



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Berufungswerberin, vertreten durch Vertreter, vom 25. Mai 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wels vom 3. Mai 2000 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1998 und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1998 und gegen die Bescheide vom 3. Dezember 2004 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2000 und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2000 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bwin. ist eine atypische stille Gesellschaft. Ihre Art der Tätigkeit bezeichnete sie in ihrer Feststellungserklärung für 1998 mit "Datenverarbeitung und Handel".

In dieser Erklärung wurden für das Jahr 1998 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 945.198,00 S erklärt.

Dieser Betrag wurde unter den drei Beteiligten, NG, NK und WW im Verhältnis 65% zu 22% zu 13 % aufgeteilt.

Der Feststellungsbescheid für 1998 vom 11. August 1999 erging erklärungskgemäß.

Im Jahr 2000 (Datum des Betriebsprüfungsberichtes 11. April 2000) wurde u. a. das Jahr 1998 einer Betriebsprüfung unterzogen.

In der **Niederschrift über die Schlussbesprechung** vom 7. April 2000 wurde unter Tz. 3 "Darstellung Rückstellung HELV" Folgendes ausgeführt:

Sonstige Rückstellung	Geschäftsbilanz	Prüferbilanz	Gewinn
28.2.1998	2,270.056,00 S	120.056,00 S	2,150.000,00 S

Tz. 3 Rückstellungsverbindlichkeiten HELV

In der Bilanz zum 28. Februar 1998 wurde unter sonstige Rückstellungen eine Rückstellung für HEL-Schulung in Höhe von 2,150.000,00 S eingestellt.

Laut Auskunft von Herrn NM handelt es sich dabei um von der Firma HELVET GmbH erbrachte Leistungen für spezielle Netzwerkinstallationen.

Die Firma HELVET GmbH hat ihren Sitz in ADRHE, Schweiz (Kanton Zug). Gesellschafter der HEL sind UIK, von und in UN (Gesellschafter und Geschäftsführer mit Einzelunterschrift, mit einer Stammeinlage von 10.000,00 SFr) und FI, von UN in ON (Gesellschafter mit Einzelunterschrift, mit einer Stammeinlage von 10.000,00 SFr). Die Gesellschaft wurde am 30. März 1999 erstmals ins Handelsregister eingetragen.

Oben angeführte Leistungen wären laut Rechnung der Firma HEL vom 24. September 1999 im Zeitraum 3/1997 bis 10/1997 erbracht worden.

Als Leistungsbeschreibung wird in der Rechnung angeführt:

"Wir verrechnen für Projektberatung wie folgt:" und eine Aufstellung, die jeweils Position, Leistungszeitraum, Projektname und Beratungshonorar inklusive aller Nebenkosten enthält (z. B. 1 3/1997 SIKLA 28.000,00 SFr)."

Als Zahlungsziel sind in der Rechnung 30 Tage netto angeführt.

Zur Firma HELVET GmbH wurde von der Bp. folgendes festgestellt:

Aus dem Auszug des Handelsregisteramtes Zug geht hervor, dass die Gesellschaft in ihrer Handelsregistereintragung einen so genannten Domizilvermerk ("c/o AB Treuhand AG", UN, ZZ) führt. Dieser ist in Art. 43 der Handelsregisterverordnung vom 7. Juni 1937 wie folgt geregelt: "Wenn eine juristische Person am Orte des statutarischen Sitzes kein Geschäftsbüro hat, so muss in die Eintragung aufgenommen werden, bei wem sich an diesem Orte das Domizil befindet...."

Laut Publikation im Schweizerischen Handelsamtsblatt Nr. 62 vom 30. März 1999 ist Herr UI UADR, Verwaltungsrat bei 5 weiteren Gesellschaften, Herr FI, ADRFI ist Verwaltungsrat bei zwölf weiteren Gesellschaften, beide bei Gesellschaften unterschiedlichster Tätigkeitsbereiche.

