

Die in den Jahren 1989 bis 1994 in der Buchhaltung nicht erfassten Zusatzzahlungen seien wie folgt von den Haus- und Wohnungskäufern geleistet und von P.S. und B.V. quittiert worden:

Zeitraum:	Käufer:	Betrag:	zugeflossen an:
WJ 1989	DI W.H.	420.000,00	lt. Aussage P.S.
	H.M.	350.418,00	lt. Aussage P.S.
	Summe:	770.418,00	
WJ 1991	A.R.	450.000,00	B.V.
	Ing. Mag. K.P.	289.000,00	Überweisung auf Konto
	Ing. E.B.	388.000,00	P.S.

Zeitraum:	Käufer:	Betrag:	zugeflossen an:
	Summe:	1.127.000,0 0	
WJ 1992	B.A.	300.000,00	P.S.
	Dr. P.G.	1.000.000,00	lt. Aussage P.S.
	T.K.	300.000,00	P.S.
	Summe:	1.600.000,0 0	
WJ 1993	Dr. R.K.	1.750.000,00	lt. Aussage P.S.
	Summe:	1.750.000,0 0	
WJ 1994	Ing. C.A.	1.500.000,00	P.S.
	Dr. P.B.	350.000,00	lt. Aussage P.S.
	Summe:	1.850.000,0 0	

Einige Käufer haben (zB Dr. P.G., Dr. R.K., Dr. P.B.) haben für diese Zusatzzahlungen keinen Beleg vorweisen können, da keiner ausgestellt worden sei. Auf Grund der zahlreichen anderen belegten Zahlungen sei mit großer Wahrscheinlichkeit von der Richtigkeit der gemachten Zahlungen auszugehen, da sich die Angaben auch sonst mit den Aussagen der anderen Befragten decken und gleichlautende Angaben auch gegenüber der Wirtschaftspolizei gemacht worden seien.

Ein weiteres Indiz für die Glaubwürdigkeit der Angaben der Käufer sei, dass einige von ihnen mittlerweile Selbstanzeige beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern hinsichtlich der verkürzten Grunderwerbsteuer gemacht haben.

Von den geschäftsführenden Gesellschaftern P.S. und B.V. sei auf einen Vorhalt der Betriebsprüfung eingewendet worden, dass es sich bei diesen Zahlungen um Aufpreise für Sonderausstattungen der Wohnungen und Häuser gehandelt habe, welche zuvor mit den Käufern vereinbart worden waren. Da man diese Beträge nur für die Bezahlung dieser Sonder- und Zusatzwünsche verwendet habe, seien diese Zahlungen durchwegs bar und meist ohne Beleg erfolgt.

Im Falle des Mag. K.P. sei die Bezahlung des Zusatzbetrages auf ein bisher nicht erfasstes Bankkonto bei der C-Bank erfolgt, das auf die bereits gelöschte M-KG lautet und von P.S. weiterhin verwendet worden sei.

Die Rekonstruktion des auf die ehemalige M-KG lautenden Girokontos für die Jahre 1991 bis 1994 habe ergeben, dass allein in diesen Jahren Bareinzahlungen in Höhe von insgesamt S 3.752.506,97 geleistet worden seien. Diesen Bareinlagen würden jedoch keine entsprechend hohen Geschäftsführerbezüge gegenüberstehen, sodass davon auszugehen sei, dass die Barmittel aus den vorstehend bezeichneten Zusatzzahlungen stammen. Die auf dem „Schwarzgeldkonto“ eingehenden Beträge seien sukzessive durch Bar- und Scheckbehebungen sowie Abrechnungen mittels Kreditkarte, und zum Teil auch durch Überweisungen verbraucht worden.

Weiters seien von Ing. E.B. eine auf sein Verlangen hin eine von P.S. erstellte Notiz über die vereinbarten Zusatzleistungen vorgelegt worden. Ein Vergleich dieser Aufstellung über verschiedene Extras und Änderungen gegenüber dem ursprünglichen Anbot mit den in der Buchhaltung erfassten Professionistenrechnungen habe ergeben, dass diese Zusatzleistungen bereits in die Errichtungskosten der Bauwerke eingeflossen seien und daher keineswegs mit zusätzlich geleisteten Zahlungen beglichen worden seien.

Die Bw. sei auch wiederholt aufgefordert worden, die vorgebrachte Behauptung, es habe sich um durchlaufende Zahlungen gehandelt, durch Belegmaterial und entsprechende Dokumentation zu belegen. Dies sei nur zum Teil geschehen, sodass in den übrigen Fällen davon aus gegangen werden müsse, dass den zusätzlich vereinnahmten Beträgen keine entsprechenden Aufwendungen gegenüberstehen, sondern analog dem Fall bei Ing. E.B. die Sonderausstattung bereits in den verbuchten Errichtungskosten Eingang gefunden habe. An außerbücherlichem Aufwand seien nachstehende Beträge glaubhaft gemacht worden:

Zeitraum:	Käufer:	Betrag:
WJ 1989	DI W.H.	206.852,19
	H.M.	208.730,31
	Summe:	415.582,50

WJ 1992	Dr. P.G.	312.611,20
---------	----------	------------

WJ 1993	Dr. R.K.	211.500,00
---------	----------	------------

Da weitere Aufwendungen nicht nachgewiesen werden haben können, sei davon auszugehen, dass diese Schwarzzahlungen in Wahrheit der ausserbücherlichen Gewinnabschöpfung gedient haben. Der Unterschiedsbetrag zwischen den bisher nicht erfassten Einnahmen und

Aufwendungen stelle in den jeweiligen Jahren eine verdeckte Ausschüttung dar, wobei der Zufluss nach Maßgabe der Quittierung bzw. den Angaben der befragten Personen, ansonsten nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse zwischen den geschäftsführenden Gesellschaftern B.V. und P.S. (75% : 25%) aufzuteilen sei.

Die Höhe der verdeckten Ausschüttungen aus den nicht erklärten Zusatzzahlungen würde daher für die einzelnen Jahre wie folgt betragen:

	1989	1991	1992	1993	1994
nicht erfasste Et:	770.418,00	1.127.000,00	1.600.000,00	1.750.000,00	1.850.000,00
nicht erfasste At:	-415.582,50	-	-312.611,20	-211.500,00	-
Differenz:	354.835,50	1.127.000,00	1.287.388,80	1.538.500,00	1.850.000,00
KEST:	118.279,00	375.667,00	429.130,00	512.833,00	521.795,00
vGA It. BP:	473.114,50	1.502.667,00	1.716.518,80	2.051.333,00	2.371.795,00

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung, dabei wurde hinsichtlich der Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1989 bis 1994 das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen wieder aufgenommen und neue Sachbescheide erlassen. Die Bemessungsgrundlagen sowie die Höhe der Abgaben wurden daher mit Bescheiden vom 14. bzw. 17. Februar 1997 wie folgt ermittelt:

1.) Körperschaftsteuer 1989 bis 1994:

	1989	1990	1991	1992
Einkünfte aus GW-Betrieb:	-333.368,00	263.621,00	909.446,00	1.969.601,00
Sonderausgaben:	-	- 7.064,00	- 5.000,00	- 5.000,00
Verlustabzug:	-	- 256.557,00	- 272.920,00	
Einkommen (gerundet):	0,00	0,00	189.450,00	1.964.600,00
Körperschaftsteuer:	0,00	0,00	189.450,00	589.380,00

	1993	1994
Einkünfte aus GW-Betrieb:	-642.149,00	-15.395.540,00
Sonderausgaben:	-	-
Verlustabzug:	-	-
Einkommen (gerundet):	0,00	0,00
Körperschaftsteuer:	0,00	0,00

2.) Gewerbesteuer 1989 bis 1994:

	1989	1990	1991	1992

Gewinn aus GW-Betrieb:	-333.369,00	263.621,00	909.446,00	1.969.600,00
Hinzurechnung nach:				
§ 7 Z 1 GewStG:	389.254,00	223.177,00	1.434.986,00	1.129.690,00
§ 7 Z 6 GewStG:	70.000,00	80.000,00	80.000,00	87.500,00
Summe:	125.885,00	566.798,00	2.424.432,00	3.186.790,00
Fehlbeträge(Verlustvorträge):	- 21.466,00	-	-	-
Gewerbeertrag:	104.419,00	566.798,00	2.424.432,00	3.186.790,00
Gewerbesteuer:	15.597,00	81.858,00	349.114,00	444.543,00

	1993	1994
Gewinn aus GW-Betrieb:	-692.149,00	-14.873.745,00
Hinzurechnung nach:		
§ 7 Z 1 GewStG:	2.832.020,00	4.358.420,00
§ 7 Z 6 GewStG:	90.000,00	310.000,00
Summe:	2.229.871,00	-10.205.325,00
Fehlbeträge(Verlustvorträge):	-	-
Gewerbeertrag:	2.229.871,00	-10.205.325,00
Gewerbesteuer:	311.057,00	-

Gleichzeitig wurde die Bw. mit Haftungsbescheid vom 31. Jänner 1997 als Haftungspflichtige für die aushaftende Kapitalertragsteuerschuld der Abgabepflichtigen P.S. und B.V. mit einem Gesamtbetrag in Höhe von S 3.487.833,-- in Anspruch genommen.

