



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch K-H Wirtschaftstreuhand Gesellschaft m.b.H., Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1030, Hegergasse 7/16, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1994, Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 und 1995 sowie Kapitalertragsteuer für das Jahr 1994 entschieden:

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1994 wird teilweise Folge gegeben.

Die Umsatzsteuerzahllast für das Jahr 1994 beträgt € 1.547,50 (S 21.294,00)

Der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1994 wird teilweise stattgegeben.

Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1995 wird abgewiesen.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1994 betragen -€ 20.598,75 (-S 283.445,00). Die Körperschaftsteuer 1994 beträgt € 272,31 (S 3.747,00).

Die Einkünfte aus Gewerbebetriebs1995 betragen € 21.389,65 (S 294.328,00). Die Körperschaftsteuer 1995 beträgt € 1.090,09 (S 15.000,00).

Der Berufung gegen den Haftungs- und Zahlungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 1994 wird stattgegeben. Der Bescheid wird ersatzlos behoben.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und der Abgaben ist dem der Entscheidung als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, welches einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

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

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 20.7.1994 gegründet und am 6.8.1994 im Firmenbuch beim Handelsgericht Wien eingetragen. Das Stammkapital der Gesellschaft hat S 500.000,00 betragen und wurde mit je S 250.000,00 von Mag.J und Mag.G übernommen. Zum Geschäftsführer der Gesellschaft wurde Mag.J bestellt.

Gegenstand des Unternehmens ist der Handel mit Waren aller Art, der Export und Import von Waren aller Art, die Bereitstellung und Überlassung von Arbeitskräften, die Güterbeförderung mit Lastkraftfahrzeugen und die Personenbeförderung, das Gewerbe der Gas-, Wasser- und Heizungsinstallateure, der Elektroinstallateure der Ober- und Unterstufe, der Schlosser, des Bestattungsunternehmens, das Gastgewerbe in allen Betriebsformen, das Druckerei- und Verlagsgewerbe, das Gewerbe der Immobilienmakler, der Betrieb einer Handelsagentur, das Juweliergewerbe, die Beteiligung an anderen Unternehmen, mit Ausnahme von Bankgeschäften, sowie die Vermietung von Kraftfahrzeugen.

Von Juli 1997 bis Juli 1998 wurde bei der Bw. eine Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1994 und 1995 durchgeführt.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde ein per 30. Dezember 1994 bestehender Kassafehlbetrag von S 158.056,99 festgestellt. Da aus einer Kassa nicht mehr entnommen werden könne, als in dieser enthalten sei, sei laut Betriebsprüfung der Beweis erbracht, dass die

Grundaufzeichnungen der Bw. nicht ordnungsgemäß seien. Ein negativer Kassastand sei undenkbar und könne niemals aufgeklärt werden. Es sei zwingend davon auszugehen, dass das Kassabuch kein exaktes Abbild der betrieblichen Kassa darstelle. Dies sei als erheblicher Mangel der Aufzeichnungen anzusehen und bilde die Grundlage der Schätzung gemäß § 184 BAO. Der festgestellte Kassafehlbetrag von S 158.056,99 sei laut Betriebsprüfung als Bruttoumsatzverkürzung anzusehen und mit dem Nettobetrag vom S 131.714,17 den erklärten Umsätzen hinzuzurechnen.

Die Nettozuschätzung zuzüglich Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer sei zudem als verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter der Bw. anzusehen, der Kapitalertragsteuer zu unterziehen und dem von der Bw. erklärten Gewinn außerbilanzmäßig hinzuzurechnen.

Des weiteren sei festgestellt worden, dass sich die Bw. gemäß den vorgelegten Unterlagen und den Aussagen ihres Geschäftsführers an der Abwicklung eines Projektes zur Errichtung einer Hotelanlage in M. (Projekt b), beteiligt habe.

Das Projekt b sei bereits am 15. Jänner 1997 Gegenstand einer Erhebung bei der Bw. gewesen. Anlässlich dieser Erhebung habe der Geschäftsführer der Bw. Mag.J angegeben, dass sich die Bw. an den Projektvorlaufkosten in Höhe von USD 180.000,00 zu einem Drittel beteiligt habe. Mit den von der Bw. zu erbringenden Leistungen sei die B.GmbH betraut worden. Diese habe mit Faktura vom 15. November 1994 S 650.000,00 zuzüglich 20% USt. an die Bw. fakturiert. Die von der B.GmbH erbrachten Leistungen seien von Mag.J überwacht worden. Die Errichtungsphase habe laut Mag.J nach Verzögerungen in der Vorbereitungsphase kurz bevor gestanden.

Im Zusammenhang mit dem Projekt b habe die Bw. im Jahr 1995 zwei Rechnungen an die U.GmbH gelegt. Rund 50% des an die U.GmbH fakturierten Betrages sei laut Auskunft von Mag.J für Leistungen verrechnet worden die er selbst erbrachte habe (telefonische Unterstützung des Projektes, Vorerhebungen, Betreuung der russischen Auftraggeber in Wien, Botenfahrten). Im übrigen hätten die Rechnungen an die U.GmbH dazu gedient einen Teil des von der Bw. eingesetzten Kapitals von S 650.000,00 zurückzuholen.

Anlässlich der am 15. Jänner 1997 durchgeführten Erhebung sei ein mit 2. September 1994 datiertes Schreiben der U.GmbH an die Bw. vorgelegt worden, in welchem die U.GmbH die Zusammenarbeit der beiden Unternehmen beim Projekt b bestätige. In diesem Schreiben werde weiters ausgeführt, dass im Zusammenhang mit dem Projekt b Vorleistungen von ca. USD 180.000,00 zu erbringen seien. Der Teilungsschlüssel für die Kosten der Vorleistungen werde mit 2/3 Kostenanteil U.GmbH und 1/3 Anteil Bw. festgelegt, wobei die Profitaufteilung im selben Schlüssel erfolgen solle. Die Auftragsabwicklung erfolge in Zusammenarbeit mit der B.GmbH und der Bw.. Die U.GmbH habe die B.GmbH bereits beauftragt und ersuche die Bw.

dies ebenfalls zu erledigen. Vereinbarungen, in denen die einzelnen Vertragspunkte detailliert geregelt seien, habe Mag.J anlässlich der Erhebungen am 15. Jänner 1997 nicht vorlegen können.

Im Zuge der bei der Bw. in weiterer Folge durchgeführten Betriebsprüfung sei bei einer Besprechung am 29. Juli 1997 eine derartige Vereinbarung vorgelegt worden. Obwohl diese die eigentliche Kooperationsvereinbarung darstelle und auch als solche bezeichnet werde, sei sie laut den Angaben von Mag.J zuvor übersehen worden. In der am 29. Juli 1997 vorgelegten und mit 5. September 1994 datierten Kooperationsvereinbarung werde festgelegt, dass die U.GmbH als Projektleiter die Planung und Projektrealisierung übernehme, während die Bw. für die Aufgabengebiete Logistik, Projektkoordination, Kundenbetreuung und Baustellenbetreuung zuständig sei. Als Subpartner der Bw. werde in der Vereinbarung die B.GmbH benannt. Das Aufgabengebiet der B.GmbH sei in der Kooperationsvereinbarung vom 5. September 1994 nicht festgelegt.

Diesbezüglich sei ein mit 5. September 1994 datiertes Schreiben der B.GmbH an die Bw. vorgelegt worden, in welchem von der B.GmbH die Auftragserteilung für die Errichtung einer Hotelanlage in M. (U.) für die AS.Company bestätigt werde.

Mag.J habe im Zuge der am 29. Juli 1997 abgehaltenen Besprechung gegenüber der Betriebsprüfung angegeben, dass bereits bei Abschluss der Vereinbarung mit der U.GmbH klar gewesen sei, dass die Bw. die vereinbarten Leistungen nicht allein erfüllen könne. Allen Beteiligten sei immer klar gewesen, dass die B.GmbH in die Abwicklung eingebunden sei. Es seien auch keine Gegenangebote für die von der B.GmbH zu erbringenden Leistungen eingeholt worden. Der Auftrag vom Mag.J an die B.GmbH habe lediglich gelautet, dass der Auftrag Abzuwickeln sei. Details seien nicht vereinbart oder beauftragt worden.

Mit Faktura vom 15. November 1994 habe die B.GmbH der Bw. für die Unterstützung bei der Erstellung von Offerten, sowie für die Durchführung von Systemplanungen und Ausarbeitung von Ausschreibungsunterlagen für das Projekt b den Betrag von S 650.000,00 (netto) in Rechnung gestellt.

