

GZ. RV/3532-W/02, RV/3533-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Interrevision GmbH und Nfg. KG, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 1999, Umsatzsteuerfestsetzung für die Zeiträume Juli 1999 bis November 2000 sowie gegen die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1997 bis 1998 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 1999, Körperschaftsteuer für das Jahr 1999, Umsatzsteuerfestsetzung für die Zeiträume Juli 1999 bis November 2000 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1997 bis 1998 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 1999, Körperschaftsteuer für das Jahr 1999, Umsatzsteuerfestsetzung für die Zeiträume Juli 1999 bis November 2000 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1997 bis 1998 bleiben unverändert.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 und 1998 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 und 1998 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheid-spruches.

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 29. Juni 1991 gegründet. Gegenstand des Unternehmens der Bw. ist laut Gesellschaftsvertrag die Durchführung von Gütertransporten mit Kraftfahrzeugen, deren höchstzulässige Nutzlast 600 kg nicht übersteigt, die Vermietung und Verpachtung von Kraftfahrzeugen jeder Art ohne Beistellung eines Lenkers sowie die Vermittlung von Botendienstfahrten. Die Bw. erstellt ihre Jahresabschlüsse auf ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr. Bilanzstichtag ist der 30. Juni. Handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bw. ist der zu 99 % an der Bw. beteiligte Gesellschafter RS.

Die Bw. wurde einer die Jahre 1997 bis 1999 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung sowie einer die Zeiträume Juli 1999 bis November 2000 umfassenden Umsatzsteuernachschaub unterzogen. Hierbei wurde u. a. folgendes festgestellt:

1. Umsatzsteuer:

Die Bw. habe Lenker auf Basis von Werkverträgen beschäftigt. Einige Lenker hätten in ihren Provisionsabrechnungen Umsatzsteuerbeträge ausgewiesen, obwohl sie umsatzsteuerlich nicht erfasst gewesen wären und auch keine Verzichtserklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 (Verzichtserklärung für Kleinunternehmer) gegenüber ihren Finanzämtern abgegeben hätten.

Aus diesem Grunde sei folgenden Vorsteuern die Abzugsfähigkeit versagt worden:

Wirtschaftsjahr bzw. Nachschauzeitraum	nichtabzugsfähige Vorsteuer laut Bp. in Schilling
WJ 1996/97	81.023,64
WJ 1997/98	30.289,12
WJ 1998/99	34.679,42

NSZR Juli 1999 bis Juni 2000	40.465,51
NSZR Juli 2000 bis November 2000	2.889,95

2. Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer:

Bezüglich der jährlichen Anstiege in den Wirtschaftsjahren 1996/97 und 1997/98 auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters RS, welches jährlich mit 5 % verzinst worden sei, seien keinerlei Darlehensverträge, schriftliche Vereinbarungen über Dauer, Rückzahlungsmodalität, Kreditrahmen etc. vorgelegt worden. Die Zuwächse seien daher abzüglich der jährlich verbuchten Verzinsung inclusive der darauf entfallenden Kapitalertragsteuer als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren:

	Wirtschaftsjahr 1996/97	Wirtschaftsjahr 1997/98
	Schilling	Schilling
Zuwachs	237.989,66	100.451,98
abzüglich verbuchte Zinsen	-37.076,00	-38.610,00
Zuwachs excl. Zinsen	200.913,66	61.841,98
verdeckte Ausschüttung netto	200.913,66	61.841,98
KEST (25 % von verdeckter Ausschüttung btto)	66.971,22	20.613,99
verdeckte Ausschüttung brutto	267.884,88	82.455,97

Aufgrund dieser Feststellungen ergingen an die Bw. entsprechende Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 1999, Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Zeiträume Juli 1999 bis November 2000 sowie die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1997 bis 1998. Die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1997 und 1998 ergingen im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren.

In der dagegen eingebrachten Berufung bekämpft die Bw. die o.a. Bescheide mit folgender Begründung:

1. Umsatzsteuer:

Es sei nicht Sache der Bw., die Abfuhr der Umsatzsteuer durch die Rechnungsleger zu überprüfen, mit welchen Werkverträge abgeschlossen und von denen Gewerbeberechtigungen und im Zweifelsfall Verzichtserklärungen für Kleinunternehmer abverlangt worden seien. Für die

Bw. sei es in manchen Fällen nicht vorhersehbar gewesen, dass die Zusammenarbeit mit einzelnen Lenkern weniger als 6 Wochen gedauert habe. In diesen Fällen hätte die Bw. außer den unterschriebenen Verträgen keine weiteren Unterlagen mehr bekommen. Für die Bw. sei die Unternehmereigenschaft der fraglichen Lenker klar vorgelegen und diese hätten auch immer erklärt, dass die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt werde. Es habe für die Bw. hinsichtlich der Abfuhr der Umsatzsteuer keine Kontrollmöglichkeit bestanden. Es werde daher beantragt, die diesbezüglichen Vorsteuerkürzungen rückgängig zu machen.