Gegen die im Zuge der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens erlassenen Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1989 bis 1994 sowie gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Oktober 1988 bis 30. September 1995 wurde mit Eingaben vom 14. März 1997 bzw. 28. Feber 1997 fristgerecht berufen, die Bescheide in „ihrem gesamten Inhalt“ angefochten und die Nachrechnung einer Begründung beantragt.

Zufolge der Eingabe vom 24. Juli 1997 werden die vorstehend bezeichneten Bescheide in „ihrem ganzen Inhalt“ angefochten, wobei sich die nachfolgenden Ausführungen lediglich auf die von der Betriebsprüfung festgestellte verdeckte Ausschüttung in Zusammenhang mit den nicht erklärten Zusatzzahlungen beziehen. Die gegenständliche Berufung wurde wie folgt begründet:

Verhandlungen über Änderungen in der Bauführung gegenüber dem Grundplan haben jeweils in den Räumlichkeiten des Architekten, F.E. in Anwesenheit von P.S. stattgefunden. Dies deshalb, da P.S. über keine fachlichen Kenntnisse verfügt und daher nur der Architekt über die technischen Möglichkeiten zur Durchführung der Änderungswünsche des Kunden sowie

der dadurch entstehenden Kostenabweichung gegenüber der Standardausführung habe Auskunft geben können.

F.E. habe in jedem einzelnen Fall die Kosten der Mehrleistungen ermittelt und es seien die Zahlungen nahezu ausschließlich in den Räumlichkeiten des Architekten in seiner Anwesenheit von P.S. oder B.V. übernommen worden. Die zusätzlichen Arbeiten seien ebenfalls entweder von P.S. oder F.E. unmittelbar beauftragt und aus den von den Kunden geleisteten Zusatzzahlungen direkt bezahlt worden.

Den Feststellungen der Betriebsprüfung, dass nur für den Teilbetrag in Höhe von S 939.693,70 entsprechende Nachweise haben erbracht werden können, stehen die Angaben von P.S. gegenüber, der bei seiner Befragung ausgeführt habe, dass der überwiegende Teil der Zusatzleistungen im Interesse des Kunden kostensparend an solche Subunternehmer weitergegeben worden sei, welche diese Tätigkeiten ohne Legung von offiziellen Rechnungen durchgeführt haben. F.E. sei selbstverständlich auch mit der Überwachung dieser Zusatzleistungen und deren ordentlicher Abrechnung betraut gewesen.

Gleichzeitig sei der Betriebsprüfer darauf hingewiesen worden, dass sich sämtliche Bauunterlagen (Bautagebücher etc.) beim Architekten F.E. befinden und von diesem nicht herausgegeben würden.

In dem mit 11. November 1996 datierten Schreiben der Betriebsprüfung habe der Betriebsprüfer die Bw. informiert, dass er in die Bauakten des Architekten F.E. antragsgemäß Einsicht genommen habe und mit lediglich zwei Ausnahmen keine Zahlungen für Sonderleistungen dokumentiert seien. Er habe gleichzeitig eine Ablichtung im Ausmaß von 21 Seiten aus den Aufstellungen über die Baukosten übermittelt.

Die vorgelegten Aufstellungen würden jedoch in ihrer Form nur den Schluss zulassen, dass sie von F.E. im nach hinein erstellt worden seien, um seine bei der Bundespolizeidirektion W. am 6. Oktober 1995 gegen B.V. und P.S. eingebrachte Strafanzeige zu untermauern. In einem ordnungsgemäß geführten Bautagebuch würden die Eintragungen in chronologischer Weise vorgenommen, während in den vorliegenden Aufstellungen die Rechnungen der Subunternehmer terminlich völlig ungereiht eingetragen seien. So seien beispielsweise die Eintragungen aus 1991 auf solche von 1994 erfolgt.

Letztlich sei der Frage der Zusatzzahlungen für Sonderleistungen festzustellen, dass diese in voller Höhe von Subunternehmern weitergeleitet worden seien. Sollte jedoch in Ausnahmefällen bei der Abrechnung mit den Subunternehmern, welche ebenfalls vom Architekten vorgenommen worden sei, ein Guthaben verblieben sein, so sei dies zwischen F.E. und P.S. im Verhältnis 50:50 aufgeteilt worden.

Die Betriebsprüfung habe bei der Beurteilung der Sachlage der Bw. nur in jenen Fällen geglaubt, in welchen eindeutige schriftliche Nachweise haben erbracht werden können, während in allen anderen Fällen den Angaben des klagenden Architekten bzw. der von ihm genannten Kunden voll Rechnung getragen worden sei.

Es sei jedoch unverständlich, dass der Minderheitsgesellschafter, der in die Geschäftsabwicklung in die Geschäftsabwicklung voll integriert gewesen sei, über einen Zeitraum von fünf Jahren nichts gewusst haben will, dass die Kunden zusätzliche Zahlungen geleistet hätten. Unverständlich sei, dass ihm dieser Umstand erst zu einem Zeitpunkt bekannt geworden sei, als ihm die Tätigkeit als Architekt der Bw. entzogen worden sei, da sich herausgestellt habe, dass er seiner Verpflichtung zur Bauüberwachung nicht nachgekommen sei, wie eine Vielzahl von Schadenersatzprozessen ab dem Jahre 1994 wegen Baumängel bewiesen haben.

Da es im Prüfungszeitraum somit zu keinen Einnahmenverkürzungen in Zusammenhang mit Zusatzleistungen gekommen sei, werde eine Aufhebung der angefochtenen Bescheide beantragt.

Zufolge der mit 29. April 1998 abgegebenen Stellungnahme der Betriebsprüfung zu gegenständlicher Berufung seien die nicht erfassten Zusatzzahlungen der Jahre 1989 bis 1994 ausreichend und unzweifelhaft dokumentiert und würden auch von den Verantwortlichen der Bw. nicht in Abrede gestellt. Daher sei lediglich strittig, ob diese Zahlungen als „Gewinnabschöpfung“ zu sehen oder diesen Einnahmen entsprechende Aufwendungen zuzuordnen wären, die – auf Grund ihrer Nichterfassung in der Buchhaltung – keinen Spielraum für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung lassen würden.

Im Zuge der Betriebsprüfung seien umfangreiche Erhebungen in Form schriftlicher Befragungen sämtlicher Kunden der Bw. durchgeführt worden. Von den Kunden, die „Zusatzzahlungen“ für Sonderausstattungen und Extras geleistet hatten, sei dabei jeweils die Art der Änderungen zu den ursprünglich geplanten Einrichtungen (etwa: andere Türen, bessere Fließen, andere Anordnung des Mauerwerks, höherwertiger Bodenbelag, teurere Innenausstattung, leistungsfähigere Heizanlage etc.) angeführt worden.

Vom Betriebsprüfer sei im Rahmen der Belegprüfung versucht worden festzustellen, ob und inwieweit diese Änderungen bereits im Rahmen der „normalen“ Errichtungskosten der Bauwerke Einfluss gefunden haben. Dabei seien der Nachvollziehbarkeit naturgemäß enge Grenzen gesetzt, da die Rechnungen zumeist keine Rückschlüsse auf technische Details (zB am Mauerwerk etc.) zulassen. Dort jedoch, wo die technischen Spezifikationen eine Zuordnung ermöglicht haben, sei fest zu stellen gewesen, dass die Änderungen bereits in die regulären Errichtungskosten eingeflossen seien.

Dem Beweisantrag der Bw., in die Bauakten und Unterlagen des Architekten F.E. Einsicht zu nehmen, um die dort festgehaltenen Änderungswünsche und Abweichungen von den Prospektleistungen sowie die damit in Zusammenhang stehenden Kosten nachzuprüfen, sei im Rahmen der Betriebsprüfung Folge geleistet worden. Die sich aus den Akten des Architekten ergebenden Erkenntnisse seien der Bw. sowie deren steuerlichen Vertreter sodann zur Kenntnis gebracht worden. Dass sich die Nachvollziehbarkeit der Schwarzzahlungen aus diesen Unterlagen nicht ableiten lasse, werde von der Bw. mit der angeblichen Fälschung von Unterlagen durch den Architekten begründet. Dieser Umstand sei für die Betriebsprüfung nicht nachvollziehbar bzw. nicht verifizierbar. In diesem Fall obliege es der Bw., Beweise für die behaupteten Malversationen vorzulegen.

Wie in Tz. 25 des BP-Berichtes angeführt, seien auf dem „Schwarzgeldkonto“ bei der C-Bank, lautend auf die bereits gelöschte M-KG im Zeitraum 1991 bis 1993 Eingänge von insgesamt S 3.700.000,-- zu verzeichnen gewesen, die für die private Lebensführung der Familie S. wieder mittels Bar- und Scheckbehebungen behoben worden seien. Diese Tatsache spreche massiv für die Richtigkeit der Annahme von verdeckten Ausschüttungen, da ja andernfalls wiederum die Herkunft dieser Mittel aufzuklären wäre.

Vom Betriebsprüfer seien dem Geschäftsführer P.S. und der steuerliche Vertretung der Bw. mehrmals und ausreichend Gelegenheit eingeräumt worden, die Behauptung, die inkassierten Beträge seien für ausserbücherliche Aufwendungen verwendet worden, durch Dokumentationsmaterial zu untermauern. Vereinzelt seien von der Bw. in den Fällen betreffend DI W.H., H.M. und Dr. R.K. Unterlagen beigebracht worden, die bei der Berechnung der verdeckten Ausschüttung in Tz. 25 des BP-Berichtes berücksichtigt worden seien.