Befragt zu den Leistungen der B.GmbH habe Mag.J am 29.7.1997 angegeben, er nehme an, es handle sich um das Erstellen von Plänen und die Übernahme von Telefonkosten. Welche Leistungen die Bw. von der B.GmbH tatsächlich verrechnet erhalten habe, könne er nicht sagen. Die Leistungserbringung habe Mag.J durch persönliche Gespräche und Telefonate mit Ing.J kontrolliert. Weiters habe man durch die positiven Reaktionen der Auftraggeber die ordentliche und äußerst zufrieden stellende Leistungserbringung durch die B.GmbH vermittelt bekommen.

Am 18. August 1997 habe Mag.J seine Angaben zur Tätigkeit der B.GmbH dahingehend geändert, dass die B.GmbH die Leistungsbereiche Statik, Logistik und Transport sowie Bauleitung selbst ausgeführt habe bzw. ausführen werde. Für die Bereiche Entwürfe, Arch. Pläne, Polierplanung, Stahlbetonplanung und Möblierung sei die U.GmbH zuständig gewesen. Bis zum 18. August 1997 habe B.GmbH die Statikberechnungen, welche die U.GmbH zur Erstellung der Pläne benötigt habe durchgeführt und die Pläne der U.GmbH laufend auf deren Richtigkeit überprüft.

Bereits zuvor sei die B.GmbH ersucht worden, die Vereinbarungen mit der U.GmbH und der Bw. vorzulegen sowie Art und Umfang der von ihr erbrachten Leistungen bekannt zu geben und durch entsprechende Unterlagen und Abnahmeprotokolle nachzuweisen. Hiezu sei die schriftliche Beantwortung der B.GmbH anzuführen, laut welcher die Abwicklung eines Projektes in M. projektiert gewesen sei. Die U.GmbH habe im Projektentwicklungsstadium für die Erstellung der Pläne Sorge zu tragen gehabt. Die B.GmbH habe die Kosten, die ihr von der U.GmbH verrechnet worden seien an die Bw. weiterverrechnen können. In der zweiten Projektphase hätte die B.GmbH eine Transportlogistik und Baustellenkoordination organisieren müssen. Da das Projekt letztendlich wegen finanzieller Problemen der u. Firma abgesagt worden sei, sei die B.GmbH nicht mehr in die Verpflichtung zur Erbringung von Vorleistungen gekommen.

Im Kassabuch der Bw. sei per 30.12.1994 ein Kassaausgang über S 780.000,00 eingetragen. Dieser Betrag sei in der Kassa zur Gänze nicht vorhanden gewesen, da zu diesem Stichtag bereits ohne Berücksichtigung dieses Geschäftsfalles ein Kassafehlbetrag von S 158.056,99 vorhanden gewesen sei (siehe oben). Nur mittels Eintragung einer Einlage durch Mag.J über S 730.000,00 am 31.12.1994 sei wieder ein positiver Kassastand erreicht worden.

Von Mag.J sei der festgestellten Kassafehlbetrag damit erklärt worden, dass der am 30.12.1994 verbuchte Kassaausgang in Etappen bezahlt worden sei. 50% des von der B.GmbH in Rechnung gestellten Betrages sei im August 1994 acontiert worden. Die Restzahlung sei im Dezember 1994 erfolgt. Beahlt worden sei in bar, da die neu gegründete Bw. für dieses Projekt keinen Kredit von der Bank bekommen habe. Die Bezahlung sei über einen Privatkredit von Mag.J finanziert worden. Mag.J habe zudem erklärt, dass Überweisungen zwischen Banken ca. eine Woche dauern würden und durch die Barzahlung ein Zinsverlust vermieden worden sei.

Zum Nachweis dafür, dass die für die Zahlungen erforderlichen Mittel vorhanden gewesen seien, seien Kontoauszüge eines auf Mag.J lautenden Bankkontos vorgelegt worden, von welchem am 20. Juli 1994 der Betrag von S 500.000,00, am 20. Dezember 1994 der Betrag von S 265.000,00 und am 23. Dezember 1994 der Betrag von S 175.000,00 behoben worden

sei. Zudem seien Bestätigungen vorgelegt worden, wonach für das verfahrensgegenständliche Hotelprojekt am 22. Juli 1994 der Betrag von S 340.000,00 und am 21. Dezember 1994 der Betrag von S 265.000,00 bezahlt worden sei. Von wem die Bestätigungen ausgestellt worden seien und wer die in den Bestätigungen angeführten Beträge vereinnahmt habe sei in diesen nicht angeführt. Die auf den Bestätigungen aufscheinenden Unterschriften seien nicht lesbar.

Mag.J habe anlässlich einer Befragung durch die Bp. keine Angaben über den Empfänger der oben angeführten Beträge machen können. Er kenne weder den Namen des Empfängers noch dessen Funktion in der B.GmbH. Die Frage, ob er sich nicht von der Inkassoberechtigung des Empfängers informiert habe, sei von Mag.J verneint worden, wobei dieser hinzugefügt habe, dass er den Empfänger wiederholt in den Räumlichkeiten der B.GmbH gesehen habe und überzeugt gewesen sei, dass dieser zur B.GmbH gehöre.

Aufgrund von Erhebungen der Betriebsprüfung bei der J.GmbH sei weiters festgestellt worden, dass die AS.Company, (M.) am 26. Jänner 1994 einen Vertrag mit der J.GmbH abgeschlossen habe, in welchem die J.GmbH mit der Planung und Errichtung eines Hotels betraut worden sei. Die J.GmbH habe ihrerseits die U.GmbH mit der Abwicklung dieses Projektes beauftragt. Am 21. Jänner 1994 habe die U.GmbH eine Aufstellung der Kosten für dieses Projekt an die J.GmbH übermittelt. Mittels dreier Fakturen vom 14. Oktober 1994 habe die U.GmbH für das Erstellen von Plänen und Statikberechnungen sowie für die Lieferung von Innenausbaumaterial einen Betrag von insgesamt USD 1.242.314,00 an die J.GmbH verrechnet. Die Rechnungen der U.GmbH seien durch Banküberweisungen der J.GmbH bezahlt worden. Gemäß den Angaben der J.GmbH sei der Rohbau des projektierten Hotels errichtet worden. Aufgrund von finanziellen Problemen auf Seiten des Auftraggebers sei die Errichtung jedoch nicht weitergeführt worden. Das geplante Hotel befinde sich nach wie vor im Rohbau. Die bisher erbrachten Leistungen seien sowohl von der U.GmbH als auch von der J.GmbH ausfakturiert worden. Die gelegten Rechnungen seien durch den jeweiligen Rechnungsempfänger bezahlt worden. Es seien keine wie immer gearteten Forderungen offen.

Zusammenfassend wurde von der Betriebsprüfung festgestellt, dass die U.GmbH als Projektleiter am 5. September 1994 die Bw. beauftragt habe Leistungen im Zusammenhang mit der Errichtung einer Hotelanlage in M. zu erbringen. Die Bw. habe am 5. September 1994 die B.GmbH mit der Erbringung dieser Leistungen beauftragt. Am 5. September 1994 sei die B.GmbH auch von der U.GmbH mit der Erbringung von Leistungen beauftragt worden.

Die B.GmbH habe laut eigenen Angaben keine Leistungen erbracht.

Die U.GmbH habe die Bw. und die B.GmbH mit der Erbringung von Leistungen beauftragt. Die zu erbringenden Leistungen seien jedoch von der U.GmbH an die B.GmbH und von dieser an die Bw. verrechnet worden.

Mag.J sei als Geschäftsführer der Bw. nicht in der Lage gewesen den Inhalt der an die Bw. fakturierten Leistungen zu erläutern. Es handle sich hierbei um jene Leistungen die die Bw. aufgrund der Vereinbarung mit der U.GmbH zu erbringen gehabt habe, welche jedoch die U.GmbH quasi an sich selbst erbracht habe.

Die Barzahlung des Betrages von S 780.000,00 sei wie in den Büchern der Bw. dargestellten nicht möglich gewesen. Die Erklärungen von Mag.J, wonach der Betrag von S 780.000,00 während des Jahres 1994 in Raten an eine ihm nicht näher bekannte Person übergeben worden sei, sei nicht glaubwürdig. Die Angaben von Mag.J, wonach die Zahlungen erst im Dezember 1994 in die Bücher der Bw. aufgenommen worden seien, da zuvor nicht absehbar gewesen sei, ob er selbst als Privatperson oder die Bw. an diesem Projekt beteiligt werde, stünden im Widerspruch zu den vorgelegten Vereinbarungen mit der U.GmbH und der B.GmbH, welche mit 2. bzw. 5. September 1994 datiert seien. Die Eingangsrechnung der B.GmbH sei am 15. November 1994 und damit noch vor der zweiten Teilzahlung aber auch vor der Restzahlung verbucht worden, weshalb der Wahrheitsgehalt der Angaben Mag.J in Frage zu stellen sei.