2. Körperschaft- und Kapitalertragsteuer:

Das Verrechnungskonto des Gesellschafters RS sei durch die zum 1. Juli 1991 erfolgte Einbringung des damaligen Einzelunternehmens RS in die Bw. entstanden. Durch den seinerzeitigen Notariatsakt sei dieses Konto ausreichend vertraglich dokumentiert, in der ersten Bilanz der Bw. in Höhe von S 534.780,96 als durch die Einbringung entstandene Verrechnungs post enthalten und überdies angemessen verzinst worden. Der Zuwachs des Jahres 1996/97 in Höhe von S 200.913,66 sei durch eine Korrektur von nichtabzugsfähigen Aufwendungen entstanden. Der Saldo des Kontos habe sich von S 781.779,79 per 30. Juni 1999 auf einen Saldo von S 531.779,79 per 30. Juni 2000 reduziert, weshalb eine verdeckte Ausschüttung nicht vorliege. Die außerbilanzielle Hinzurechnung von S 267.885,-- für 1996/97 und S 82.456,-- für 1997/98 sei daher zu stornieren und die Körperschaftsteuer in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer vorzuschreiben.

Hiezu nahm die Betriebsprüfung wie folgt Stellung:

1. Umsatzsteuer:

Es sei für die Beurteilung der Unternehmereigenschaft irrelevant, ob eine Gewerbeberechtigung vorliege. Der Abschluss eines Werkvertrages ersetze die Verzichtserklärung für Kleinunternehmer nicht. In jenen Fällen, in denen eine Verzichtserklärung für Kleinunternehmer vorgelegt worden sei, sei der Vorsteuerabzug anerkannt worden. Nur von jenem Teil der Lenker, welche Provisionsabrechnungen mit Umsatzsteuerausweis gelegt hätten, die keine Verzichtserklärung gem. § 6 Abs. 3 UStG 1994 eingereicht hätten, sei die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer versagt worden. Hiebei sei es irrelevant, ob der Rechnungsaussteller die Umsatzsteuer abgeführt habe.

2. Körperschaft- und Kapitalertragsteuer:

Durch die Vorlage eines Notariatsaktes und die Aufnahme eines Kontos sei den gesetzlichen Anforderungen nicht entsprochen worden. Es sei nicht denkbar, dass einem fremden Dritten unter solchen Umständen Kredit gewährt werden würde. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes müsse für jede einzelne Entnahme ein Darlehensvertrag erstellt werden. Die durchgeführte Verzinsung des Verrechnungskontos sei für die Behandlung als verdeckte Ausschüttung irrelevant. Ihr werde dadurch Rechnung getragen, dass sie bei der Berechnung der verdeckten Ausschüttung neutralisiert werde. Einer späteren Rückzahlung auf dem Verrechnungskonto sei dahingehend Rechnung getragen worden, dass nur in den Jahren, in denen sich ein Anstieg auf dem Konto ergeben habe, von einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen worden sei.

Die Stellungnahme wurde der Bw. vorgehalten. Eine Gegenäußerung erfolgte seitens der Bw. nicht.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung hinsichtlich Körperschaftsteuer 1997 bis 1998 teilweise Folge und wies die Berufung hinsichtlich der übrigen angefochtenen Bescheide als unbegründet ab.

Dagegen beantragte die Bw. die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit diese wieder unerledigt ist.

Mit Vorhalt vom 8. August 2002 wurde die Bw. im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren um Vorlage des Jahresabschlusses zum 30.6.2000 sowie um genaue Erläuterung und um Nachweis der Zusammensetzung des Verrechnungskontos in den Jahren 1997 und 1998 ersucht.