Die Annahme der verdeckten Ausschüttung sei daher zu Recht erfolgt, da den zweifelsfrei festgestellten Schwarzeinnahmen keine entsprechenden Aufwendungen in der behaupteten Höhe zuzuordnen gewesen seien.

Die Aufteilung der verdeckten Ausschüttung an die Gesellschafter P.S. und B.V. sei nach Maßgabe der Quittierung der inkassierten Beträge erfolgt.

Erst in zweiter Linie und nur hinsichtlich jener Beträge, bei denen eine direkte Zuordnung mangels Quittierung nicht möglich gewesen sei, sei das Beteiligungsverhältnis maßgeblich gewesen.

Eine Mitwisserschaft bzw. eine Beteiligung des Minderheitsgesellschafters und Architekten F.E. an diesen verdeckten Ausschüttungen habe im Prüfungsverfahren nicht festgestellt werden können. Immerhin sei die Anzeige der Malversationen der Bw. ja durch F.E. erfolgt, der sich lt. Inhalt der Anzeige durch Vorenthalten seines Anteiles an diesen Schwarzzahlungen geschädigt gefühlt habe.

Tatsache sei, dass es für die Bw. als Haftende in steuerlicher Hinsicht keine Rolle spielt, wem die ausgeschütteten Beträge letztlich zugeordnet werden. Diese Beträge würden auch auf Grund des Endbesteuerungsgesetzes 1993 und der damit einhergehenden Steueramnestie auf Gesellschafterebene zu keiner weiteren Besteuerung führen. Es könne auch nicht die Aufgabe der Betriebsprüfung sein, eventuell bestehende zivilrechtliche Regressansprüche durch ein umfangreiches amtliches Ermittlungsverfahren zu klären.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1989 bis 1994, sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Oktober 1988 bis 30. September 1995 wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass der Masseverwalter weder Subunternehmer habe benennen können, noch sich auf Grund der Ergebnisse der durchgeföhrten Ermittlungen im Rahmen der Betriebsprüfung irgendwelche Anhaltspunkte dafür ergeben haben, dass den fraglichen Zusatzzahlungen tatsächliche äquivalente Zusatzleistungen gegenüber stehen.

Da sich die Stellungnahme der Betriebsprüfung sich mit allen in der Berufung aufgeworfenen Fragen auseinandersetze, die Richtigkeit der erlassenen angefochtenen Abgabenbescheide bestätige und keinerlei Beweismittel für die Richtigkeit der Angaben in der Berufung vorgelegt wurden, sei die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Mit Eingabe vom 13. November 1998 stellte RA Dr. G.L. für die Bw. den Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, dem mit Eingabe vom 23. Dezember 1998 vom Masseverwalter der Bw., B.T. die Zustimmung erteilt wurde.

Zufolge der Eingabe vom 3. September 2003 sei auf Grund einer gehässigen Strafanzeige in Zusammenhang mit den Vorgängen, die auch den verfahrensgegenständlichen Abgabenbescheiden zu Grunde liegen, gegen den Geschäftsführer der Bw., P.S. vor dem Landesgericht für Strafsachen ein Strafverfahren wegen des Verdachtes des Betruges und der Untreue anhängig gewesen.

Nach Durchführung eines aufwendigen Beweisverfahrens sei P.S. von der wider ihm erhobenen Anklage rechtskräftig freigesprochen worden.

Das durchgeföhrte Beweisverfahren habe vielfach Fakten zutage gebracht, welche auch für das anhängige Abgabenverfahren von Relevanz seien und für die Richtigkeit der Berufung vom 28. Feber 1997 Zeugnis ablegen.

Nota bene sei die Betriebsprüfung auf Grund einer Anzeige aus derselben Quelle durchgeführt worden. Geleitet von den Angaben in dieser Anzeige habe die Betriebsprüfung zunächst alle Kundenanzahlungen an Professionisten für Aus- und Umbauten sowie Ausstattungen als schwarze Kaufpreisanteile für die Wohnobjekte der Bw. qualifiziert. Da die Bw. diese Zahlun-

gen wahrheitsgemäß als Zahlungen der Käufer an Professionisten für Aus- und Umbauten sowie Ausstattungen darstellte, vermeinte die Betriebsprüfung, diese Darstellung der Bw. dadurch widerlegen zu können, als diese Zahlungen Änderungen betroffen haben, die bereits im Rahmen der "normalen" Errichtungskosten der Bauwerke ihren Niederschlag gefunden haben.

Soweit der Betriebsprüfer versucht habe festzustellen, inwieweit die nicht erfassten "Zusatzzahlungen der Jahre 1989 - 1994" Änderungen betroffen haben, die bereits im Rahmen der "normalen" Errichtungskosten ihren Niederschlag gefunden haben, werde vom Prüfer selbst festgestellt, dass der diesbezüglichen Nachvollziehbarkeit enge Grenzen gesetzt seien, da die Rechnungen zumeist keine Rückschlüsse auf technische Details zulassen würden.

Im Fall des Ing. E.B. habe der Betriebsprüfer festgestellt, dass ein Vergleich der Angaben über Extras und Änderungen gegenüber dem ursprünglichen Anbot mit den in der Buchhaltung erfassten Professionistenrechnungen ergebe, dass diese Leistungen bereits in die Errichtungskosten der Bauwerke eingeflossen und daher nicht mit den zusätzlich geleisteten Zahlungen gesondert beglichen worden seien.

Aus diesem Fall schließe der Betriebsprüfer darauf, dass auch in allen anderen Fällen, soweit keine eindeutigen Belege vorgelegt worden seien, Zusatzzahlungen der ausserbücherlichen Gewinnabschöpfung gedient hätten. Daran sei nur soviel richtig, dass sich Standardausstattungen fallweise mit den Sonderwünschen der späteren Käufer überschnitten haben.

Nachdem zu verschiedenen Geschäftsfällen der Bw. unbedenkliche Belege darüber vorgelegt werden konnten, dass tatsächlich erhebliche Zusatzleistungen erbracht worden seien, habe die Betriebsprüfung diese Geschäftsfälle/Umsätze zwischen Käufern von Wohnobjekten und Professionisten ganz einfach der Bw. zugerechnet, da deren Geschäftsführer P.S. diese Geschäftsbeziehungen fallweise vermittelt, regelmäßig Bauaufsicht geführt und meist die Abnahme dieser Arbeiten vorgenommen und die Werklöhne überbracht habe.

Da diese willkürliche Zurechnung durch die Betriebsprüfung im Widerspruch zur Darstellung und Bescheinigung durch die Bw. erfolgt sei, sei diese genötigt gewesen, hilfsweise den Kundenanzahlungen für Zusatzleistungen einen entsprechenden Aufwand entgegen zu stellen.

Insofern mit dem gegenständlichen Vorhalt darauf verwiesen werde, dass ein Abgabepflichtiger, der für sich eine Betriebsausgabe bzw. einen Aufwand in Anspruch nehme, diesen auch belegen müsse, sei dem entgegen zu halten, dass die Abgabenbehörde, die einem Abgabensubjekt Geschäfte zurechnet, die dieser sich selbst nicht zurechnet und daher in seinem Rechenwerk nicht erfasst habe, die Voraussetzungen für eine Zurechnung in einer Weise unter Beweis zu stellen habe, dass sie den Garantien der Rechtsstaatlichkeit entspreche.

Im Nachhang zur Berufung vom 28. Feber 1997 bzw. zum gegenständlichen Vorlageantrag seien die aus dem Strafverfahren gegen P.S. gewonnenen Erkenntnisse wie folgt zusammen zu fassen:

Der Verkauf der Wohnungseigentumsobjekte durch die Bw. sei in den gegenständlichen Fällen durchwegs zum "status quo" erfolgt, also mit jener Ausstattung und in jenem Zustand erfolgt, in welchem sich das Objekt zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses befunden habe.

Die in den gegenständlichen Fällen mannigfachen und zum Teil erheblichen Änderungs- und Zusatzwünsche der Käufer seien losgelöst vom Verkauf durch die Bw. im Namen und auf Rechnung der Käufer beauftragt und durchgeführt worden. Da die Käufer regelmäßig nicht das hiefür erforderliche Know How und die Erfahrung in der Bauabwicklung hatten, habe sich P.S. nützlich gemacht und sei für diese bei den diversen Professionisten eingeschritten. Ob P.S. für diese Tätigkeit ein Entgelt verrechnet bzw. vereinnahmt habe, sei der nunmehr durch den Masseverwalter vertretenen Bw. unbekannt, als auch für sie irrelevant.

Die für den Aus- und Umbau bzw. die Ausstattungen anfallenden Werklöhne seien von den Käufern regelmäßig P.S. zwecks Weiterleitung übergeben worden, da dieser im Namen und auf Rechnung der Käufer die Aufträge an diverse Professionisten erteilt habe, die Bauaufsicht für die Kunden, die Leistungsüberprüfung sowie die Abnahme der Gewerke für die Kunden vorgenommen habe. In vielen Fällen sei die H-GmbH (Ansprechperson Baumeister F.L.), 1xxx Wien, F-Straße xx, beschäftigt gewesen, die sich nach Bedarf unter anderem der Z-GmbH sowie der M-GmbH als Subunternehmer bedient habe. Es seien aber auch andere Professionisten mit der Durchführung der notwendigen Arbeiten beauftragt worden.