Mit der Begründung, dass die gesamte Darstellung des Hotelprojektes widersprüchlich und unglaubwürdig sei wurde von der Betriebsprüfung in freier Beweiswürdigung der Schluss gezogen, dass seitens der U.GmbH und der B.GmbH keine Leistungen an die Bw. erbracht worden seien, die vorliegenden Fakturen als Scheinrechnungen zu qualifizieren seien und die 1994 im Zusammenhang mit diesen Rechnungen geltend gemachte Vorsteuer nicht abzugsfähig sei. Für die Ermittlung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen 1994 und 1995 seien zudem alle im Zusammenhang mit dem Hotelprojekt stehenden Buchungen rückgängig zu machen.

Aufgrund der oben angeführten und weiterer nicht verfahrensgegenständlicher Feststellungen verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1994 und 1995 und erließ den Prüfungsfeststellungen entsprechende Abgabenbescheide.

Von der Berufungswerberin wurde mit Schriftsatz vom 29. Oktober 1998 gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1994 und 1995, den Umsatzsteuerbescheid 1995 (gemeint 1994) und den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 1994 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht.

Zu den verfahrensgegenständlichen Feststellungen wurde in der Berufung ausgeführt, dass laut Tz. 17 des Betriebsprüfungsberichtes Buchführungsmängel festgestellt worden seien, die die sachliche Richtigkeit der Bücher in Frage stellen würden. Diese Mängel seien mit zeitfolgemäßig unrichtigen Kassabucheintragungen, dem Ansammeln von Bargeldbewegungen mehrerer Tage und Eintragung derselben mit gleichem Datum im Kassabuch, die nicht zeitfolgegemäße Erfassung von Einlagen bzw. der nachträglichen Eintragung von Einlagen zur Vermeidung von Kassafehlbeträgen sowie dem Umstand, dass die Bargeldbewegungen nicht täglich kassamäßig aufgezeichnet worden seien, begründet worden.

Insbesondere werde angeführt, dass sich am 30. Dezember 1994 ein rechnerischer Kassafehlbetrag von S 158.056,99 ergeben habe.

Der rechnerische Kassafehlbetrag würde sich aufgrund der folgenden Kassabuchungen ergeben, welche ausschließlich Gesellschafter betreffen:

Datum	Text	Bewegung
30.12.1994	Bankspesen und Zinsen	-39.508,99
30.12.1994	Geschäftsführerhonorar	-100.000,00
30.12.1994	Miete	-69.300,00
31.12.1994	Einzahlung Stammkapital Mag.G	125.000,00
31.12.1994	Einzahlung Stammkapital Mag.J	125.000,00

Die Bankspesen und Zinsen würden eine von Mag.J zur Verfügung gestellte Kreditlinie betreffen. Der Kredit sei im ersten Geschäftsjahr der Gesellschaft als Betriebsmittelkredit benötigt, jedoch seitens der Bank nur Mag.J persönlich, nicht jedoch der Gesellschaft, gewährt worden. Aus diesem Grund sei laufend eine Refundierung der von Mag.J bezahlten Zinsen und Spesen erfolgt. Das Geschäftsführerhonorar habe Mag.J bezogen. Die Büromiete sei an Mag.G entrichtet worden. Ebenfalls von den Gesellschaftern sei die mit 31. Dezember 1994 gebuchte Volleinzahlung auf das Stammkapital geleistet worden.

Ganz offensichtlich sei die Eintragung der Volleinzahlung des Stammkapitals irrtümlich mit 31. Dezember 1994 statt mit 30. Dezember 1994 vorgenommen worden. Tatsache sei jedoch, dass die im Kassabuch eingetragenen Ausgänge im Kompensationsweg mit der Volleinzahlung des Stammkapitals verrechnet worden seien und nur die Differenz nämlich S 41.191,01 in die Kassa eingezahlt worden sei. Somit handle es sich nur bei dieser Zahlung um eine echte Geldbewegung. Die übrigen Kassabuchungen seien lediglich als Buchungsanweisung zu sehen, denen keine tatsächliche Geldbewegung zugrunde liege. Nach Abzug der weiteren

tatsächlich getätigten Auszahlungen würde sich per 31. Dezember 1994 ein eindeutig positiver Kassastand ergeben.

Aus der irrtümlich um einen Tag verspäteten Eintragung der Volleinzahlung des Stammkapitals, welcher keine Geldbewegung im eigentlichen Sinn zugrunde liege, könne laut. Bw. keinesfalls geschlossen werden, dass die Buchführung Mängel aufweise, die die Richtigkeit der Bücher in Frage stelle.

Auch die übrigen Mängel seien nicht geeignet die Richtigkeit der Bücher in Frage zu stellen.

Eine Vielzahl von Spesen werde vom Geschäftsführer der Gesellschaft bezahlt. Diese seien jedoch nicht täglich sondern monatlich mit der Kassa der Gesellschaft verrechnet worden. Anlässlich dieser Abrechnung sei auch eine Barauszahlung aus der Kassa erfolgt. An diesem Tag seien dann, völlig übereinstimmend mit der tatsächlichen Kassabewegung, die Spesenbelege im Kassabuch eingetragen worden. Sofern nicht genügend Bargeld in der Kassa vorhanden gewesen sei, habe der Geschäftsführer eine Einlage in die Kassa getätigt, um in der Folge alle Spesenbelege abrechnen zu können.

Weiters seien alle Barbewegungen durch chronologisches Ablegen der Belege vollständig erfasst und am Monatsende in das Kassabuch eingetragen worden. Eine tägliche Erfassung im Kassabuch sei gemäß § 131 Abs. 1 Z 2 BAO nicht erforderlich; die vollständige Erfassung sei dadurch gewährleistet, dass alle Bewegung aufgrund eines vorliegenden Beleges erfasst worden seien.

Im Zusammenhang mit dem Hotelprojekt b wurde in der Berufung folgendes ausgeführt:

Die AS.Company habe beabsichtigt in M. eine Hotelanlage zu errichten. Die AS.Company sei der alleinige Bauherr gewesen und habe die J.GmbH mit der Errichtung der Hotelanlage betraut. Die J.GmbH sei nicht in der Lage gewesen den Auftrag alleine abzuwickeln und habe Partner in Westeuropa gesucht. Es sei vereinbart gewesen das Projekt in zwei Baustufen abzuwickeln, nämlich Projektierung des Gesamtprojektes für die Herstellung des Rohbaues (Baustufe 1) sowie Fertigstellung und Ausstattung bis zur Betriebsreife (Baustufe 2).

Die U.GmbH habe bereits technische Unterlagen für ein Fünfsternehotel erarbeitet und sei von der J.GmbH mit der Ausführung von Teilleistungen beauftragt worden.

Mit einer Kooperationsvereinbarung habe sich die Bw. am Projekt b beteiligt. Es sei vereinbart worden, dass die Bw. die Finanzierung beider Stufen des Gesamtprojektes sicherstellt und Leistungen im Zusammenhang mit der Projektkoordination, Kundenbetreuung, Baustellenbetreuung, Logistik, Projektrealisierung und Finanzierung erbringt. Bereits in der Kooperationsvereinbarung sei die B.GmbH als Partner in der Abwicklung des Gesamtgeschäftes vorgesehen gewesen, da sie im Gegensatz zur Bw. über die für die

Erstellung der technischen Bereiche des Projektes erforderlichen Erfahrungen sowie die entsprechend qualifizierten Mitarbeiter und die notwendige Geschäftsausstattung verfügt habe.

In der Folge habe die U.GmbH den Auftrag zur Erstellung der Pläne an die P.GmbH. vergeben.

Die Bw. sei von der U.GmbH als Subunternehmer beauftragt worden, die im Kooperationsvertrag angeführten Leistungen zu erbringen. Die Bw. sei jedoch mangels Erfahrung und rechtlicher Befugnis nicht in der Lage gewesen diese Leistungen selbst zu erbringen und habe daher die B.GmbH beauftragt, die statischen Berechnungen, die Logistikkonzepte sowie Konzepte für die Baustellenleitung zu erstellen. Die von der P.GmbH bereits erstellten Baupläne seien der B.GmbH von der U.GmbH entgeltlich zur Verfügung gestellt worden. Die von der B.GmbH erbrachten Leistungen seien an die Bw. fakturiert und von dieser bezahlt worden.

Die Bw. habe die gemäß Kooperationsvereinbarung erbrachten Leistungen (Logistik, Betreuung des Kunden) an die U.GmbH verrechnet. Die von der B.GmbH zugekauften Leistungen seien gemäß Kooperationsvereinbarung vorerst nicht in Rechnung gestellt worden, da diese durch die Gewinnbeteiligung am Gesamtprojekt (1/3 des Gewinnes stünde der Bw. zu) abzudecken seien.

Nach Abschluss der Planungsphase habe die U.GmbH die von ihr selbst erbrachten Leistungen sowie die von der P.GmbH und die von der Bw. zugekauften Leistungen an die J.GmbH verrechnet, welche diese auch bezahlt habe.