Am 11. Februar 2003 langte per Post der Jahresabschluss zum 30. Juni 2000 beim unabhängigen Finanzsenat ein. Am 7. März 2003 erschien der Geschäftsführer der Bw., RS, persönlich beim unabhängigen Finanzsenat und legte einen Auszug des Sachkontos 750-000 Mietpersonal für die Monate Juli 1996 bis Juni 1997 mit dem Hinweis vor, dass sich aus diesem der Zuwachs des Verrechnungskontos für das Wirtschaftsjahr 1996/97 ableiten lasse. Die maßgeblichen Buchungen hätten Entgelte für Kuvertierungsarbeiten der minderjährigen Kinder des geschäftsführenden Gesellschafters RS betroffen, welche gegen Kassa als Ausgang verbucht worden seien. Hinsichtlich des Verrechnungskontos 1997/98 wurde erwähnt, dass der entsprechende Zuwachs auf diesem Konto durch Honorarauszahlungen der Bw. an den Geschäftsführer RS entstanden sei. Die Verrechnungskonten selbst könnten derzeit nicht vorgelegt werden, da sich diese beim steuerlichen Vertreter der Bw. befinden. Es wurde jedoch

angekündigt, dass diese nachgereicht würden. Bezüglich der nicht anerkannten Vorsteuern verwies die Bw. auf die Tz. 1825 der Umsatzsteuerrichtlinien 2000, nach welcher die fraglichen Vosteuer anzuerkennen seien.

Auf dem von der Bw. vorgelegten Sachkonto 750-000 Mietpersonalaufwand wurden u.a. von der Bw. im Soll unter Anführung der jeweiligen Kassabelegnummer und der Namen A, S, R und F im Zeitraum Juli 1996 bis Juni 1997 im Soll folgende Buchungen gegen die Konten 270-000 bzw. 289-000 vorgenommen:

Belegart	Belegnummer	Buchungstext	Soll	Gegenkonto
			Schilling	
KB	84	S Aushilfe	3.600,00	270-000
KB	85	R Aushilfe	3.600,00	270-000
KB	68	F Aushilfe	3.600,00	270-000
KB	164	F August	3.600,00	270-000
KB	165	R August	3.600,00	270-000
KB	166	S August	3.000,00	270-000
KB	284	A	3.600,00	270-000
KB	285	S	3.600,00	270-000
KB	286	R	3.600,00	270-000
KB	287	F Aushilfe	3.600,00	270-000
KB	429	S	3.600,00	270-000
KB	430	A	3.600,00	270-000
KB	514	R Oktober	3.600,00	270-000
KB	871	A Dezember	3.000,00	270-000
KB	872	F Oktober	3.000,00	270-000
KB	873	F November	3.000,00	270-000
KB	874	F Dezember	3.000,00	270-000
KB	875	S November	3.000,00	270-000
KB	876	S Dezember	3.000,00	270-000
KB	877	R November	3.000,00	270-000

KB	878	R Dezember	3.000,00	270-020
KB	879	A November	3.600,00	270-000
KB	1252	R Jänner	3.740,00	270-000
KB	1253	R Februar	3.740,00	270-000
KB	1254	S Jänner	3.740,00	270-000
KB	1255	S Februar	3.740,00	270-000
KB	1256	F Jänner	3.740,00	270-000
KB	1257	F Februar	3.740,00	270-000
KB	1258	A Jänner	3.740,00	270-000
KB	1259	A Februar	3.740,00	270-000
KB	1530	A März	3.740,00	270-000
KB	1531	R März	3.740,00	270-000
KB	1532	S März	3.740,00	270-000
KB	1533	F März	3.740,00	270-000
KB	1872	R April	3.740,00	270-000
KB	1873	S April	3.740,00	270-000
KB	1874	F April	3.740,00	270-000
KB	1875	A April	3.740,00	270-000
KB	2149	A Mai	3.740,00	270-000
KB	2150	S Mai	3.740,00	270-000
KB	2151	F Mai	3.740,00	270-000
KB	2152	R Mai	3.740,00	270-020
KB	2429	A Juni	3.740,00	270-000
KB	2430	R Juni	3.740,00	270-000
KB	2431	S Juni	3.740,00	270-000
KB	2432	F Juni	3.740,00	270-000
KB	2405	S August	-3.000,00	289-000
KB	2405	S August	3.600,00	289-000
KB	2406	A Dezember	-3.000,00	289-000
KB	2406	A Dezember	3.600,00	289-000