In der Regel sei den Käufern von P.S. eine Bestätigung über die zur Weiterleitung übergebenen Gelder ausgestellt worden, welche nach Abnahme und Bezahlung der Arbeiten im Wege über P.S. gegen Belege der Professionisten ausgetauscht worden seien. Mit der H-GmbH, wie auch mit anderen Professionisten sei klar vereinbart gewesen, die Leistungen direkt mit den Käufern zu verrechnen.

Diese Vorgangsweise sei von sämtlichen Käufern im Zuge der Erhebungen der Wirtschaftspolizei und im Laufe des Strafverfahrens bestätigt worden. Weiters könne den Aussagen der Käufer entnommen werden, dass den Kundenanzahlungen über die Kaufpreise hinaus jeweils tatsächliche Bauleistungen im entsprechenden Umfang gegenüber gestanden seien.

Mit Eingabe vom 3. September 2003 beantragte die Bw. die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung. Bei dieser Berufungsverhandlung wäre der Beweis durch Verlesung der nachstehend angeführten Unterlagen aufzunehmen, die bis 30. September 2003 nachgereicht würden.

Bis 30. September 2003 wurde keine der mit Eingabe vom 3. September 2003 angekündigten Beweisurkunden seitens der Bw. vorgelegt.

Weiters werde die Einholung eines Sachverständigengutachtens über den damaligen Verkehrswert der an Ing. C.A. veräußerten Liegenschaft zum Beweis für den Verkehrswert und daher Kaufpreis der Liegenschaft von S 2.000.000,-- beantragt.

Mit Eingabe vom 26. November 2003 legte die Bw. das mit 8. August 1996 datierte Vernehmungsprotokoll, demzufolge B.V. als Beschuldigte die nachstehend angeführten Auskünfte erteilte:

Grundsätzlich möchte sie anführen, dass es von Seiten der Kunden keine Schwarzzahlungen gegeben habe. Den Zahlungen außerhalb des Kaufvertrages seien Leistungen gegenüber gestanden. Dafür haben die Kunden auch Rechnungen, und zwar direkt vom Professionisten erhalten. Es seien deshalb keine Subaufträge an Professionisten erteilt worden, da eine Direktfakturierung für den Kunden im Hinblick auf die Gewährleistung besser sei.

Die Kunden der Bw. haben nicht direkt an die Professionisten bezahlt, da sie glaubten, dadurch schneller und günstiger zu den Leistungen zu kommen. Die Zahlungen haben in der Buchhaltung keinen Eingang gefunden. Die von den Kunden übergebenen Geldbeträge seien in einem Kuvert im Büro der Bw. aufbewahrt und dann einige Tage später an die Professionisten weitergeleitet worden.

Dass diese Vorgangsweise problematisch ausschäue und auf Hinterziehung hindeute, sei ihr auf Grund der jetzigen Vorgänge bewusst geworden. Es würden damit aber keine Steuern hinterzogen. Den Zahlungen, die die Kunden leisteten, seien immer Leistungen entgegengestanden.

Wenn die Kunden der Bw. behaupteten, sie hätten teilweise keine Rechnungen bekommen, so könne sie dazu nichts sagen, weil die ausgestellten Rechnungen nicht auf die Bw. ausgestellt gewesen seien und nicht über die Buchhaltung der Bw. gelaufen seien.

Zu dem Vorbringen, dass es sich bei den von den Kunden bezahlten Beträgen um runde Beträge handle, führe sie an, dass die Rechnungen der Professionisten möglicherweise aufgerundet worden seien. Den darüber hinausgehenden Betrag haben sich möglicherweise P.S. und F.E. geteilt.

In der mit 18. Mai 2004 datierten Gegenäußerung wird von der Bw. ausgeführt, dass mit einer einzigen Ausnahme alle schriftlichen Zeugenaussagen das Vorbringen der Bw. stützen würden. Dabei würden durchwegs mehr oder weniger große Lücken im Erinnerungsvermögen bestehen, die auf Grund des Zeitablaufes verständlich seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung:

Gemäß § 284 Abs. 1 Z. 1 BAO hat eine mündliche Berufungsverhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung beantragt wird.

Obliegt nach Abs. 5 leg.cit. die Entscheidung über die Berufung dem Referenten (§ 270 Abs. 3) und hat nach Abs. 1 eine mündliche Verhandlung stattzufinden, so sind Abs. 3 und 4 sowie § 283 Abs. 1, § 285 Abs. 1, 2, 5, 6 und 7 und § 287 Abs. 4 singgemäß anzuwenden; hierbei sind die Obliegenheiten und Befugnisse des Vorsitzenden dem Referenten auferlegt bzw. eingeräumt.

Ein Rechtsanspruch der Partei auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung besteht demnach nur dann, wenn sie rechtzeitig und somit in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung zur Berufung beantragt wurde (vgl. VwGH 24.9.1996, 93/13/0022; 20.11.1996, 94/13/0017).

Werden daher Anträge auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung erst in einem die Berufung ergänzenden Schriftsatz gestellt, besteht demnach kein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung (vgl. VwGH 24.3.1998, 96/14/0127).

Wenn daher im vorliegenden Fall erst mit Eingabe vom 3. September 2003 die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt wurde, besteht demnach kein Rechtsanspruch der Bw. auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

2.) verdeckte Ausschüttungen iZm Zusatzzahlungen und Verrechnungskonto:

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

Zu schätzen ist nach Abs. 2 leg.cit. insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Zu schätzen ist nach Abs. 3 leg.cit. ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

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

Für die Ermittlung des Einkommens ist es nach Abs. 2 leg.cit. ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Wenn gemäß § 162 Abs. 1 BAO der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau benennt.

Soweit der Abgabepflichtige nach Abs. 2 leg.cit. die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Aufwendungen nicht anzuerkennen.

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises.

Im Übrigen hat nach Abs. 2 leg.cit. die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tat- sache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Unter verdeckten Ausschüttungen werden alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Vorteile (Zuwendungen) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen angesehen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden (vgl. VwGH 23.10.1997, 96/15/0117; 17.2.1988, 86/13/0174; 20.9.1983, 82/14/0273, 0274, 0283; Wiesner, Verdeckte Ausschüttungen im Steuerrecht, SWK 1984, A I S. 167), ihre Ursache aber in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben (vgl. VwGH 20.3.1974, 1157/72).

Insbesondere stellen die bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft zugerechneten Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen keinen Niederschlag gefunden haben, eine verdeckte Ausschüttung dar, deren Zufluss an den Gesellschafter grundsätzlich anzunehmen ist (vgl. VwGH 27.4.1994, 92/13/0111, 94/13/0094).

Für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist es weiters ausreichend, wenn objektive Gesichtspunkte vorliegen, die auf eine subjektive Vorteilsgewährungsabsicht schließen lassen (vgl. 26.9.1985, 85/14/0051; 6.2.1990, 89/14/0034).

2.1) verdeckte Ausschüttung iZm Gesellschafter-Verrechnungskonto P.S.:

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob mit den P.S. im Wege des Gesellschafter-Verrechnungskontos darlehensweise zur Verfügung gestellten Beträgen in Höhe von S 2,000.000,-- (1993/94) bzw. S 3,425.000,-- (1994/95) eine verdeckte Ausschüttung durch Darlehensgewährung bewirkt wurde, wenn diese Beträge von P.S. ohne schriftliche Vereinbarung sowie ohne Rückzahlungsmodalitäten zu vereinbaren, entnommen wurden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern ebenso strenge Maßstäbe anzulegen, wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Derartige Abmachungen müssen demnach von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten, widrigfalls die Rückzahlbarkeit der von der Gesellschaft empfangenen Geldbeträge nicht als erwiesen angenommen werden kann (vgl. VwGH 31.3.1998, 96/13/0121, 0122).

Nach Lehre und Rechtsprechung stellt die Rückzahlungsverpflichtung u.a. einen wesentlichen Bestandteil des Darlehensvertrages dar (vgl. VwGH 15.3.1995, 94/13/0249; 14.4.1993, 91/13/0194). Wird dem Anteilsinhaber von der Körperschaft ein Darlehen eingeräumt und keine bzw. keine ausreichend klare Rückzahlungsverpflichtung getroffen, wird dadurch eine verdeckte Ausschüttung durch Hingabe der Darlehensvaluta bewirkt (vgl. Quatschnigg, Spezielle Probleme der verdeckten Ausschüttung im Steuerrecht, ÖStZ 1985, S. 161).

Bei der Beurteilung eines Darlehensvertrages für steuerliche Zwecke ist nach Lehre und Rechtsprechung stets vom Gesamtbild der Verhältnisse auszugehen. Demnach ist ein Darlehensvertrag mit steuerlicher Wirkung anzuerkennen, wenn u.a. ein bestimmter bzw. annähernd bestimmbarer Rückzahlungstermin vereinbart und Zinsfälligkeit, sowie ein bestimmter Kreditrahmen festgelegt wurden (vgl. VwGH vom 26. September 1985, ZI. 85/14/0079).

Bei Kontokorrentverhältnissen zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber kann dabei nicht auf eingeräumte Sicherheiten abgestellt werden, da die Einräumung von Sicherheiten bei Kontokorrentverhältnissen auch im allgemeinen Geschäftsleben unüblich ist (vgl. Bauer/Quatschnigg, Die Körperschaftsteuer, KStG 1988, § 8, S. 68).