In der Folge sei der Rohbau errichtet worden. Nachdem dieser zu ca. 80% fertig gestellt worden sei, sei die Bautätigkeit aufgrund der schwierigen wirtschaftlichen Situation des Landes und der AS.Company eingestellt worden.

Bei dem Projekt b handle es sich um eines der üblichen Finanzierungsprojekte für Unternehmungen im Osten, welches von westlichen Partnern finanziert werde. Bei großen Projekten sei es üblich, dass die Finanzierung über einen von einer westlichen Bank zur Verfügung gestellten Kredit abgewickelt werde. Weiters erfolge die Finanzierung auch über westliche Unternehmen, die mit der Ausführung des Projektes betraut seien und die Vorfinanzierung dafür übernehmen. Bei größeren Auftragssummen sei die Absicherung des Risikos über die Kontrollbank denkbar.

Im vorliegenden Fall handle es sich um ein solches Finanzierungsmodell. Die im Rahmen des Projektes anfallenden Kosten seien von verschiedenen westlichen Firmen (U.GmbH, Bw.) finanziert worden. Nach Abschluss des gesamten Hotelprojektes werde der Erlös den

finanzierenden Unternehmen zukommen. Da in der gegenständlichen Sache die Fertigstellung noch nicht möglich gewesen sei, sei der entsprechende Gewinn noch nicht realisiert worden.

Die Ausführungen der Betriebsprüfung gingen an diesem Sachverhalt völlig vorbei. Faktum bleibe, dass sowohl die Rechnungen als auch die Zahlungen der beteiligten Firmen nachgewiesen seien und die ordnungsgemäße Abfuhr der Umsatzsteuer gewährleistet sei. Für die rechtliche Beurteilung des Projektes sei nicht entscheidend, ob der Geschäftsführer der Bw. noch in der Lage gewesen sei, exakt anzugeben, wer, wann, von ihm welchen Betrag übernommen habe, sondern ob dieser Betrag einerseits bei der Bw. und andererseits beim Empfänger, nämlich der B.GmbH verbucht worden sei. Die Behauptung, dass die B.GmbH selbst erklärt habe, keine Leistungen erbracht zu haben, sei unrichtig. In der B.GmbH würden sämtliche Pläne, die Statikberechnungen und Logistikpläne, weiters Korrespondenz und sonstige Unterlagen des Projektes aufliegen. Es seien Korrespondenz und Unterlagen über die Abwicklung aller Probleme, die mit dem Bau dieses Hotels verbunden seien, vorhanden. Leistungen seien von niemandem quasi an sich selbst erbracht, sondern entsprechend dem oben Dargestellten, welches auch den geschlossenen Verträgen und den gelegten Rechnungen entspreche, erbracht worden. Sämtliche Leistungen und Zahlungen seien korrekt in den genannten Firmen verbucht worden.

Das Ersetzen der vorhandenen Unterlagen durch Vermutungen, wie dies im Prüfbericht geschehe, sei unzulässig. Wenn die Betriebsprüfung aufgrund der Erklärungen der jeweiligen Geschäftsführer nicht in der Lage gewesen sei, den Wahrheitsgehalt zu ermitteln, habe sie die sachlichen Unterlagen zu prüfen und das Ergebnis der Prüfung im Bericht festzustellen. Dieses dürfe nicht durch Vermutungen und Vorgaben ersetzt werden. Das Infragestellen eines Wahrheitsgehaltes allein sei keine taugliche Unterlage für Schätzungen und Maßnahmen, wie sie im Prüfungsbericht enthalten seien. Die Behauptung eines Scheingeschäftes diene lediglich der Vorsteuerkürzung, eine Vorgangsweise, die aufgrund der obigen Ausführungen nicht gerechtfertigt sei.

Zum Nachweis für die Richtigkeit der Berufungsausführungen wurden sämtliche Pläne und Unterlagen, die Korrespondenz und alle Geschäftsunterlagen sowie die Einvernahme von Ing.J, H.J., Ing.G und Ing.V angeboten.

Nach dem Ergebnis der Betriebsprüfung könne laut Berufung das Hotel in M. nicht bestehen. Es werde angeboten durch Lokalaugenschein festzustellen, dass dieses Objekt nach den vorliegenden Plänen errichtet worden sei.

Von der Betriebsprüfung wurde mit Schriftsatz vom 18. Februar 1999 zu den Ausführungen betreffend die Kassaführung dahingehend Stellung genommen, dass es sich bei dem Vorbringen, wonach am 30. Dezember 1994 und am 31. Dezember 1994 verbuchte

Bargeldbewegungen im Kompensationswege ausgeglichen und die Differenz in die Kassa einbezahlt worden sei, um eine Schutzbehauptung handle. Die von der Bw. als kompensiert angeführten Beträge seien am 30. Dezember 1994 als Kassaausgänge und am 31. Dezember 1994 als Kassaeingänge verbucht worden. Die Aufteilung eines Vorganges, wie dies die Bw. darzustellen versuche, erscheine in keiner Weise glaubwürdig. Die Verteilung eines nach Darstellung der Bw. geschlossenen Vorganges auf zwei verschiedene Tage mittels Irrtum zu erklären, sei nicht glaubwürdig. Die Darstellung im Kassabuch ergebe jedoch, wie im Betriebsprüfungsbericht angeführt, einen Kassafehlsbetrag, welcher zur angeführten Prüfungsfeststellung führe.

Zum Nachweis dafür, dass die Kassaführung nicht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspreche wurde in der Stellungnahme zudem angeführt, dass im Kassabuch der Bw. am 5. Dezember 1994 die Kassabelege Nr. 3, 5 und 6 und am 6. Dezember 1994 der Kassabeleg Nr. 4 verbucht worden sei. Weiters seien am 13. Dezember 1994 die Kassabelege Nr. 14 und 16 und am 14. Dezember 1994 der Kassabeleg Nr. 15 verbucht worden. Anhand dieser Beispiele sei für die Betriebsprüfung erkennbar, dass das Kassabuch kein Ebenbild der tatsächlichen Verhältnisse darstelle und daher als nicht ordnungsgemäß anzusehen sei.

Zum Berufungsvorbringen hinsichtlich des Projektes b wurde in der Stellungnahme vorgebracht, dass die Bw. den Sachverhalt sehr allgemein darstelle, ohne auf die zahlreichen, im Betriebsprüfungsbericht angeführten Widersprüche einzugehen. Diese würden von der Bw. als belanglos abgetan werden.

Es sei jedoch keineswegs bedeutungslos, wenn beispielsweise der Geschäftsführer der Bw. behaupte, Zahlungen in Höhe von S 780.000,00 geleistet zu haben, ohne einen Empfänger dieser Gelder namhaft machen zu können.

Die B.GmbH habe laut eigenen Angaben im Zusammenhang mit dem Projekt b keine Leistungen erbracht, da dieses letztendlich aufgrund finanzieller Probleme des Bauherrn abgesagt werden musste, und die B.GmbH nicht mehr in die Verpflichtung zur Erbringung von Vorleistungen gekommen sei. Die B.GmbH habe laut eigenen Angaben nur den von der U.GmbH in Rechnung gestellten Betrag an die Bw. weiterfakturiert.

Dass sämtliche Pläne, die Statikberechnungen und Logistikpläne, weiters Korrespondenz und Unterlagen des Projektes in der B.GmbH aufliegen, möge zutreffend sein, dabei könne es sich jedoch nur um jene Unterlagen handeln, welche der Verrechnung der U.GmbH an die J.GmbH zugrunde liegen würden.

Dass die Leistungserbringung, Verrechnung und Bezahlung aufgrund der bestehenden Verträge erfolgt sei, sei entgegen dem diesbezüglichen Berufungsvorbringen mit der Wirklichkeit nicht in Einklang zu bringen, da die Bw. nie in der Lage gewesen sei die

vereinbarten Leistungen zu erbringen und diese Leistungen auch von der B.GmbH nicht erbracht worden seien. Die U.GmbH habe die bei der Bw. beauftragten Leistungen selbst erbracht und an die B.GmbH verrechnet. Von der B.GmbH seien diese Leistungen dann an die Bw. weiterfakturiert worden.

Zum Berufungsvorbringens, wonach nach Abschluss des Projektes den finanzierenden Unternehmen ein Erlös zukommen werde, wurde in der Stellungnahme darauf verwiesen, dass die von der U.GmbH wie auch die von der J.GmbH gelegten Rechnungen durch die jeweiligen Rechnungsempfänger bezahlt worden seien und keine wie immer gearteten Forderungen offen seien. Sollten tatsächlich noch Erlöse erzielt werden, so könnten diese laut Stellungnahme wohl nur im Zusammenhang mit noch zu erbringenden Leistungen stehen.