KB	2406	F Oktober	-3.000,00	289-000
KB	2406	F November	-3.000,00	289-000
KB	2406	F Dezember	-3.000,00	289-000
KB	2406	F Oktober	3.600,00	289-000
KB	2406	F November	3.600,00	289-000
KB	2406	F Dezember	3.600,00	289-000
KB	2406	S November	-3.000,00	289-000
KB	2406	S Dezember	-3.000,00	289-000
KB	2406	S November	3.600,00	289-000
KB	2406	S Dezember	3.600,00	289-000
KB	2406	R November	-3.000,00	289-000
KB	2406	R Dezember	-3.000,00	289-000
KB	2406	R November	3.600,00	289-000
KB	2406	R Dezember	3.600,00	289-000
Summe			168.960,0	
			0	

Aus welchen Positionen sich die Gesamthöhe von S 200.913,66 des vom Betriebsprüfer festgestellten Realzuwachses des Verrechnungskontos RS im Wirtschaftsjahr 1996/97 zusammensetzt, war anhand des Sachkontos Mietpersonalaufwand 750-000 nicht zu klären.

Mit Vorhalt vom 10. März 2003 wurde der Bw. mitgeteilt, dass sie am 7. März 2003 mit der Vorlage des Kontos 750-000 Mietpersonalaufwand für 1996/97 nicht der Aufforderung um genaue Erläuterung und um Nachweis der Zusammensetzung des Verrechnungskontos RS der Wirtschaftsjahre 1996/97 und 1997/98 laut Vorhalt vom 8. August 2002 nachgekommen sei. Aus diesem Grunde wurde die Bw. ersucht, die Ablichtungen der Verrechnungskonten dieser Wirtschaftsjahre unter Anschluss von Kopien der maßgeblichen Buchungsbelege vorzulegen. Da vom Geschäftsführer der Bw., RS, im Rahmen seiner Vorsprache am 7. März 2003 erwähnt worden sei, dass die Realzuwächse auf den fraglichen Verrechnungskonten im Jahre 1996/97 angeblich auf gegen Kassa gebuchte Entgelte für Kuvertierungsarbeiten der minderjährigen Kinder des geschäftsführenden Gesellschafters RS bzw. im Jahre 1997/98 auf an den geschäftsführenden Gesellschafter RS ausbezahlte Honorare zurückzuführen sein sollen,

wurde die Bw. u.a. ersucht, die diesbezüglich diesen Zahlungen zugrundeliegenden schriftlichen Werkverträge vorzulegen.

Bezüglich der strittigen Vorsteuerbeträge wurde der Bw. mitgeteilt, dass hinsichtlich der folgenden namentlich mit Anschrift angeführten Lenker, die Betriebsprüfung anhand von Computer-Abfragen festgestellt habe, dass keine der genannten Personen umsatzsteuerlich erfasst war bzw. eine Verzichtserklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 abgegeben hätte:

	jährlich in Rechnung gestellte Nettobeträge	20 % Um- satzsteuer
	Schilling	Schilling
<i>Lenker 1996/97</i>		
BM	5.461,11	1.092,22
BWest	2.568,33	513,67
CN	41.247,09	8.249,42
DF	1.471,19	294,24
FM	11.640,68	2.328,14
FS	8.457,88	1.691,58
GG	54.595,13	10.919,03
HDT	753,06	150,61
HV	114.381,47	22.876,29
HR	1.836,58	367,32
JTü	896,00	179,20
JTa	18.800,09	3.760,02
MK	7.000,00	1.400,00
OS	4.906,52	981,30
PS	5.805,71	1.161,14
RSch	1.430,30	286,06
RV	4.135,82	827,16
SI	6.267,57	1.253,51
ST	2.983,34	596,67
TB	14.630,16	2.926,03
TS	22.685,50	4.537,10

VS	12.321,93	2.464,39
OF	60.842,70	12.168,54

Lenker 1997/98

AA OEG	18.923,41	3.784,68
CD	17.145,63	3.429,13
NA	112,41	22,48
OF	41.587,29	8.317,46
NH	8.999,19	1.799,84
TK	962,00	192,40
MM	3.416,60	683,32
GP	6.798,93	1.359,79
RMP	20.428,40	4.085,68
HR	2.126,60	425,32
RH	14.809,00	2.961,80
ASch	14.382,20	2.876,44
SR	4.237,10	847,42
TS	7.267,65	1.453,53

Lenker 1998/97

ER	1.061,20	212,24
SF	43.777,04	8.755,41
MH	5.426,17	1.085,23
TGH	33.997,43	6.799,49
FL	6.655,48	1.331,10
ZN	243,75	48,75
KP	1.862,97	372,59
HRe	10.328,72	2.065,74
MS	5.285,26	1.057,05
PJS	33.534,67	6.706,93
ZU	31.224,47	6.244,89

Lenker NSR 7/99-6/00

IA	37.649,82	7.529,96
AB	4.282,03	856,41
EC	2.289,51	457,90
MD	5.307,18	1.061,44
AK	3.169,03	633,81
PK	5.750,11	1.150,02
UA KEG	15.659,58	3.131,92
UW	128.220,27	25.644,05

Lenker NSR 700-11/00

AK	2.773,38	554,68
UW	11.676,34	2.335,27

Die von o.a. angeführten Lenkern jährlich in Rechnung gestellten Nettoumsätze würden in allen Fällen weit unter S 300.000 liegen.