Liegt ein steuerlich zunächst anzuerkennendes Darlehen vor, so führt der Erlass der Darlehensforderung aus außerbetrieblichen, in der Gesellschafterstellung des Anteilsinhabers gelegenen Gründen zu einer verdeckten Ausschüttung. Die verdeckte Ausschüttung liegt dabei im Verzicht auf die Rückzahlung bzw. in der damit verbundenen Abschreibung der Darlehensforderung (vgl. Quatschnigg, Spezielle Probleme der verdeckten Ausschüttung im Steuerrecht, ÖStZ 1985, S. 163).

Die verdeckte Ausschüttung wird dabei weiters in jenem Jahr bewirkt, in dem der Verzicht der Darlehensforderung vollzogen wurde (vgl. Jiresch/Langer, Die Körperschaftsteuer, S. 94).

Wenn daher im vorliegenden Fall in den Wirtschaftsjahren 1993/1994 und 1994/1995 ohne eine schriftliche Vereinbarung und ohne eine klare Rückzahlungsverpflichtung dem zu 25% beteiligten Gesellschafter P.S. in Form eines Darlehens S 2,000.000,-- (1993/1994) bzw. S 3,425.000,-- (1994/1995) eingeräumt wurden, entspricht diese Vorgangsweise nicht den Kriterien für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, denen zufolge derartige Abmachungen von vornherein ausreichend klar und einem Fremdvergleich standhalten müssen.

Da weiters entsprechende Vorhalte der Betriebsprüfung vom 28. Juni 1996 sowie vom 11. November 1996 unbeantwortet blieben und in den Berufungsausführungen auf die zum Gesellschafter-Verrechnungskonto getroffenen Feststellungen der Betriebsprüfung in keiner Weise eingegangen wurde, kann die Rückzahlbarkeit der berufungsgegenständlichen Beträge in Höhe von S 2,000.000,-- (1993/1994) bzw. S 3,425.000,-- (1994/1995) nicht als erwiesen angenommen werden.

An dieser Beurteilung vermögen die Ausführungen in der mit 3. September 2003 datierten Eingabe nichts zu ändern, wenn P.S. für die aushaftenden Bankverbindlichkeiten der Bw. in Höhe von S 5,425.000,-- nachträglich als Bürge in Anspruch genommen und einen Teilbetrag in Höhe von S 2,700.000,-- rückzahlte.

Im vorliegenden Fall wurde daher eine verdeckte Ausschüttung durch Hingabe der Darlehensvaluta in dem nachstehend angeführten Ausmaß bewirkt:

	1994:	1995:
Darlehenszuzahlungen:	2.000.000,00	3.425.000,00
zuzüglich KEST:	564.103,00	966.026,00
verdeckte Ausschüttung:	2.564.103,00	4.391.026,00

Wurde dem Anteilsinhaber von der Körperschaft ein Darlehen zu Konditionen eingeräumt, so dass bereits in der *Zuzählung* des Darlehens eine verdeckte Ausschüttung zu erblicken ist, und liegt demnach keine mit steuerlicher Wirkung anzuerkennende Forderung der Bw. vor, ist diese "Forderung" demnach nicht zu verzinsen.

Wenn mit dem mit 13. April 1994 darlehensweise dem Gesellschafter P.S. zur Verfügung gestellten Betrag in Höhe von S 2.000.000,-- mangels schriftlicher Vereinbarung und mangels einer klaren Rückzahlungsverpflichtung bereits in der *Zuzählung* des Darlehens eine verdeckte Ausschüttung begründet wurde, kann die mit steuerlicher Wirkung nicht mehr existente Forderung keiner Verzinsung mehr unterzogen werden.

Den Feststellungen der Betriebsprüfung zufolge wurde der aus verdeckte Ausschüttung qualifizierte Betrag in Höhe von S 2.000.000,-- von der Bw. mit 7% p.a verzinst. Die für das Jahr 1994 erklärten Einkünfte bzw. Gewinn aus Gewerbebetrieb werden demnach wie folgt korrigiert:

Einkünfte bzw. aus Gewinn aus Gewerbebetrieb 1994 lt. BP:	-15.395.540,00
abzügl. 7% Zinsen von S 2.000.000,--	- 70.000,00
Einkünfte bzw. aus Gewinn aus Gewerbebetrieb 1994 lt. UFS:	-15.465.540,00

2.2) verdeckte Ausschüttung hinsichtlich nicht erfasster Zusatzzahlungen:

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob durch die Seitens der Kunden der Bw. geleisteten nachträglichen Zahlungen über den vereinbarten Preis lt. Kaufvertrag hinaus eine verdeckte Ausschüttung begründet wird. Dies insbesondere unter dem Gesichtspunkt, dass die außerhalb des Kaufvertrages geleisteten Kundenanzahlungen von P.S. bzw. B.V. namens der Bw. vereinnahmt, aber nicht erklärt und hinsichtlich der damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen der tatsächliche Empfänger nicht bekannt gegeben wurde.

Die Bestimmung des § 162 BAO dient dem Ziel, Besteuerungskomponenten, die sich bei einem Abgabepflichtigen steuermindernd auswirken, beim Empfänger steuerlich zu erfassen (vgl. VwGH 2.3.1993, 91/14/0144; 28.5.1997, 94/13/0230). Die Erlassung eines auf § 162 BAO gestützten Auftrages liegt dabei im Ermessen der Abgabenbehörde.

Ist daher ein auf § 162 BAO gestützter Auftrag erfüllbar, so entheben etwa geschäftliche Rücksichtnahmen auf den Empfänger den Abgabepflichtigen nicht von der Namhaftmachungspflicht (vgl. VwGH 29.11.1988, 87/14/0203).

Werden die verlangten Angaben eines auf § 162 BAO gestützten Auftrages verweigert, sind die betreffenden Aufwendungen (Schulden) zwingend nicht anzuerkennen. Kommt demnach die Bestimmung des § 162 Abs 2 BAO zum Zug, können die entsprechenden Aufwendungen auch nicht im Schätzungsweg berücksichtigt werden (vgl. VwGH 29.11.1988, 87/14/0203).

Nach Lehre und Rechtsprechung (vgl. Stoll, BAO 1980, S 377 und die dort angeführte hg. Juridikatur) ist der Abzug von Schulden und Ausgaben mit der Namhaftmachung von Personen, die als Gläubiger oder Empfänger bezeichnet werden, noch nicht gesichert. Wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die genannten Personen nicht die Gläubiger bzw. Empfänger der abgesetzten Beträge sind, kann die Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung den Abzug trotzdem versagen (vgl. VwGH 18.5.1966, 352/66; 11.6.1969, 1067/68 und E 24.10.1973, 893/73, VwSlg 8489 A/1973).

Im vorliegenden Fall bedeutet dies hinsichtlich der von DI W.H., H.M., A.R., Ing. Mag. K.P., Ing. E.B., B.A., Dr. P.G., F.K., Dr. R.K. und Ing. C.A. geleisteten und nicht erklärten Zusatzzahlungen:

Dipl. Ing. W.H. und H.M. :

Im vorliegenden Fall ergibt sich hinsichtlich der von DI W.H. und H.M. angeschafften Reihenhäuser in 1XXX W., D-Gasse xx, dass der Kaufpreis lt. Kaufvertrag jeweils um ca. S 500.000,-- vermindert wurde, indem einige Innenausbauleistungen aus dem Kaufvertrag herausgestrichen wurden.

Bei H.M. wurde die Herausnahme der Innenausbauleistungen aus dem Kaufvertrag unter anderem auch damit begründet, dass er sich dadurch "Kosten bei der Grunderwerbsteuer ersparen" könne.

In der Folge entrichteten DI W.H. und H.M. für diese Innenausbauleistungen jeweils einen Betrag in Höhe von S 420.000,-- bzw. S 350.418,-- - zahlbar in zwei Raten, die von der Bw. nicht erklärt wurden. Im Falle des DI W.H. erfolgte diese Bezahlung durch Übergabe zweier Sparbücher.

Den von der Bw. für das Jahr 1989 nicht erfassten Einnahmen in Höhe von S 420.000,-- (DI W.H.) bzw. S 350.418,-- (H.M.) stehen den Feststellungen der Betriebsprüfung die durch Eingangsrechnungen belegte Aufwendungen in Höhe von S 206.852,19 bzw. S 208.730,31 gegenüber.

Das Tätigwerden der P-GmbH im Auftrag der Bw. in der Reihenhausanlage in 1XXX W., D-Gasse xx, wird überdies durch die schriftliche Zeugenaussage von E.M. dokumentiert.

In der Eingabe vom 3. September 2003 wird seitens der Bw. vorgebracht, dass im Falle des DI W.H. die P-GmbH im Ausmaß von S 150.000,-- Arbeiten zur Errichtung des Gartens und um ca. S 60.000,-- Lackierer- und Tischlereiarbeiten erbracht habe.

Hingegen ergibt sich aus der mit 9. November 2003 abgegebenen schriftlichen Zeugenaussage von DI W.H., dass es sich bei den vorstehend bezeichneten Leistungen in Zusammenhang mit der Errichtung des Gartens sowie den Lackier- und Tischlerarbeiten um Leistungen handelt, die bereits im ursprünglichen Anbot enthalten waren.