Den Berufungsausführungen, wonach nach dem Ergebnis der Betriebsprüfung das Hotel in M. nicht bestehen könne wurde entgegen gehalten, dass von der Betriebsprüfung die Errichtung des Rohbaus nie bestritten worden sei. Wie im Betriebsprüfungsbericht dargestellt, sei die U.GmbH von der J.GmbH beauftragt worden. Die U.GmbH habe die entsprechenden Leistungen an die J.GmbH verrechnet, welche die ihr in Rechnung gestellten Beträge bezahlt habe.

Abschließend sei laut Stellungnahme noch auf die Art und Weise der Erstellung von Belegen durch den Geschäftsführer und auf dem in diesen Belegen enthaltenen Wahrheitsgehalt hinzuweisen. Die Bw. habe im Jahre 1995 zwei Rechnungen an die U.GmbH gelegt, mit welchen gemäß den getroffenen Vereinbarungen mit der U.GmbH und der B.GmbH für das 1. Halbjahr 1995 Honorarpauschalen verrechnet wurden. Zu diesen habe der Geschäftsführer der Bw. am 15. Jänner 1997 angegeben, dass die in den Fakturen angeführten Leistungen vom ihm erbracht wurden, die Rechnungen aber auch gelegt worden seien um das eingesetzte Kapital von S 650.000,00 teilweise zurückzuholen, wobei rund 50% des verrechneten Betrages erbrachte Leistungen betreffen würde.

Dies bedeute, dass die Bw. Rechnungen gelegt habe, deren Rechnungsinhalt laut eigenen Angaben nur zur Hälfte den tatsächlichen Gegebenheiten entsprochen habe.

Dem Beweisantrag der Bw. sei laut Stellungnahme der Betriebsprüfung nicht zu folgen, weil ein tauglicher Beweisantrag nicht nur das Beweismittel, sondern auch das Beweisthema und die Adresse der Zeugen zu nennen habe.

Die Stellungnahme der Betriebsprüfung wurde der Bw. zur Kenntnis gebracht. Die Bw. hat mit Schreiben vom 29. April 1999 zur Stellungnahme der Betriebsprüfung ausgeführt wie folgt:

Bei den Berufungsausführungen hinsichtlich dem Kassafehlbetrag handle es sich keineswegs um eine Schutzbehauptung sondern um die Darlegung der tatsächlichen Verhältnisse. In der

Berufung sei nicht versucht worden einen Vorgang aufzuteilen, sondern einen Vorgang, der zu keinem Geldfluss geführt habe, auch als einen einzigen darzustellen. Die Betriebsprüfung versuche, diesen nicht mit einem Geldfluss verbundenen Vorgang als zwei getrennte Vorgänge darzustellen.

Hinsichtlich des Vorbringens der Betriebsprüfung zur zeitlichen Eintragung der Barbelege wurde ausgeführt, dass die vorerst vom Geschäftsführer bezahlten Spesen nicht täglich abgerechnet worden seien. So sei dies auch am 5. Dezember 1994 geschehen. Der Geschäftsführer habe die im Kassabuch unter Beleg Nr. 3 bis 5 angeführten Spesenbelege zur Verrechnung vorgelegt und den entsprechenden Betrag aus der Kassa erhalten. Die Spesenbelege seien jedoch irrtümlich mit dem Belegdatum und nicht mit dem Auszahlungsdatum in die Kassa eingetragen worden. Dadurch könne jedoch die Ordnungsmäßigkeit der Kassaführung nicht in Frage gestellt werden.

Zur zitierten Aussage der B.GmbH, wonach keine Leistungen an die Bw. erbracht worden seien, werde auf die der Berufung beiliegende Antwort der B.GmbH auf die Anfrage der Bw. hingewiesen, in der um Stellungnahme zu den im Betriebsprüfungsbericht angeführten Aussagen ersucht worden sei.

Der Beschuldigung, dass die vorgelegten Rechnungen keinen Wahrheitsgehalt aufweisen würden, müsse entschieden widersprochen werden. Mit der Aussage, dass 50% der gelegten Rechnungen den erbrachten Leistungen entsprechen, solle nur geklärt werden, dass die interne Kalkulation des Projektes 50% dieses fakturierten Betrages bereits als Kapitalrückführung berücksichtige wobei mit den verbleibenden 50% des Rechnungsbetrages die Kosten der erbrachten Leistungen samt einem entsprechenden Gewinnaufschlag abgedeckt seien. Dies sei jedoch niemals eine im Außenverhältnis bestehende Vereinbarung gewesen. Selbstverständlich entspreche der Rechnungsinhalt vollständig den tatsächlichen Gegebenheiten.

Der Berufung war ein mit 26. April 1999 datiertes Schreiben der B.GmbH beigelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg wird festgestellt, dass sich die Berufung vom 29. Oktober 1998 formal gegen den Umsatzsteuerbescheid 1995 richtet, obwohl in weiterer Folge Feststellungen betreffend nur das Jahr 1994 beanstandet werden. Da aufgrund des gesamten Berufungsvorbringens keine Zweifel daran bestehen, dass der Umsatzsteuerbescheid 1994 und nicht der Umsatzsteuerbescheid 1995 in Berufung gezogen wird, ist der Formalvorschrift des § 250 Abs. 1 lit. a Genüge getan. Die Berufung wird als gegen den Umsatzsteuerbescheid 1994 gerichtet angesehen bzw. behandelt.

Umsatzverkürzung (Kassafehlbetrag)

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die Bargeldbewegungen der Bw. nicht täglich aufgezeichnet, sondern über mehrere Tage angesammelt und mit gleichem Datum im Kassabuch eingetragen wurden, wobei die Eintragung der Bargeldbewegungen nicht nach der Zeitfolge geordnet erfolgt ist. Weiters wurde für den 30. Dezember 1994 ein Kassafehlbetrag von S 158.056,99 festgestellt. Dieser wurde als erheblicher, zur Schätzung gemäß § 184 BAO berechtigender, Mangel der geführten Aufzeichnungen angesehen und mit dem Nettobetrag den 1994 erklärten Umsätzen hinzugerechnet.

Von der Bw. werden die Feststellungen der Betriebsprüfung dahingehend bestätigt, dass der Geschäftsführer der Gesellschaft eine Vielzahl von Spesen bezahlt und monatlich mit der Bw. verrechnet hat. Anlässlich der Verrechnung wurden laut Bw. die Spesenbelege im Kassabuch eingetragen und es wurden (soweit zur vollständigen Abrechnungen der Spesenbelege erforderlich) Einlagen in die Kassa getätigt. Der Umstand, dass einzelne Bargeldbewegungen nicht der Zeitfolge gemäß eingetragen wurden ist laut Bw. darauf zurückzuführen, dass die vom Geschäftsführer gesammelten Spesenbelege nicht mit dem Zahlungsdatum sondern mit dem Belegdatum im Kassabuch eingetragen wurden. Ursache für den per 30. Dezember 1994 festgestellte Kassafehlbetrag ist laut Bw. der Umstand, dass verschiedenen (ausschließlich die Gesellschafter der Bw. betreffende) Kassabucheinträgen, gegeneinander aufgerechnet wurden, wobei die aufgerechneten Kassaausgänge mit Datum 30. Dezember 1994 und die aufgerechneten Kassaeingänge mit Datum 31. Dezember 1994 verbucht wurden. Laut Bw. sind die von der Betriebsprüfung festgestellten Mängel nicht geeignet die Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen, wobei die Bw. unter Bezugnahme auf § 131 Abs. 1 Z 2 BAO zudem vermeint zu einer täglichen Erfassung der Barbewegungen im Kassabuch nicht verpflichtet zu sein.

Dieses Vorbringen der Bw. wird von der Betriebsprüfung, mit der Begründung, dass ein festgestellter Kassafehlbetrag niemals aufgeklärt werden kann, als reine Schutzbehauptung abgetan.