Vom Steuerpflichtigen wurden zum Nachweis, dass es sich bei obigem Unternehmen um ein in der Schweiz tätiges Unternehmen handelt, folgende Unterlagen vorgelegt bzw. Stellungnahmen abgegeben:

- beglaubigter Handelsregistrauszug des Handelsregisteramtes Zug,
- Nachweis der Eintragung als Unternehmung der Kantonalen Steuerverwaltung Zug,
- Gründungsprotokoll und Statuten,
- KSV-Auskunft über die HELVET GmbH,
- Fotos über das Unternehmen IA AG, Briefpapier und Prospekte der IA AG

Zu den Beteiligungen des Herrn UI wird angeführt, dass Herr UI an der IA AG (Elektronunternehmen), der IMO AG (Liegenschaftsverwaltung) und TAG AG (Kabelfernsehunternehmen) beteiligt ist. Bei den anderen Beteiligungen handle es sich um eine Namensgleichheit. Herr FI sei Steuerberater und daher berufsbedingt treuhänderisch an verschiedenen Gesellschaften beteiligt.

Eigenartig ist nur, warum im schweizerischen Handelsamtsblatt dann dieselbe Adresse angeführt ist.

Auf der angeführten Internet Domäne "DOMÄNE.ch" der Firma HEL ist nur angeführt "this page is under construction!" und dies bereits seit 15. Juli 1999 (lt. Abfrage vom März 2000). Die Leistungen selbst wurden bereits vor der Gründung des leistenden Unternehmens erbracht.

Zur erbrachten Leistung wurde eine Aufstellung vorgelegt, auf der die jeweiligen Tätigkeiten des Herrn TN für die einzelnen Projekte angeführt sind. Weiters wurde von Herrn NM angeführt, dass Herr TN nur im Betrieb des Pflichtigen seine Beratung ausgeübt hat und dabei jeweils nur Herr TN und Herr NM, nie jedoch irgendwelche Angestellten. Aufzeichnungen wie Skizzen, Verkabelungspläne usw. sind nicht vorhanden. Auch sind keine wie immer gearteten Belege (Kostenübernahme, Bewirtung usw.) vorhanden bzw. vorgelegt worden.

Ein ehemaliger Mitarbeiter (Herr WM) der Firma COMP Inhaber Herr NM gibt an, er sei Netzwerktechniker im Betrieb des Steuerpflichtigen gewesen und habe an den meisten der in Rechnung der Firma HEL angeführten Projekte maßgeblich mitgearbeitet. Ihm sei jedoch weder der Name TN noch die Firma HEL bekannt.

Es ist jedoch unwahrscheinlich, dass Mitarbeiter, die mit Netzwerkproblemen befasst waren, nicht bei der Beratung durch Herrn TN beigezogen wurden oder zumindest bei der konkreten Lösung von Netzwerkproblemen der Name des Spezialisten aus der Schweiz erwähnt worden sei und daher der Mitarbeiter auch bekannt sein müsste.

Die Rechnung ist bisher noch nicht beglichen worden und außer einer Mahnung vom 29. November 1999 sind auch keine weiteren Einbringungsmaßnahmen erfolgt.

Betriebsausgaben sind gem. § 4 Abs. 4 EStG Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben setzen einen Wertabgang voraus. Die Aufwendungen müssen nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden, ansonsten kann die Behörde die Anerkennung als Betriebsausgabe versagen (VwGH vom 17.5.1963, Zl. 1523/62).

Während die Abgabenbehörde die Verpflichtung zur amtswegigen Erforschung der materiellen Wahrheit trifft (§ 115 BAO), ist der Abgabepflichtige in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) dazu verhalten, die Richtigkeit der in seinem Anbringen dargetanen Umstände zu beweisen oder glaubhaft zu machen (§ 138 BAO) die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen. Die amtliche Ermittlungspflicht, die sich an der Zumutbarkeit orientiert und insbesondere bei Auslandsbeziehungen eine mehr oder weniger starke Einschränkung erfährt, findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur der Abgabepflichtige Angaben zum Sachverhalt machen kann. Die Feststellungslast trifft den Abgabepflichtigen jedenfalls dann, wenn die aufzuklärenden Tatsachen allein in seiner Verantwortung liegen. Die nicht gehörige Mitwirkung unterliegt der freien Beweiswürdigung.