Im vorliegenden Fall wird im Fall des DI W.H. für das Jahr 1989 durch den von P.S. vereinnahmten Betrag von S 420.000,-- abzüglich der Aufwendungen in Höhe von S 206.852,19 eine verdeckte Ausschüttung in Höhe von S 213.147,80 begründet.

Der Abzug von zusätzlichen Betriebsausgaben in Höhe von S 213.147,80 kommt im Falle des DI W.H. insoweit nicht in Betracht, als davon auszugehen ist, dass die von der P-GmbH erbrachten Leistungen zur Errichtung des Gartens, vom Untergrund bis zur Herstellung der Wiesenfläche mit Baum- und Strauchbepflanzung sowie deren Lackier- und Tischlerarbeiten laut DI W.H. bereits im ursprünglichen Anbot enthalten waren und damit bereits in der Gewinn- und Verlustrechnung der Bw. für das Jahr 1989 berücksichtigt wurden.

In der Eingabe vom 3. September 2003 wird seitens der Bw. vorgebracht, dass im Falle des H.M. für Arbeiten zur Gestaltung des Gartens und Vorgartens ein Betrag in Höhe von S 130.000,-- verrechnet worden sei.

Im vorliegenden Fall wird auch im Fall des H.M. durch den von P.S. im Jahre 1989 vereinnahmten Betrag in Höhe von S 350.418,-- abzüglich der Aufwendungen in Höhe von S 208.730,31 eine verdeckte Ausschüttung in Höhe von S 141.687,69 begründet, wobei bei der Bw. der Abzug von Betriebsausgaben aus den nachstehend bezeichneten Gründen nicht in Betracht kommt:

Im vorliegenden Fall diente die "Herausnahme" der Innenausbauleistungen aus dem Kaufvertrag offenkundig dem Zweck, um die Anschaffungskosten lt. Kaufvertrag zu reduzieren, damit sich H.M. Kosten "bei der Grunderwerbsteuer ersparen" könne.

Somit ist davon auszugehen, dass die Aufwendungen zur Gestaltung des Gartens und Vorgartens im Betrag von S 141.687,69 bereits im ursprünglichen Anbot enthalten und in der Gewinn- und Verlustrechnung der Bw. für das Jahr 1989 bereits berücksichtigt wurden.

A.R.:

Im vorliegenden Fall ergibt sich hinsichtlich der von A.R. angeschafften Eigentumswohnung in 1xxx W., R-Gasse xx, dass er für Umbauarbeiten wie die Wegnahme einer Zwischenwand und Ausstattungsänderungen wie die Verlegung aller Sanitärleitungen in den Badezimmern, die Montage besonderer Waschtische, die Errichtung eines Metallrohrkamines und die Verlegung eines Steinbodens einen Betrag in Höhe von S 450.000,-- - zahlbar in drei Raten – in Form von Schecks an B.V. entrichtet hat.

Im vorliegenden Fall wird mit den im Jahre 1991 durch B.V. für die Bw. vereinnahmten Schecks in Höhe der nicht erklärten Einnahmen im Gesamtbetrag von S 450.000,-- der Tatbestand einer verdeckten Ausschüttung in dieser Höhe für das Jahr 1991 begründet.

Die Berücksichtigung von Betriebsausgaben in gleicher Höhe kommt bei der Bw. dabei insoweit nicht in Betracht, als sich aus den Ausführungen von F.L., dem Baumeister der H-GmbH ergibt, dass die H-GmbH bei keinem von der Bw. beauftragten Bauvorhaben als Generalunternehmer tätig gewesen ist. Baumeister F.L. kann auch ausschließen, dass die H-GmbH Leistungen wie Sanitäરarbeiten, Sanitäreinrichtungsgegenstände, Marmorbelege, Marmorkamine oder Parkettbodenarbeiten erbracht haben könnte. Diese Aussagen kann er aus lückenhaften Erinnerungen sowie aus den Unterlagen des seinerzeitigen Gerichtsaktes entnehmen. Denn soweit die H-GmbH von der Bw. Bauaufträge erhalten hat, haben diese Aufträge im Wesentlichen Erd-, Baumeister- und Stahlbetonarbeiten beinhaltet.

Im vorliegenden Fall ist in freier Beweiswürdigung davon auszugehen, dass die in der Eigentumswohnung des A.R. erbrachten Umbauarbeiten wie die Wegnahme einer Zwischenwand und Ausstattungsänderungen nicht durch die H-GmbH erbracht wurden.

Da die Bw. somit dem auf § 162 BAO gestützten Auftrag vom 29. Juli 2003 zur Empfängerbenennung hinsichtlich der in den Jahren 1991 und allenfalls 1992 für A.R. erbrachten Umbauarbeiten nicht nachkam, sind diese Aufwendungen zwingend nicht anzuerkennen. Dies selbst dann, wenn die Tatsache der Zahlung und beispielsweise deren betriebliche Veranlassung unbestritten ist (vgl. VwGH 30.9.1998, 96/13/0017).

In Zusammenhang mit dem im Jahre 1991 von B.V. von A.R. für Innenausbauarbeiten vereinnahmten und nicht erklärten Betrag in Höhe von S 450.000,-- wird somit für das Jahr 1991 eine verdeckte Ausschüttung in dieser Höhe begründet.

Ing. Mag. K.P.:

Im vorliegenden Fall kann hinsichtlich des von Ing. Mag. K.P. im Jahre 1991 angeschafften Reihenhauses in 3xxx N., L-Straße xx, kein Nachweis erbracht werden, dass die Auftrags der Bw. durchgeführten Innenausbauleistungen von der H-GmbH erbracht wurden.

Vielmehr ergibt sich aus der schriftlichen Zeugenaussage des Bauleiters der H-GmbH, Baumeister F.L., er glaube kaum und er kann sich nicht erinnern, dass die H-GmbH diese ausschließlichen Professionistenarbeiten im Jahre 1991 im Reihenhaus 3xxx N., L-Straße xx erbracht haben könnte.

Gegen die Erbringung von Innenausbauleistungen durch die H-GmbH sprechen weiters die Umstände, dass in Zusammenhang mit der Errichtung der Reihenhausanlage in Mauerbach P.S. Blanko-Firmenpapier der H-GmbH übergeben wurde und die Zahlung des in Rede stehenden Betrages in Höhe von S 289.000,-- auf das Konto der bereits gelöschten M-KG bei der C-Bank erfolgte, das von P.S. weiterhin verwendet wurde.

Auf dieses Konto wurden den Feststellungen der Betriebsprüfung zufolge in den Jahren 1991 bis 1994 Bareinzahlungen in Höhe von insgesamt S 3.752.506,97 geleistet, denen keine entsprechend hohe Geschäftsführerbezüge von P.S. bei der Bw. gegenüberstehen.

Soweit den getätigten Bareinlagen im Gesamtbetrag von S 3.752.506,97 keine entsprechend hohe Geschäftsführerbezüge von P.S. gegenüberstehen, ist davon auszugehen, dass diese Bareinlagen aus den nicht erklärten Zusatzzahlungen stammen.

Im vorliegenden Fall wird durch den nicht erklärten und auf das Konto der bereits gelöschten M-KG einbezahlten Betrag in Höhe von S 289.000,-- für das Jahr 1991 eine verdeckte Ausschüttung in dieser Höhe begründet.

Soweit die Bw. den Abzug von Betriebsausgaben in gleicher Höhe beantragt, ist dem entgegenzuhalten:

Im vorliegenden Fall ist in freier Beweiswürdigung davon auszugehen, dass die von der Bw. in Auftrag gegebenen Professionistenarbeiten im Reihenhaus in 3xxx N., L-Straße xx, durch einen anderen als die H-GmbH erbracht wurden.

Demnach ist die Bw. dem auf § 162 BAO gestützten Auftrag vom 29. Juli 2003 zur Empfängerbenennung hinsichtlich der von ihr in Auftrag gegebenen Innenausbauleistungen im Reihenhaus des Mag. K.P. nicht nachgekommen. Diese Aufwendungen sind daher zwingend selbst dann nicht anzuerkennen, wenn die Tatsache der Zahlung und beispielsweise deren betriebliche Veranlassung unbestritten ist (vgl. VwGH 30.9.1998, 96/13/0017).

Ing. E.B.:

Im vorliegenden Fall ergibt sich anhand einer Gegenüberstellung der in der Zusatzvereinbarung vom 5. Juli 1991 enthaltenen Leistungen im Wert von S 388.000,-- mit dem ursprünglichen Anbot sowie aus der mit 24. Oktober 1995 von F.E. bei der Wirtschaftspolizei

unterfertigten Niederschrift, dass diese Zusatzleistungen bereits in die ursprünglichen Errichtungskosten einflossen.

Den nicht erklärten Einnahmen aus Zusatzzahlungen in Höhe von S 388.000,-- stehen somit keine nachträglich zusätzlich belegbaren Betriebsausgaben in gleicher Höhe gegenüber, die nicht bereits im ursprünglichen Anbot enthalten und zusätzlich zu den bereits veranschlagten Errichtungskosten nachträglich zu berücksichtigen wären.

Aus der mit 18. November 2003 datierten und in Form einer E-Mail eingebrachten schriftlichen Zeugenaussage von Ing. E.B. ergibt sich weiters, dass das von ihm verwendete Baumaterial – entgegen der Eingabe der Bw. vom 3. September 2003 – selbst eingekauft, verarbeitet und bezahlt worden sei. Dementsprechend stehen bei der Bw. dem außerhalb des Kaufvertrages von Ing. E.B. im Jahre 1991 bezahlten Betrag in Höhe von S 388.000,-- keine Aufwendungen in gleicher Höhe aus der Lieferung der vorstehend bezeichneten Baumaterialien gegenüber.