Im Zusammenhang mit den gegenständlichen Feststellungen der Betriebsprüfung und dem diesbezüglichen Vorbringen der Bw. wird vorweg festgestellt, dass die Kassabuchhaltung der Bw. der zumindest handelsrechtlichen Ordnungsmäßigkeit nicht entspricht, da nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung bzw. zur Bilanzierung verpflichtete Unternehmer ihre Barbewegungen täglich aufzuzeichnen haben, worauf in § 131 Abs. 1 Z 2 BAO ausdrücklich hingewiesen wird. Der per 30. Dezember 1994 festgestellte Kassafehlbetrag stellt zudem einen schwerwiegenden Mangel der Kassaführung dar, welcher grundsätzlich zur Verwerfung der Aufzeichnungen und zur Schätzung des Gewinnes bzw. Umsatzes führen

kann. Dies deswegen, weil sich in einem ordnungsgemäß geführten Kassabuch niemals ein Minussaldo ergeben kann, worauf im Betriebsprüfungsbericht zu Recht hingewiesen wird. Nicht gefolgt werden kann jedoch der von der Betriebsprüfung vertretenen Ansicht, dass ein festgestellter Kassafehlbetrag nicht aufgeklärt werden kann, zumal Kassafehlbeträge nicht nur durch Umsatzverkürzungen sondern auch durch diverse Eintragungsfehler (falsches Datum, falscher Betrag etc.) zustande kommen können. Insoweit stellt das Vorbringen der Bw. sehr wohl eine Erklärung für den per 30. Dezember 1994 aufgetretenen Kassafehlbetrag dar und kann, ohne weitergehende Feststellungen, nicht als reine Schutzbehauptung abgetan werden. Dies insbesondere auch deswegen, weil im gesamten Prüfungszeitraum nur ein Kassafehlbetrag festgestellt wurde, bei welchem es sich zudem um einen rein temporären und nicht um einen dauernd nachhinkenden Minussaldo handelt, der gerade dadurch zustande kommen kann, dass (wie von der Bw. vorgebracht) Belege nicht täglich ins Kassabuch eingetragen werden bzw. innerhalb eines gewissen Eintragungszeitraumes nicht strikt chronologisch verbucht werden. Das Zustandekommen des per 30.4.1994 festgestellten Kassafehlbetrags ist daher als von der Bw. plausibel und nachvollziehbar erklärt anzusehen, weshalb eine Schätzung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen 1994 allein aufgrund des per 30. Dezember 1994 festgestellten Kassafehlbetrages als nicht zulässig erachtet wird. Da andere Anhaltspunkt für Umsatzverkürzung durch die Bw. nicht vorliegen (derartige weitere Feststellungen sind weder dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen noch im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung dokumentiert) ist von einer Umsatzhinzuschätzung im Jahr 1994 abzusehen und der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1994 insoweit stattzugeben.

Die Umsatzzuschätzung des Jahres 1994 zuzüglich der darauf entfallenden Umsatz- und Kapitalertragsteuer wurde zudem als verdeckten Ausschüttung an die Gesellschaftern der Bw. gewertet und der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage 1994 hinzugezählt. Da die Hinzuschätzung des Jahres 1994 als nicht zulässig erachtet wird, ist auch der für das Jahr 1994 festgestellten verdeckten Ausschüttung die Grundlage entzogen.

Der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1994 wird daher teilweise jener gegen den Kapitalertragsteuerbescheid 1994 zur Gänze stattgegeben.

Hotelprojekt b (U.)

Für den unabhängigen Finanzsenat stellt sich, unter Bezugnahme auf die im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung abgelegten und die von der Bw. im Rahmen des fortgesetzten Verfahrens vorgelegten Unterlagen, der Sachverhalt im Zusammenhang mit dem Projekt b wie folgt dar:

Anlässlich einer im Mai 1998 bei der J.GmbH durchgeführten Nachschau wurde folgendes erhoben:

Die J.GmbH hat am 26. Jänner 1994 mit der AS.Company einen Vertrag über die Errichtung eines Hotels in M. (U.) abgeschlossen. Zur tatsächlichen Abwicklung des Projektes hat sich die J.GmbH der U.GmbH bedient. Die U.GmbH hat die von ihr erbrachten Leistungen an die J.GmbH fakturiert, welche diese ihrerseits mit der AS.Company verrechnet hat. Das zu errichtende Hotel wurde bis zur Dachgleiche fertig gestellt. Weitere Aktivitäten wurden wegen Zahlungsproblemen der AS.Company bis jedenfalls Mai 1998 nicht entwickelt. Die von der J.GmbH bzw. U.GmbH erbrachten Leistungen wurden alle verrechnet. Die jeweils in Rechnungen gestellten Beträge bezahlt.

Dieser Sachverhalt wird durch im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung abgelegte Unterlagen über die Verrechnungen und Zahlungsflüsse zwischen der AS.Company, der J.GmbH und der U.GmbH belegt.

Durch Zahlungsbelege und Fakturen wird dokumentiert, dass die J.GmbH am 18. Mai 1994, 22. Juni 1994 und 27. Juni 1994 Akontozahlungen der AS.Company erhalten hat, welche am 24. Mai 1994, 23. Juni 1994 und 30. Juni 1994 teilweise an die U.GmbH weitergeleitet wurden. Die U.GmbH hat am 14. Oktober 1994 für Leistungen im Zusammenhang mit der Projektplanung (Erstellen des Projektentwurfes, der Polier- und Möblierungspläne, der Fassadenpläne, des Situierungsplanes, der Bewehrungspläne und Fertigteilpläne, der statischen Berechnungen) sowie für beigestelltes Baumaterial (Wände, Decken, Türstöcke, Türen, Fenster, Installationsmaterial) 3 Rechnungen an die J.GmbH gelegt, wobei die in den Rechnungen ausgewiesenen Nettobeträge durch die am 24. Mai 1994, 23. Juni 1994 und 30. Juni 1994 erhaltenen Akontozahlungen abgedeckt waren. Die in den Rechnungen der U.GmbH ausgewiesene Umsatzsteuer wurde der U.GmbH am 30. November 1994 überwiesen. Von der J.GmbH wurden am 2. Oktober 1994 und am 18. Oktober 1994 Rechnungen in Höhe der am 18. Mai 1994, 22. Juni 1994 und 27. Juni 1994 akontierten Beträge an die AS.Company gelegt.

Am 9. November 1994 wurde von der U.GmbH im Zusammenhang mit den Projekt b eine Faktura folgenden Inhaltes an die B.GmbH gelegt:

"Rechnung Nr. 94074

Betrifft: Unterstützung bei der Erstellung von Offerten, sowie Durchführung von Systemplanungen und Ausarbeitung von Ausschreibungsunterlagen für Ihr Projekt in M., AS.Company für Ihre Kommission J.GmbH und U.GmbH

Rechnungssumme	650.000,00
20% MwSt.	130.000,00

Rechnungsendsumme	780.000,00
-------------------	------------

Die B.GmbH ihrerseits hat mit Faktura vom 15. November 1994 folgende Leistungen an die Bw. verrechnet:

"Rechnung Nr. 94074

Gemäß Auftrag und nach Leistungserfüllung erlauben wir Rechnung zu legen:

Unterstützung bei der Erstellung von Offerten, sowie Durchführung von Systemplanungen und Ausarbeitung von Ausschreibungsunterlagen für Ihr Projekt in M., AS.Company für Ihre Kommission J.GmbH und U.GmbH

Rechnungssumme	650.000,00
20% MwSt.	130.000,00
Rechnungsendsumme	780.000,00

Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung sind Unterlagen abgelegt, wonach im November 1996 bei der B.GmbH eine Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs. 1 BAO durchgeführt wurde. Im Rahmen dieser Prüfung wurde die B.GmbH ersucht alle im Zusammenhang mit den obigen Fakturen stehenden Vereinbarungen mit der U.GmbH und der Bw. vorzulegen, Art und Umfang der erbrachten Leistungen bekannt zu geben, die der Verrechnung zugrunde liegenden Leistungsaufzeichnungen (Stundenprotokolle, Fahrtenbücher etc.) und Abnahmeprotokolle vorzulegen, sowie zu erläutern, weshalb derartige Umsätze ohne Gewinnaufschlag getätigt wurden.

In Beantwortung dieses Ersuchens gab die B.GmbH mit Schriftsatz vom 10. Dezember 1996 folgenden Sachverhalt bekannt:

"Es war die Abwicklung eines Projektes in der U. (M.) projektiert. Die Aufgabe der U.GmbH war es im Projektentwicklungsstadium für die Erstellung der Pläne Sorge zu tragen. Wir konnten die Kosten welche uns die U.GmbH verrechnet hat an den Hauptinteressenten an diesem Projekt weiterverrechnen. In der zweiten Projektphase hätte unser Unternehmen eine Transportlogistik und Baustellenkoordination organisieren müssen. Da das Projekt letztendlich an finanziellen Problemen der u. Firma abgesagt werden musste sind wir nicht mehr in die Verpflichtung zur Erbringung von Vorleistungen gekommen. Es war daher exakt nach den Vereinbarungen, dass die Kosten, welche die Fa. U.GmbH an uns verrechnet hat, direkt an die Bw. weiter verrechnet wurden."

Ihrer Replik auf die Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung hat die Bw. ein mit 26. April 1999 datiertes Schreiben der B.GmbH beigelegt, in welchem die B.GmbH im Widerspruch zu ihren ursprünglichen Angaben ausführt wie folgt:

"Sehr geehrter Herr Mag.J!

Bezug nehmend auf Ihre Anfrage vom 19.04.1999 erlauben wir uns ergänzend mitzuteilen.

Für das Projekt b wurden durch die B.GmbH die statischen Berechnungen durchgeführt.