Leugnet der Abgabepflichtige eine für ihn nachteilige Sache, so ist der Abgabenbehörde nicht aufgegeben eine im naturwissenschaftlich mathematisch exakten Sinn den Bestand der in Abrede gestellten Tatsache nachzuweisen. Es genügt vielmehr, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit hat oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (§ 167 Abs. 2 BAO).

Behauptet der Abgabepflichtige, dass ihm Leistungen, die zweifelhaft sind, tatsächlich erbracht wurden, so obliegt ihm der entsprechende Beweis darüber. Nur dem Abgabepflichtigen selbst und nicht auch der Behörde können die näheren Umstände über die angeblich vereinbarten und in Anspruch genommenen Leistungen bekannt sein. Ein Ermittlungsverfahren der Abgabenbehörde, welche Beweismittel zur Erhaltung der behaupteten Tatsachen in Betracht kämen, ist nach der BAO nicht geboten (VwGH 29. Juni 1990, 89/13/0239, ÖStZB 1991, 224).

Bei einer Häufung von im Geschäftsleben unüblichen Vorgangsweisen trifft den Abgabepflichtigen eine verstärkte Mitwirkungspflicht. Kann er die behaupteten Verpflichtungen nicht nachweisen oder glaubhaft machen, dann ist es nicht rechtswidrig, wenn die Abgabenbehörde

den Zahlungen die Anerkennung als Betriebsausgaben versagt. Ungewöhnliche geschäftliche Transaktionen rechtfertigen die Vermutung, dass das vom Abgabepflichtigen behauptete Geschehen nicht mit der Wirklichkeit übereinstimmt (Margreiter, Dubiose und namenlose Zahlungen, FJ 1996, 239ff).

Wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die angeführten Unternehmen nicht die Gläubiger bzw. Empfänger der abgesetzten Beträge sind, kann die Behörde in freier Beweiswürdigung den Abzug trotzdem versagen (Hinweis E 18. Juni 1966, 352/66; E 11.6.1969, 1067/69; E 24.10.1973, 893/73, VwSlg 8489 A/1973). (VwGH vom 28.10.1997, 93/14/0073, 0099). Die Unangemessenheit und Unüblichkeit von Aufwendungen kann ein Indiz dafür sein, dass diese Aufwendungen nicht betrieblich veranlasst sind (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. November 1992, Zl. 92/14/0150) (VwGH 29.6.1995, 93/15/0112).

Aufgrund der oben dargestellten Sachverhalte [Leistungserbringer kein tätiges Unternehmen in der Schweiz (Kanton Zug), kein konkreter Nachweis über die tatsächliche Leistungserbringung, im Geschäftsleben unübliche späte Abrechnung der angeblich erbrachten Leistungen] werden die ausgewiesenen Leistungen von der BP in Zweifel gezogen und nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Aufgrund dieser Feststellungen der Betriebsprüfung erließ das Finanzamt für 1998 (mit Bescheid vom 3. Mai 2000) nach Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens gem. § 188 BAO **einen neuen Feststellungsbescheid**, in dem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 3,395.198,00 S festgestellt wurden. Die Einkünfte wurden im selben Verhältnis wie im Erstbescheid auf die drei Beteiligten aufgeteilt.

Mit **Schriftsatz vom 25. Mai 2000** wurde von der Abgabepflichtigen sowohl gegen den Wiederaufnahmebescheid als auch gegen den neuen Feststellungsbescheid für 1998

Berufung erhoben. Die Berufung richtet sich gegen die Hinzurechnung der Rückstellung "Firma HELVET GmbH betreffend Projektierungskosten über 2,150.000,00 S gem. Tz. 3 des Betriebsprüfungsberichtes".