Der Vorhalt wurde sowohl dem zustellbevollmächtigten steuerlichen Vertreter als auch dem Geschäftsführer der Bw. zugestellt.

Der Vorhalt wurde von der Bw. nicht beantwortet.

Ergänzend wurde im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren außerdem festgestellt, dass laut Tz. 28 Betriebsprüfungsbericht bei der Gewinnermittlung für die Wirtschaftsjahre 1996/97 und 1997/98 eine Passivierung der als verdeckte Ausschüttungen behandelten Verrechnungskontenzuwächse (abzüglich Zinsen) nicht vorgenommen wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Umsatzsteuer:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 2 Abs 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 sind die Umsätze der Kleinunternehmer (unecht) befreit. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 leg. cit. im Veranlagungszeitraum S 300.000 nicht übersteigen.

Gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 kann der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 befreit sind, bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt **schriftlich** erklären, dass er auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994 verzichtet. Die Erklärung bindet den Unternehmer mindestens für fünf Jahre.

§ 11 Abs. 12 UStG 1994 sieht vor, dass der Unternehmer, der in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag gesondert ausgewiesen hat, den er nach dem UStG 1994 nicht schuldet, diesen Betrag auf Grund der Rechnung schuldet, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtet.

Der Verwaltungsgerichtshof geht in seinem Erkenntnis vom 25. Februar 1998, ZI. 97/14/0107 davon aus, dass für Kleinunternehmer, die einen Steuerbetrag in einer Rechnung ausweisen, eine Steuerschuld nach § 11 Abs. 12 UStG 1972 oder UStG 1994 entsteht. In diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof außerdem ausgesprochen, dass eine nach § 11 Abs. 12 UStG **1994** geschuldete Umsatzsteuer den Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, da sich nach der EuGH-Rechtsprechung (EuGH-Urteil vom 13. Dezember 1989, Rs C-342/87, Slg. 1989, 4227), der Anspruch auf Vorsteuerabzug nicht auf eine Steuer erstreckt, die deswegen geschuldet wird, weil sie in der Rechnung ausgewiesen ist.

Auch wenn die Bw. ihr gutgläubiges Vertrauen auf das Nichtvorliegen der Kleinunternehmereigenschaft bei den fraglichen Lenkern darzulegen versucht, indem sie vorbringt, für sie sei die Unternehmereigenschaft der fraglichen Lenker klar erwiesen gewesen und diese hätten ihr gegenüber die Abfuhr der in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge an das Finanzamt zu gesichert, so vermag dies ihrer Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen. Dies schon deswegen, weil die Unternehmereigenschaft und demzufolge auch das Nichtvorliegen der Kleinunternehmereigenschaft aufgrund einer Verzichtserklärung gem. § 6 Abs. 3 UStG 1994 **objektiv** nach den Kriterien des UStG 1994 gegeben sein muss. Die subjektive Überzeugung des Leistungsempfängers ist nicht maßgebend. Ein Schaden, der durch unrichtige Angaben des Leistenden verursacht wird, ist nicht durch Zulassung des Vorsteuerabzuges zu kompensieren, sondern zivilrechtlich durch Ersatzansprüche gegen den Leistenden. Die (schriftliche) Versicherung des Leistenden, Unternehmereigenschaft zu besitzen bzw. die Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen, ist somit umsatzsteuerrechtlich nicht von Bedeutung,

sondern erleichtert allenfalls zivilrechtlich den Beweis des vertragswidrigen Verhaltens (vgl. dazu Ruppe UStG 1994, Seite 850 Tz. 32 ff zu § 12 UStG 1994, WUV-Universitätsverlag 1995).