Aufgrund der durch die B.GmbH erbrachten statischen Berechnungen wurden seitens der U.GmbH Baupläne angefertigt.

Aufgrund des damaligen Projektstandes entstand die Berechtigung seitens der B.GmbH an die Bw. eine Rechnung für geleistete Arbeiten zu legen. Diese geleisteten Arbeiten beinhalten die Erstellung von statischen Berechnungen und die Erstellung von Bauausführungsplänen sowie die notwendige Koordinierung in der Entwurfs- und Baubeginnphase.

Richtig ist, dass seitens der U.GmbH die Verrechnung der Planungsleistungen an die B.GmbH erfolgte. Nicht richtig ist, dass aufgrund der zufällig gleichen Rechnungshöhe der Schluss zulässig ist, dass hier seitens der B.GmbH nur eine Leistung weiterverrechnet wurde und keine Leistung seitens der B.GmbH erbracht wurde.

Wir kennen zwar keinerlei Details aus Ihrem Betriebsprüfungsverfahren, wir erlauben uns jedoch festzuhalten, dass auch unser Unternehmen derzeit im Zuge eines aktuell laufenden Betriebsprüfungsverfahrens immer wieder mit Verdächtigungen und Behauptungen seitens des Betriebsprüfers konfrontiert wird.

Richtig ist, dass wir unseren Betriebsprüfer bereits über den Sachverhalt, dass seitens der B.GmbH in Bezugnahme auf das Projekt b Leistungen erbracht wurden, mehrmals informiert haben.

Letztmalig wurde der Sachverhalt im Zuge einer Äußerung zu einer Stellungnahme der Betriebsprüfung durch unseren Bevollmächtigten Vertreter am 31.03.1999 an das Finanzamt für Körperschaften weitergeleitet."

Im Jänner 1997 und damit vor Beginn der Betriebsprüfung wurde bei der Bw. eine Erhebung durchgeführt. Befragt zum Projekt b gab der Geschäftsführer der Bw. Mag.J am 15. Jänner 1997 niederschriftlich zu Protokoll:

"Betreffend das Projekt in M. ist Hr. X., ein Bekannter, an mich herangetreten. Die Bw. hat sich an den Projektvorlaufkosten in Höhe von US \$ 180.000,00 zu 1/3 beteiligt. Der Auftrag wurde weitergegeben an die Fa. B.GmbH. Ansprechpartner waren seitens der Fa. B.GmbH, Fr. H.J. und Hr. Ing.J. Die Leistungserbringung durch die Fa. B.GmbH wurde durch mich kontrolliert. Die Fa. U.GmbH ist zuständig für die Errichtung der Hotelanlage in M. und zwar als Generalunternehmer. Die Errichtungsphase steht nach Verzögerungen in der Vorbereitungsphase kurz bevor. Zu den Rechnungen im Jahr 1995 (Anm.: Mit diesen wurden von der Bw. insgesamt S 182.500,00 (netto) an die U.GmbH verrechnet) ist zu sagen, dass Leistungen von mir erbracht wurden (tel. Unterstützung des Projektes, Vorerhebungen, Betreuung der russischen Auftraggeber in Wien, Botenfahrten), die beiden Rechnungen

jedoch auch gelegt wurden, um das eingesetzte Kapital (S 650.000,00) teilweise zurückzuholen. Rund 50% des verrechneten Betrages betreffen erbrachte Leistungen. Es hat in dieser Phase Anzahlungen des Auftraggebers der Hotelanlage an die Fa. U.GmbH gegeben (näheres ist jedoch nicht bekannt)."

Gleichzeitig wurde dem Erhebungsorgan ein Schreiben der U.GmbH an die Bw. vom 2. September 1994 vorgelegt, in welchem die Vereinbarung betreffend die Teilung der Vorlaufkosten und Profite sowie die Zusammenarbeit mit der B.GmbH bestätigt wird. Welche Leistungen von welcher Gesellschaft zu erbringen sind, kann diesem Schreiben nicht entnommen werden.

Im Zuge der am 8. Juli 1997 begonnen Betriebsprüfung wurde der Bw. eine Fragenliste übermittelt, mit welcher diese, betreffend die Eingangsrechnung der B.GmbH bzw. das Projekt b ersucht wurde, die Vereinbarungen mit der U.GmbH und der B.GmbH vorzulegen, sowie bekannt zu geben, auf wessen Veranlassung und warum die B.GmbH beauftragt wurde Leistungen im Zusammenhang mit dem Projekt b zu erbringen, wer für die B.GmbH tätig war, wann die Leistungen erbracht wurden und wie die Leistungen überwacht bzw. abgenommen wurden.

Zu dieser Fragenliste wurde von der Bw. am 11. Juli 1997 schriftlich Stellung genommen wie folgt:

"Wie schon in der Niederschrift vom 15.1.1997 angegeben, gab es 1994 von der AS.Company den Auftrag, in der U. ein Gästehaus zu errichten. Projektleader war die U.GmbH. Unsere Firma wurde von der U.GmbH mit der Projektunterstützung beauftragt und hat sich an den Vorlaufkosten mit 1/3 beteiligt. Unsere Firma hat wiederum die B.GmbH mit jenen Aufgaben die unsere Firma nicht abdecken konnte (Projektkoordination und Logistik) beauftragt.

Die Firma B.GmbH wurde von Mag.J beauftragt, da diese Firma dafür als bestens geeignet schien und unsere Firma auf diesem Gebiet nicht genügend Erfahrung hatte. Unser Ansprechpartner seitens der B.GmbH war Hr. Ing.J. Als Geschäftsführer der B.GmbH agierte Hr. T..

Die Leistungserbringung erfolgte 1994 in etwa zwischen August und Dezember. Die Bezahlung erfolgte in Etappen, wobei 50% im August 1994 acontiert wurden. Die Restzahlung erfolgte im Dezember 1994. Die Bezahlung erfolgte bar, da unsere neu gegründete Firma von der Bank für dieses Projekt keinen Kredit zur Verfügung gestellt bekam und Mag.J die Bezahlung über einen Privatkredit finanzieren musste.

Die Kontrolle erfolgte durch Mag.J aufgrund von persönlichen Gesprächen und Telefonaten mit Hr. Ing.J. Weiters bekamen wir durch die positiven Reaktionen der Auftraggeber die

ordentliche und äußerst zufrieden stellende Leistungserbringung der Firma B.GmbH vermittelt. Die Verantwortlichen waren, und hier insbesondere der Vizepräsident für Bau der AS.Company, Hr. Y., im Jahr 1994 4-5 Mal und im Frühjahr 1995 ebenfalls einige Male in Wien. Hier wurden die Delegationen von unserer Firma betreut (siehe AR 31/95 und 36/95).

Im Dezember 1996 wurde der Fortgang des Projektes Vorort besprochen. Tatsächlich ist der Rohbau mittlerweile errichtet und es ist mit einem positiven Weiterverlauf und damit verbunden mit einem Kapitalrückfluss für unser Unternehmen zu rechnen."

Der Stellungnahme beigelegt war unter anderem eine am 5. September 1994 abgeschlossene Kooperationsvereinbarung zwischen der U.GmbH als Projektleader, der Bw. als Projektunterstützer und der B.GmbH als Subpartner des Projektunterstützers. Laut dieser Vereinbarung bestand die Projektkooperation aus der U.GmbH als Projektleader mit dem Aufgabengebiet der Planung und der Projektrealisierung und der Bw. als Projektunterstützer mit dem Aufgabengebiet der Logistik, Projektkoordination, Kundenbetreuung und Baustellenbetreuung.

Die Eingangsrechnung der B.GmbH vom 15. November 1994 wurde bei der Bw. am 15. November 1994 buchhalterisch erfasst (Projektaufwand / Vorsteuer an Kreditorenkonto B.GmbH) und laut Kassabuch am 30. Dezember 1994 in bar bezahlt. Gemäß den Angaben von Mag.J erfolgte die Bezahlung tatsächlich in Etappen, wobei 50% im August 1994 acountiert und der Rest im Dezember 1994 bezahlt wurde.

In diesem Zusammenhang wurden von der Bw. handschriftliche Zahlungsbestätigungen vom 22. Juli 1994 und 21. Dezember 1994 wie folgt vorgelegt:

INTERN
BETRAG VON ATS 340.000.- (IN BAR) ERHALTEN. FÜR PROJEKT "AZOV". -BETRAG FÜR GEWERK STAHLBETON WEITERGELEITET AN U. GMBH. 22.7.1994 (Unterschrift unleserlich)

INTERN

BETRAG VON ATS 265.000.- AM 21.12.1994 IN BAR ERHALTEN. (GEWERK FERTIGTEILVARIANTE AN U. GMBH WEITERGELEITET).