Demgemäß kann Baumeister F.L. zufolge seiner niederschriftlichen Zeugenaussage vom 17. November 2003 in den Kontoauszügen der H-GmbH keine Ein- und Ausgänge aus der Lieferung von Baumaterialien ersehen.

In Zusammenhang mit dem im Jahre 1991 von P.S. von Ing. E.B. vereinnahmten und nicht erklärten Betrag in Höhe von S 388.000,-- wird somit eine verdeckte Ausschüttung in dieser Höhe begründet.

Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass dem von der Bw. für das Jahr 1991 nicht erklärten Betrag in Höhe von S 388.000,-- keine zusätzlichen Aufwendungen der H-GmbH gegenüberstehen.

Dabei kann auch kein Nachweis erbracht werden, dass den nicht erklärten Einnahmen in Höhe von S 388.000,-- Aufwendungen in gleicher Höhe aus der Weiterverrechnung dieser Beträge an die H-GmbH gegenüber stehen.

Für eine Leistungserbringung durch jemandem anderen als die H-GmbH spricht auch noch die Tatsache, dass lt. der mit 17. November 2003 abgegebenen schriftlichen Zeugenaussage von Baumeister F.L. im Zuge der Errichtung der Reihenhausanlage in N. P.S. Blanko-Firmenpapier der H-GmbH übergeben worden sei. Baumeister F.L. hofft daher, dass dieses Blanko-Firmenpapier von P.S. nicht missbräuchlich verwendet worden sei.

B.A.:

Im vorliegenden Fall ergibt sich hinsichtlich des von B.A. angeschafften Reihenhauses in T., S-Gasse xx, dass P.S. ihr hinsichtlich der Innenausbauarbeiten durch Professionisten den

Vorschlag unterbreitet habe, für diese Leistungen extra Rechnungen zu legen und diese Innenausbauleistungen nicht in den Kaufvertrag aufzunehmen.

Hinsichtlich der Innenausbauleistungen wie die Verlegung von Fliesen und Teppichböden, Malerarbeiten, die Wegnahme einer Wand, die Umgestaltung des Badezimmers sowie die Gartengestaltung konnte die Bw. keinen Nachweis erbringen, dass diese Leistungen im Wert von S 300.000,-- im Jahre 1992 von der H-GmbH erbracht wurden.

Wenn somit der in Form eines Sparbuches übergebene Betrag in Höhe von S 300.000,-- von der Bw. nicht erklärt und von der Bw. eine Leistungserbringung durch die H-GmbH nicht nachgewiesen wurde, begründet dies für das Jahr 1992 eine verdeckte Ausschüttung in Höhe von S 300.000,--.

Die Auftrags der Bw. behauptete Leistungserbringung durch die H-GmbH wird weiters durch den Umstand in Frage gestellt, dass zufolge der bereits angeführten niederschriftlichen Zeugenaussage von Baumeister F.L. vom 17. November 2003 P.S. im Zuge der Errichtung der Reihenhausanlagen in N. und T. Blanko-Firmenpapier der H-GmbH übergeben und missbräuchlich verwendet worden sein könnte.

Da in freier Beweiswürdigung davon auszugehen ist, dass die von der Bw. in Auftrag gegebenen Innenausbauleistungen nicht durch die H-GmbH erbracht wurden, können die beantragten Aufwendungen in Höhe von S 300.000,-- mit Verweis auf § 162 BAO nicht abgezogen werden.

Dr. P.G.:

Im vorliegenden Fall ergibt sich hinsichtlich der von Dr. P.G. angeschafften Dachgeschosswohnung in 1xxx W., R-Gasse xx, dass diese Wohnung nach deren Ankauf durch einen Wassereinbruch devastiert war.

In der Folge hat Dr. P.G. auf Grund seiner persönlichen Kontakte zu P.S. der Bw. die nachstehend bezeichneten Umbauarbeiten sowie Maßnahmen zur Generalsanierung mündlich in Auftrag gegeben:

Bezeichnung:	Beträge:
Parkettboden	190.000,00
Baumeisterarbeiten	120.000,00
Installateur	90.000,00
Marmorfliesen	60.000,00
Elektroarbeiten	35.000,00
Einbaukarniesen	40.000,00
Tischlerarbeiten	70.000,00
Gipsstuck, Malerarbeiten	110.000,00

Bezeichnung:	Beträge:
Küche	139.000,00
Möbel	123.611,20
SUMME:	977.611,20

Den dafür zu bezahlenden Geldbetrag und von der Bw. nicht erklärten Betrag in Höhe von S 1.000.000,-- hat er P.S. persönlich zur Weiterleitung übergeben, wofür er keine Belege mehr vorlegen kann.

Mit dem durch P.S. von Dr. P.G. vereinnahmten und von der Bw. für das Jahr 1992 nicht erklärten Betrag in Höhe von S 1.000.000,-- wird somit eine verdeckte Ausschüttung in dieser Höhe begründet.

Soweit mit Eingabe vom 3. September 2003 eingewendet wird, den nicht erklärten Einnahmen in Höhe von S 1.000.000,-- stehen an die H-GmbH weitergeleitete Aufwendungen in gleicher Höhe gegenüber, so ist dem entgegen zu halten:

Aus der mit 17. November 2003 datierten schriftlichen Zeugenaussage des Bauleiters der H-GmbH, Baumeister F.L., ergibt sich, dass ihm eine Generalsanierung dieser Dachgeschosswohnung nicht erinnerlich ist und er keine Ein- und Ausgänge auf den Konten der H-GmbH ersehen kann.

Auch Dr. P.G. kann sich nicht daran erinnern, dass eine H-GmbH im Jahre 1992 die Generalsanierungsarbeiten im Gesamtbetrag von S 1.000.000,-- in seiner Dachgeschosswohnung erbracht hat.

Im vorliegenden Fall kann hinsichtlich der von Dr. P.G. im Jahre 1992 angeschafften Dachgeschosswohnung in 1xxx W., R-Gasse xx, kein Nachweis erbracht werden, dass hinsichtlich der nicht erklärten Einnahmen in Höhe von S 1.000.000,-- die H-GmbH im Betrag von S 977.611,20 mit Generalsanierungsarbeiten beauftragt wurde.

Wenn somit der an P.S. übergebene Betrag in Höhe von S 1.000.000,-- von der Bw. nicht erklärt und eine Leistungserbringung durch die H-GmbH durch die Bw. nicht nachgewiesen wurde, begründet dies für das Jahr 1992 eine verdeckte Ausschüttung in Höhe von S 1.000.000,--, da die beantragten Aufwendungen in gleicher Höhe mit Verweis auf § 162 BAO nicht abgezogen werden können.

T.K.:

Im vorliegenden Fall ergibt sich hinsichtlich des von F.K. und H.K. für ihren Sohn T.K. angeschafften Reihenhauses in 2xxx M., K-Gasse xx, dass sich P.S. vom vereinbarten Kaufpreis in Höhe von S 3.550.000,-- bei Kaufvertragsabschluss einen Betrag von S 300.000,--

außerhalb des Kaufvertrages zu dem Zweck bezahlen ließ, um "Grunderwerbsteuer zu sparen".

Damit stehen dem außerhalb des Kaufvertrages zu entrichtenden und nicht erklärten Betrag in Höhe von S 300.000,-- keine nachträglichen Aufwendungen gegenüber, die nicht bereits im ursprünglichen Anbot enthalten und zusätzlich zu den bereits veranschlagten Errichtungskosten nachträglich zu berücksichtigen wären.

In Zusammenhang mit dem im Jahre 1992 von der Familie K. außerhalb des Kaufvertrages entrichteten, von P.S. vereinnahmten und nicht erklärten Betrages in Höhe von S 300.000,-- wird somit eine verdeckte Ausschüttung für das Jahr 1992 in Höhe von S 300.000,-- begründet.

Der Abzug von Betriebsausgaben als "durchlaufender" Posten kommt dabei auch insoweit nicht in Betracht, als sich aus der mit 17. November 2003 datierten schriftlichen Zeugenaussage des Baumeister der H-GmbH, Baumeister F.L. ergibt, dass die H-GmbH die Bauarbeiten an diesem Bauvorhaben, wegen eigener finanzieller Probleme bereits im Zuge der Roharbeiten eingestellt hat bzw. ihr von der Bw. der Auftrag entzogen worden sei. Im vorliegenden Fall konnten die im Auftrag der Bw. durchgeführten Innenausbauarbeiten nicht von der H-GmbH erbracht werden.

Soweit die Aufwendungen in Höhe von S 300.000,-- nicht bereits im ursprünglichen Anbot enthalten und in der Gewinn- und Verlustrechnung der Bw. für das Jahr 1989 bereits berücksichtigt wurden, ist die Bw. auch dem auf § 162 BAO gestützten Auftrag vom 29. Juli 2003 zur Empfängerbenennung hinsichtlich der von ihr in Auftrag gegebenen Innenausbauarbeiten im Reihenhaus der Familie K. nicht nachgekommen.

Diese Aufwendungen der Bw. sind daher unter Verweis auf die bereits zu § 162 BAO ergangene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zwingend nicht anzuerkennen (vgl. VwGH 30.9.1998, 96/13/0017).