Das Risiko einer Enttäuschung in seinem guten Glauben hat der zu tragen, der im guten Glauben handelt. Weshalb der gutgläubig Handelnde berechtigt sein sollte, dieses - sein eigenes - Risiko auf einen Dritten, nämlich den Abgabengläubiger zu überwälzen ist nicht einsichtig. Bleibt der Leistungserbringer für den Abgabenpflichtigen greifbar, werden sich unterlaufene Unrichtigkeiten in der Rechnungslegung im Innenverhältnis zwischen den Vertragspartnern beheben lassen. Eine allfällige Ungreifbarkeit eines Leistungserbringens ist das Risiko des Leistungsempfängers, der sich auf eine Rechtsbeziehung mit einem solchen Partner eingelassen hat. Für eine Überwälzung dieses Risikos auf die Abgabenbehörde besteht kein rechtlicher Grund (VwGH 28.05.1997, 94/13/0230 u. a.).

Im gegenständlichen Fall war daher zu prüfen, ob die fraglichen Lenker gegenüber ihren zuständigen Finanzämtern tatsächlich schriftliche Verzichtserklärungen abgegeben haben und ob diese objektiv feststellbar jährlich weniger als S 300.000 Umsätze erzielten.

Die Betriebsprüfung hat aufgrund von Computer-Abfragen festgestellt, dass keiner von den fraglichen Lenkern im streitgegenständlichen Zeitraum umsatzsteuerlich erfasst war bzw. eine Verzichtserklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 abgegeben hat.

Im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren wurde außerdem festgestellt, dass in 47 von den 58 der Bw. vorgehaltenen strittigen Fällen, die jährlich von den Lenkern in Rechnung gestellten Umsätze weniger als S 23.000 betragen haben und sich in 9 Fällen die von den Lenkern jährlich in Rechnung gestellten Umsätze zwischen S 23.000 und S 61.000 bewegten. Nur in zwei Fällen wurden von den fraglichen Lenkern innerhalb eines Jahres Rechnungsbeträge über S 100.000 fakturiert (WJ 1996/97: HV: S 114.381,47, NSZR 7/99 bis 6/00: WU S 128.220,27). In allen Fällen liegen jedoch die von den jeweiligen Lenkern jährlich in Rechnung gestellten Umsätze weit unter der gemäß § 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994 für Kleinunternehmer normierten Grenze von S 300.000.

Aufgrund dieser Feststellungen liegt die **Kleinunternehmereigenschaft** bei den fraglichen Lenkern **objektiv** vor.

Die von der Bw. ins Treffen geführte Z. 1825 der Umsatzsteuerrichtlinien 2000 ist außerdem nur auf Umsätze und Sachverhalte anzuwenden, die sich nach dem 31. Dezember 2000 ereignet haben. Da der Berufungszeitraum per 30. November 2000 endet, findet die zuvor erwähnte Richtlinie im gegenständlichen Fall keine Anwendung.

Im Hinblick auf diese Sach- und Rechtslage geht daher auch das Vorbringen der Bw, sie sei weder verpflichtet, noch sei es ihr zumutbar gewesen, die Abfuhr der Umsatzsteuer zu überprüfen, ins Leere. Die Berufung ist daher in diesem Punkt unbegründet.

2. Körperschaftsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer:

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung ob das Einkommen

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

Gemäß § 93 Abs 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben. Dies gilt zufolge des Abs. 2 Z. 1 lit. a leg. cit. auch für verdeckte Ausschüttungen.

Gemäß § 95 Abs 2 EStG 1988 ist der Gläubiger beim Steuerabzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) Steuerschuldner. Der Schuldner der Kapitalerträge haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes liegen verdeckte Ausschüttungen vor, wenn Kapitalgesellschaften ihren Gesellschaftern Vermögensvorteile zuwenden, die ihrer Einkleidung nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind, ihre Wurzel aber in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben (vgl. dazu das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. März 1974, 1157/72). Die Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses wird dabei durch Fremdvergleich ermittelt, wobei entscheidend ist, ob die Gesellschaft den Vorteil einem Fremden (Nichtgesellschafter) ebenfalls gewährt hätte.

Gemäß Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. September 1985, ZI. 85/14/0079, müssen Verträge zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter bzw. diesem nahestehenden Personen, um steuerlich anerkannt zu werden, klar und eindeutig sein, nach außen in Erscheinung treten und fremdüblichen Bedingungen entsprechen.

Laut Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Dezember 1973, ZI. 979/72 sowie vom 3. Mai 1983, ZI. 82/14/0277 sind rückwirkende Vereinbarungen (für die Vergangenheit) nicht zu beachten. Die von der Judikatur geforderten Kriterien, wie im gegenständlichen Fall die Klar- und Eindeutigkeit nach außen hin sowie die Fremdlichkeit, müssen bereits zu jenem Zeitpunkt vorliegen, ab dem die vertraglichen Gestaltungen Anwendung finden sollen.