(Unterschrift unleserlich)

Der Empfänger der am 22. Juli 1994 und am 21. Dezember 1994 bezahlten Beträge kann anhand der vorliegenden Empfangsbestätigung nicht identifiziert werden. Dem Geschäftsführer der Bw. war dieser gemäß den diesbezüglich unwidersprochenen Prüfungsfeststellungen namentlich nicht bekannt.

Per 31.12.1994 wurde der auf dem Konto "Projektaufwand" verbuchte "Nettobetrag" von S 650.000,00 auf das aktive Bestandskonto "Noch nicht abrechenbare Leistungen" umgebucht.

Der sich anhand der vorstehend zitierten Unterlagen und Angaben ergebende Sachverhalt wird vom unabhängigen Finanzsenat wie folgt gewürdigt:

Es wird als erwiesen angenommen, dass die J.GmbH Anfang 1994 von der AS.Company den Auftrag für die Errichtung eines Hotels in M. (U.) erhalten hat und sich zur Abwicklung des Projektes der U.GmbH bedient hat. Als ebenfalls erwiesen wird angenommen, dass dieses Hotel bis zur Dachgleiche (Rohbau) fertig gestellt wurde. Durch Zahlungsbelege und Fakturen ist zudem dokumentiert, dass die von der J.GmbH und U.GmbH im Zusammenhang mit der Erstellung des Rohbaues jeweils erbrachten bzw. zu erbringenden Leistungen von der AS.Company im Mai bzw. Juni 1994 akontiert wurden und im Oktober 1994 abgerechnet waren.

Von der Bw. wurden im Zusammenhang mit dem Projekt Azov diverse Unterlagen vorgelegt, laut welchen zwischen der U.GmbH, der Bw. und der B.GmbH Anfang September 1994 eine Kooperationsvereinbarung betreffend die Errichtung eines Hotels in M. abgeschlossen wurde. Diese Vereinbarung ist mit dem Faktum, dass die J.GmbH bereits Anfang 1994 den Auftrag zur Errichtung dieses Hotels erhalten hat und die U.GmbH (welche im Zusammenhang mit dem Projekt b bis Ende Juni 1994 Akontozahlungen in Höhe von insgesamt USD 1.185.645,00 erhalten hat) ebenfalls bereits lange vor dem September 1994 in die Abwicklung des Projektes eingebunden war, nur schwer in Einklang zu bringen.

Zudem wurden der U.GmbH die im Oktober 1994 verrechneten Beträge für die Erstellung des Projektentwurfes, der Polier- und Möblierungspläne, der Fassadenpläne, des Situierungsplanes, der statischen Berechnungen, der Bewehrungspläne sowie für das Beistellen von diversem Baumaterial bereits im Mai 1994 bzw. Juni 1994 durch den Bauherrn

bzw. die J.GmbH in voller Höhe akontiert. Damit wird das Berufungsvorbringen, wonach es sich bei dem Projekt b um ein für Unternehmungen im Osten übliches Finanzierungsmodell handelt, bei welchem die anfallenden Kosten von den verschiedenen am Projekt beteiligten Firmen vorfinanziert werden, widerlegt.

Geht man davon aus, dass die von der Bw. behauptete Vorfinanzierung der im Zusammenhang mit dem Projekt b erbrachten Leistungen gar nicht erforderlich war, weil diese vom Bauherrn ohnehin akontiert wurden, ist wiederum nicht nachvollziehbar, wieso die U.GmbH der B.GmbH am 9. November 1994 für die Unterstützung bei der Erstellung von Offerten, sowie die Durchführung von Systemplanungen und die Ausarbeitung von Ausschreibungsunterlagen (diese Leistungen waren in voller Höhe akontiert worden und bereits im Oktober 1994 abgerechnet) den Betrag S 650.000,00 (netto) in Rechnung gestellt hat, welcher umgehend in gleicher Höhe und mit der exakt gleichen Leistungsbeschreibung an die Bw. weiterverrechnet wurde.

Im Zusammenhang mit dem Projekt b sind zudem noch die nachstehend angeführten Widersprüche und Unstimmigkeiten feststellbar:

- Anlässlich einer am 15. Jänner 1997 und damit vor Beginn der Betriebsprüfung durchgeführten Erhebung wird die Kooperationsvereinbarung vom 5. September 1994 nicht vorgelegt.
- Die B.GmbH soll laut vorgelegter Zahlungsvereinbarung am 22. Juli 1994 und damit vor Abschluss der Kooperationsvereinbarung vom 5. September 1994, von der Bw. eine Akontozahlung von S 340.000,00 erhalten haben. Weitere S 265.000,00 sollen der B.GmbH am 21. Dezember 1994 zugeflossen sein. Im Kassabuch der Bw. wird hingegen lediglich eine Zahlung am 30. Dezember 1994 verbucht.
- Aus den von der Bw. vorgelegten Zahlungsbestätigung geht nicht hervor, wer die Beträge von S 340.000,00 bzw. S 265.000,00 erhalten hat. Dem Geschäftsführer der Bw. ist der Empfänger gemäß den diesbezüglich unwidersprochenen Prüfungsfeststellungen nicht namentlich bekannt.
- Die B.GmbH gibt am 10. Dezember 1996 schriftlich bekannt, dass sie im Zusammenhang mit dem Projekt b nicht in die Verpflichtung zur Erbringung von Vorleistungen gekommen ist und revidiert diese Angaben mit Schreiben vom 26. April 1999 ("...Nicht richtig ist, dass aufgrund der zufällig gleichen Rechnungshöhe der Schluss zulässig ist, dass hier seitens der B.GmbH nur eine Leistung weiterverrechnet wurde und keine Leistung seitens der B.GmbH erbracht wurde..."), welches nicht nur

im Widerspruch zu den ursprünglichen Angaben sondern auch im Widerspruch zu kaufmännischen Gepflogenheiten steht .

- Die im Jahr 1995 an die U.GmbH fakturierte Beträge von insgesamt S 182.500,00 betreffen laut Berufung im Jahr 1995 erbrachte Leistungen und stellen keine Kapitalrückführung dar. Trotzdem wird der 1995 verbuchte Erlös von S 182.500,00 durch das anteilige Auflösen des auf dem Konto "Noch nicht abrechenbare Leistungen" verbuchten Projektaufwandes noch 1995 zur Gänze neutralisiert.

Da das Berufungsvorbringen, wonach es sich bei dem Projekt b um ein für Unternehmungen im Osten übliches Finanzierungsmodell handelt, bei welchem die anfallenden Kosten von den verschiedenen am Projekt beteiligten Firmen vorfinanziert werden, mit den vorliegenden Unterlagen nicht in Einklang steht, kommt bei Berücksichtigung der weiters feststellbaren Widersprüche auch der unabhängigen Finanzsenat zu dem Schluss, dass die Faktura der B.GmbH vom 15. November 1994 als fingiert zu qualifizieren ist, und nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Auch der von der Betriebsprüfung getroffenen weiteren Feststellung, wonach alle im Zusammenhang mit dem Hotelprojekt stehenden Buchungen für die Ermittlung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen 1994 und 1995 zu eliminieren sind ist zu folgen.

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1994 und gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1994 und 1995 war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass die Faktura der B.GmbH vom 15.11.1994, selbst für den Fall, dass es sich nicht um eine fingierte Rechnung handeln sollte, Mängel aufweist, die den Vorsteuerabzug ausschließen. Dies einerseits deswegen, weil die in der Faktura ausgewiesenen Leistungen über einen längeren Zeitraum hinweg erbracht wurden und in der Faktura kein Leistungszeitraum ausgewiesen wird. Andererseits wurden die in der Faktura angeführten Leistungen gemäß den ursprünglichen Angaben der B.GmbH, die aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung der Wahrheit am nächsten kommen und auch den kaufmännischen Gepflogenheiten entsprechen, nicht von dieser Gesellschaft erbracht. Die Faktura der B.GmbH enthält somit nicht die in § 11 Abs. 1 UStG 1994 geforderten Angaben.

Zu den Beweisanboten in der Berufung vom 29.10.1998 wird abschließend angemerkt, dass der unabhängige Finanzsenat (ebenso wie die Betriebsprüfung) davon ausgeht, dass das Hotel in M. bis zur Dachgleiche fertig gestellt wurde. Dass es Pläne und Unterlagen betreffend dieses Projekt gibt wird ebenfalls nicht in Zweifel gezogen, weshalb sich der angebotene Lokalausweis und die Einsichtnahme in die Pläne und Unterlagen letztlich erübrigt. Das Anbot die in der Berufung angeführten Personen einzuvernehmen stellt hingegen keinen ordnungsgemäßen Beweisantrag dar, da in einem solchen sowohl das Beweisthema als auch

die Adresse der als Zeugen beantragten Personen anzugeben ist, worauf die Bw. bereits in der Stellungnahme der Betriebsprüfung (diese wurde der Bw. zur Kenntnis gebracht) hingewiesen wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 30. Juni 2004