Dr. R.K.:

Im vorliegenden Fall ergibt sich bei der von Dr. R.K. angeschafften Eigentumswohnung in 1xxx W., R-Gasse xx, dass diese Wohnung in beinahe bezugsfertigem Zustand über ein Jahr leer gestanden und durch einige zunächst unentdeckte Wassereinbrüche durch Dach und Terrasse sehr stark in Mitleidenschaft gezogen wurde. Das Wasser hat den Parkettboden, Großteile der Gipsdielenwände, den Unterboden, die Deckenverkleidung und die Holzwendeltreppe zerstört. Die Dach- und Terrassenisolierungen mussten erneuert werden.

Für diese Sanierungs- und Umbauarbeiten hat Dr. R.K. einen Betrag in Höhe von S 1.750.000,-- mittels vier an P.S. übergebenen Schecks bezahlt.

In Zusammenhang mit dem im Jahre 1993 von Dr. R.K. entrichteten und von der Bw. nicht erklärenen Betrag in Höhe von S 1,750.000,-- wird somit eine verdeckte Ausschüttung für das Jahr 1993 in Höhe von S 1,750.000,-- begründet.

Der Abzug von Betriebsausgaben als "durchlaufender" Posten kommt dabei insoweit nicht in Betracht, als sich aus der mit 17. November 2003 datierten schriftlichen Zeugenaussage des Bauleiters der H-GmbH, F.L., ergibt, dass sich die H-GmbH im Zeitpunkt der Erbringung der Sanierungs- und Umbauarbeiten bereits im Konkurs befand. Zufolge der mit 18. Dezember 2003 datierten schriftlichen Zeugenaussage von RA B.T. hat die H-GmbH nach der mit 6. Juli 1992 erfolgten Konkurseröffnung keine Umsätze aus Bautätigkeiten erzielt. In seiner Eigenschaft als Masseverwalter der H-GmbH hat RA B.T. auch keine Rechnungen an die von P.S. vermittelten Kunden gelegt.

Von dem Masseverwalter der Bw. und seinerzeitigen Masseverwalter der H-GmbH, RA B.T., wird daher der Verdacht geäußert, dass bei der Eigentumswohnung des Dr. R.K. unter Verwendung des Namens der H-GmbH ohne seine Kenntnis als Masseverwalter Leistungen erbracht worden sein könnten.

Die vorstehend bezeichneten Sanierungs- und Umbauarbeiten im Wert von S 1,750.000,-- wurden somit nicht von der H-GmbH erbracht.

Damit ist die Bw. dem auf § 162 BAO gestützten Auftrag vom 29. Juli 2003 zur Empfängerbenennung hinsichtlich der von ihr für die Eigentumswohnung des Dr. R.K. in Auftrag gegebenen Sanierungs- und Umbauarbeiten im Wert von S 1,750.000,-- nicht nachgekommen.

Diese Aufwendungen der Bw. sind unter Verweis auf die bereits zitierte und zu § 162 BAO erlangene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zwingend nicht anzuerkennen (vgl. VwGH 30.9.1998, 96/13/0017).

Ing. C.A.:

Im vorliegenden Fall ergibt sich hinsichtlich des von Ing. C.A. angeschafften Einfamilienhauses in 1xxx W., G-Gasse xx, dass sich P.S. vom vereinbarten Kaufpreis in Höhe von S 6,500.000,-- einen Betrag von S 1,500.000,-- außerhalb des Käufertrages bezahlen ließ.

Das ursprüngliche Anbot des P.S. für dieses Einfamilienhaus hat zunächst auf S 6,500.000,-- gelautet. In weiterer Folge hat aber P.S. vorgeschlagen, zunächst nur einen Betrag in Höhe von S 5,000.000,-- zu bezahlen, der auch im Kaufvertrag angeführt ist. Der Restbetrag in Höhe von S 1,500.000,-- wurde außerhalb des Kaufvertrages bar an P.S. bezahlt, der dafür auch eine Quittung ausgestellt hat.

Die Zahlung eines Betrages von S 1,500.000,-- außerhalb des Kaufvertrages rechtfertigte P.S. bei der mit 17. Dezember 1997 erfolgten Einvernahme durch das Landesgericht für Strafsachen mit dem Hinweis, dass die Bw. dieses Grundstück nur dann habe erwerben können, wenn sie ihrerseits einen Betrag in Höhe von S 1,500.000,-- außerhalb des Kaufvertrages bezahle.

Im Falle des Ing. C.A. hat die Bw. demnach den bei der Anschaffung dieses Grundstückes "außerhalb des Kaufvertrages" bezahlten Betrag in Höhe von S 1,500.000,-- an Ing. C.A. "weitergegeben" und ihn informiert, dass dieses Geld nicht in seinem Kaufvertrag aufscheinen darf. Für den Erlag von S 1,500.000,-- hat Ing. C.A. eine Bestätigung auf einer Visitenkarte erhalten.

Mit Eingabe der Bw. vom 3. September 2003 wird daher ausgeführt, dass die Bw. im Falle des Ing. C.A. für das Jahr 1994 tatsächlich einen "Schwarzgeldanteil" in Höhe von S 1,500.000,-- vereinnahmt hat.

In Zusammenhang mit dem im Jahre 1994 von Ing. C.A. entrichteten und von der Bw. nicht erklärenen Betrag in Höhe von S 1,500.000,-- wird somit für das Jahr 1994 eine verdeckte Ausschüttung in dieser Höhe begründet.

Dr. P.B.:

Im vorliegenden Fall ergibt sich hinsichtlich des von Dr. P.B. angeschafften Reihenhauses in 2xxx L., W-Straße xx, dass zwar S 3,250.000,-- bezahlt, aber nur S 2,900.000,-- im Kaufvertrag angeführt wurden. Einen Betrag in Höhe von S 350.000,-- hat Dr. P.B. vor Vertragsunterfertigung als Anzahlung auf den Kaufpreis P.S. übergeben. Der als Anzahlung geleistete Betrag scheint im Kaufvertrag nicht auf und dafür kann auch kein Beleg vorgelegt werden.

In Zusammenhang mit dem im Jahre 1994 von Dr. P.B. entrichteten und von der Bw. nicht erklärenen Betrag in Höhe von S 300.000,-- wurde somit für das Jahr 1994 eine verdeckte Ausschüttung in dieser Höhe begründet.

Der Abzug von Betriebsausgaben als "durchlaufender" Posten kommt dabei insoweit nicht in Betracht, als sich aus der mit 17. November 2003 datierten schriftlichen Zeugenaussage des Bauleiters der H-GmbH, F.L., ergibt, dass sich die H-GmbH im Zeitpunkt der Erbringung der Sanierungs- und Umbauarbeiten bereits im Konkurs befand. Die H-GmbH hat demnach ab Konkurseröffnung keine Umsätze aus Bautätigkeiten erzielt und keine Rechnungen an die von P.S. vermittelten Kunden gelegt.

Demgemäß wird vom Baumeister H-GmbH anlässlich seiner Einvernahme als Zeuge ausgesagt, dass die H-GmbH niemals von der Bw. mit der Errichtung der Reihenhausanlage in

2xxx L., W-Straße xx, beauftragt wurde. F.L. ist in diesem Zusammenhang nichts erinnerlich und er hoffe, dass hier nicht ein Missbrauch von übergebenem Firmenpapier der H-GmbH vorliegt.

Von der H-GmbH wurden somit keine Innenausbauleistungen im Wert von S 300.000,-- in dem von Dr. P.B. angeschafften Reihenhaus in 2xxx L., W-Straße xx, erbracht.

Damit ist die Bw. dem auf § 162 BAO gestützten Auftrag vom 29. Juli 2003 zur Empfängerbenennung hinsichtlich der von ihr für das Reihenhaus des Dr. P.B. in Auftrag gegebenen Innenausbauleistungen im Wert von S 300.000,-- nicht nachgekommen.

Diese Aufwendungen der Bw. sind unter Verweis auf die bereits zitierte und zu § 162 BAO eingangene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zwingend nicht anzuerkennen (vgl. VwGH 30.9.1998, 96/13/0017).

3.) Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Oktober 1988 bis 30. September 1995:

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 in den für den berufungsgegenständlichen Zeitraum geltenden Fassungen wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs. 2 dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Ausschüttungen.

Die Kapitalertragsteuer beträgt gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. 400/1988 25%, und idF BGBl. 818/1993 ab dem Veranlagungsjahr 1994 22%.

Schuldner der Kapitalerträge ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

In den vorstehenden Ausführungen zu Punkt 1 und 2 dieser Bescheidbegründung wurde das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung auf Grund nicht erklärter Zusatzzahlungen sowie der in den Wirtschaftsjahren 1993/1994 und 1994/1995 getätigten Entnahmen in Höhe von S 2.000.000,-- bzw. S 3.425.000,-- hinreichend begründet.

Für die Klärung der Frage, ob die Bw. zu Recht als Haftungspflichtige für die aushaftende Kapitalertragsteuerschuld der Abgabepflichtigen P.S. und B.V. mit 25% von S 5.743.633,30 sowie mit 22% von S 9.326.924,-- und somit im Gesamtbetrag von

S 3.487.833,-- in Anspruch genommen wurde, wird daher auf die Ausführungen in den Punkten 2.1 und 2.2 der Entscheidung verwiesen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 17. Juni 2004