In seinem Erkenntnis vom 31. März 1998, ZI. 96/13/0121, 0122, führt der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit "Entnahmen", die gegen ein Gesellschafterverrechnungs-

konto verbucht werden, aus, dass die bloße Verbuchung von Zuwendungen an den Gesellschafter eine Urkunde über den Rechtsgrund der Zuwendungen nicht ersetzen kann, weil ein solcher Buchungsvorgang weder nach außen hin zum Ausdruck kommt, noch daraus der Rechtsgrund für die tatsächliche Zahlung hervorgeht. Die sich aus der Fremdverkehrsunmöglichkeit ergebenden Bedenken gegen die Ernstlichkeit einer Rückzahlungsverpflichtung, lassen sich hiebei durch die Tatsache einiger Zahlungen des Gesellschafters an die Gesellschaft noch nicht entkräften.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. Juli 2002, Zl. 98/13/0011 liefert außerdem der Umstand, dass im Rahmen der Jahresabschlüsse Zinsen verbucht wurden, für den Abschluss entsprechender Darlehensverträge keinen ausreichenden Beweis.

Das Vorbringen, die vom Verwaltungsgerichtshof geforderten Kriterien der Klar- und Eindeutigkeit seien durch den Notariatsakt erfüllt, mit welchem das Konto laut Bw. zum 1. Juli 1991 in die Bw. eingebbracht worden sein soll, geht schon deswegen ins Leere, weil dieses nur für den Kontostand zum Zeitpunkt der Einbringung, nicht aber für die Zuwächse der Wirtschaftsjahre 1996/97 und 1997/98 zutreffen kann. Im Hinblick auf das zuvor erwähnte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. Juli 2002, Zl. 98/13/0011 vermag auch der Hinweis, die Kontostände seien verzinst worden, zum Erfolg der Berufung nichts beizutragen. Überdies war Gegenstand der verdeckten Ausschüttung nur der Realzuwachs der jeweiligen Kontostände, d.h. der um die Zinsen verminderter Jahreszuwachs. Hiezu brachte die Bw. vor, dass diese Zuwächse durch die Umbuchung von nichtabzugsfähigen Aufwendungen entstanden seien. Im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren wurde am 7. März 2003 vom Geschäftsführer der Bw., RS, erwähnt, die Zuwächse seien aufgrund von gegen Kassa gebuchte Entgelte für Kuvertierungsarbeiten der minderjährigen Kinder des geschäftsführenden Gesellschafters RS (Wirtschaftsjahr 1996/97) bzw. von der Bw. an ihn ausbezahlte Honorare (Wirtschaftsjahr 1997/98) entstanden. Damit wird aber einerseits die Ernstlichkeit einer Rückzahlungsverpflichtung des Gesellschafters RS aus dem Rechtstitel eines Darlehens vorweg in Abrede gestellt und andererseits nicht bestritten, dass den Zuwächsen Vermögensabflüsse in Form von Kassenausgängen gegenüberstehen, die dem geschäftsführenden Gesellschafter bzw. dessen minderjährigen Kindern zugeflossen sind. Trotz Aufforderung mit Vorhalt vom 10. März 2003 war die Bw. nicht im Stande, die Zusammensetzung der Zuwächse auf den Verrechnungskonten RS der Wirtschaftsjahre 1996/97 und 1997/98 durch Vorlage dieser Konten samt zugehöriger Belege zu erläutern. Ebensowenig wurde der Rechtsgrund der durch die Zuwächse bedingten Vermögensabflüsse durch Vorlage von entsprechend klaren, eindeutigen, nach außen hin erkennbaren fremdüblichen Verträgen, wie sie von der Judikatur gefordert werden (VwGH 26.9.1995, Zl. 85/14/0079), nachgewiesen. Mit der Vorlage des Kontos 750-000 Mietpersonalaufwand für das Wirtschaftsjahr 1996/97, anhand welchem außerdem die volle Höhe des

Verrechnungskontozuwachs nicht nachvollziehbar war (Summe der Sollbuchungen lt. Konto 750-000: S 168.960,00, Zuwachs Verrechnungskonto 1996/97 ohne Zinsen lt. Betriebsprüfung: S 200.913,66), wurde jedenfalls den Anforderungen dieser Judikatur nicht entsprochen. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 31. März 1998, Zl. 96/13/0121, 0122, ausgesprochen, dass bei völliger Rechtsgrundlosigkeit von Zuwächsen auf einem Gesellschafterverrechnungskonto, denen Vermögensabflüsse aus dem Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft gegenüberstehen – wie im gegenständlichen Fall - verdeckte Ausschüttungen an den Gesellschafter vorliegen.

Gemäß Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Jänner 1998, Zl. 96/15/0013 bzw. vom 24. März 1998, Zl. 97/14/0118 können verdeckte Gewinnausschüttungen durch deren spätere Rückerstattung nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden. Nach Wiesner, SWK 1984, AI 184f und Quantschnigg, ÖStZ, 165f kann bei nachträglichen Rückzahlungen die Annahme einer verdeckten Ausschüttung nur ausgeschlossen werden, wenn es sich um **irrtümliche Zahlungsvorgänge** handelt oder **vor dem Bilanzstichtag** die Zuwendung zurückgefordert wird und in der Bilanz des betreffenden Jahres eine Forderung bilanziert wird. Dass die Zuwächse auf dem Gesellschafterverrechnungskonto auf irrtümlichen Zahlungsvorgängen beruhen, wurde weder im Zuge der Betriebsprüfung noch im Berufungsverfahren vorgebracht. Ebensowenig wurde seitens der Bw. eine Rückforderung der gegenständlichen Zuwächse auf dem Verrechnungskonto vor den jeweiligen Bilanzstichtagen behauptet. Vielmehr versucht die Bw. darzutun, dass eine verdeckte Ausschüttung deswegen nicht vorliegen könne, weil sich das Konto von S 781.779,79 per 30. Juni 1999 **nach den maßgeblichen Bilanzstichtagen** auf einen Saldo von S 531.779,79 per 30. Juni 2000 vermindert habe. Dieses Vorbringen vermag jedoch im Hinblick auf die zuvor dargestellte Rechtslage der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Gemäß Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. November 1977, 410, 618/77 muss für die Annahme von verdeckten Gewinnausschüttungen ein auf Vorteilsgewährung gerichteter Willensentschluss der Körperschaft vorliegen. Dieser kann gemäß Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. September 1979, 1264/78 bzw. vom 10. Dezember 1985, Zl. 85/14/0080 bereits aus den objektiven Umständen des betreffenden Falles erschlossen werden. Hiezu genügt ein Verhalten des Organs, welches den Schluss erlaubt, dass dieses die Verminderung des Gesellschaftsvermögens geduldet habe.

Zu Recht hat die Betriebsprüfung daher die gegenständlichen Zuwächse (exclusive Zinsen) auf den Gesellschafterverrechnungskonten RS als dem Betriebsvermögen entzogene Vermögenswerte ("Entnahmen") und damit als verdeckte Ausschüttung qualifiziert, weil der Geschäftsführer RS die Vermögensminderungen bei der Bw. geduldet hat und diese Vorteile ihm als Gesellschafter bzw. seinen minderjährigen Kindern als dessen nahe Angehörige zugeflossen sind. Die Berufung ist daher diesbezüglich unbegründet.

Wie Tz. 28 Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen ist, wurden die jeweiligen Anstiege (abzüglich Zinsen) des Verrechnungskontos RS in den Wirtschaftsjahren 1996/97 und 1997/98, nicht passiviert. Der Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1997 und 1998 wird aus diesem Grunde teilweise stattgeben. Die zuvor genannten Körperschaftsteuerbescheide werden daher wie folgt abgeändert:

	1997	1998
	Schilling	Schilling
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bescheid Betriebsprüfung	234.876,00	-370.670,00
Passivierung der Auflösung des Verrechnungskontos RS	-200.913,66	-61.841,98
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Berufungsent scheidung	33.962,34	-432.511,98
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Berufungsent scheidung (gerundet)	33.962,00	-432.512,00
zuzüglich nichtausgleichsfähige Verluste lt. Erklärung		29.565,00
abzüglich zu verrechnende IFB-Verluste lt. Erklärung	-4.452,00	
Gesamtbetrag der	29.510,00	-402.947,00

Einkünfte

Einkommen 29.510,00 0,00

Einkommen 29.500,00 0,00
gerundet

Körperschaft 10.030,00 0,00
steuer gem.
§ 22 KStG
1988

Differenz zur 7.470,00 25.000,00
Mindestkörp
erschaftsteu
er

Körperschaft 17.500,00 25.000,00
steuer in
Schilling

**Körperscha € 1.271,77 € 1.816,82
ftsteuer in
Euro**

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 25. September 2003