In der Berufung wird ausgeführt, dass beantragt werde, die Rückstellung für Schulungskosten gewinnmindernd anzusetzen und den Gesamtbetrag der Einkünfte für 1998 gem. § 188 BAO mit 1,845.198,00 S festzusetzen. Für den Fall der Weiterleitung der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz werde eine mündliche Verhandlung gem. § 284 BAO beantragt.

Zur Begründung wurde angeführt, dass die Bwin. im Jahr 1997 Beratungsleistungen von der HELVET GmbH in Anspruch genommen habe, die hauptsächlich von Herrn UI erbracht worden seien.

Die Beratungsleistung von Herrn TN habe im Wesentlichen die Bereiche EDV Infrastruktur

bzw. EDV-Verkabelung (Lichtwellenleiter, strukturierte Verkabelung etc.), Netzwerktopologie und ISDN-Router (LAN/WAN/Internet) umfasst. Diese Leistungen hätten der Projektunterstützung, durch die die Bwin. zahlreiche EDV Projekte übernehmen und abwickeln habe können, gedient.

Unter anderem habe Herr NM durch dieses spezielle Know-how eine enorme geschäftliche Expansion erwirken könne. So habe sich etwa der Umsatz im Geschäftsjahr 1997/1998 gegenüber dem Vorjahr von 8,3 Mil. S auf 14,7 Mil. S gesteigert. Der Gewinn habe 1997/1998 ca. 945.198,00 S betragen.

Als Entgelt für die Leistung von Herrn TN wurde eine ca. 40%ige Umsatzbeteiligung vereinbart. Dafür habe Herr NM den vollen Gewinn aus dem Folgegeschäften erhalten. Aufgrund des hohen Marktwertes dieser Schulungsleistung liege es auf der Hand, dass nur Herr NM persönlich diese Dienstleistung in Anspruch genommen habe. Durchgeführt sei die Beratungsleistung von Herrn TN im früheren Schulungsraum in Wels worden, wo eine Testnetzwerkumgebung von Kunden nachgebaut worden war.

Es entspreche daher entgegen der im Betriebsprüfungsbericht geäußerten Ansicht, den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, das gerade Mitarbeiter nicht diese spezielle Schulungsleistung erhalten hätten. Die massive Wettbewerbssituation im EDV-Dienstleistungsbereich erfordere eine ständig spezielle Weiterbildung.

Das dabei erworbene Wissen veralte aber in innerhalb kürzester Zeit, sodass nur schnell umgesetztes Know-how auch zu einem wirtschaftlichen Erfolg führe. Der im Betriebsprüfungsbericht angeführte ehemalige Mitarbeiter (Herr W) sei naturgemäß aufgrund der mangelnden Vertrauenswürdigkeit nicht in den Genuss dieser exklusiven Schulung durch Herrn UI gekommen. Das habe sich im Nachhinein auch als vollkommen richtig herausgestellt, da Herr W von Herrn NM fristlos entlassen worden sei und ein Strafverfahren wegen Verletzung des Konkurrenzverbotes über ca. 80.000,00 S von Herrn NM betrieben und gewonnen worden sei.

Auch habe die fachliche Qualifikation von Herrn W keine über die einfachen routinemäßigen EDV-Tätigkeiten hinausgehende Beschäftigung mit EDV-Netzwerkprojekten erlaubt. Herr W habe daher weder Herrn UI kennen gelernt noch die von Herrn NM erworbenen Fachkenntnisse überhaupt in vollem Umfang begreifen können. Die behauptete simple EDV-Verkabelung bei einem Kunden entspreche nicht den Tatsachen. Der Kunde habe einen EDV-Spezialisten zum Sohn, der diese Verkabelung nicht vornehmen habe können. Nur das genaue Fachwissen von Herrn NM (geschult durch Herrn TN) habe diese Installation erst ermöglicht.

Dazu sei anzumerken, dass von der Bwin. im Ermittlungsverfahren dem Betriebsprüfer detailliert und umfassend erklärt worden sei, welches spezielle Know-how Herr NM durch

Schulung erworben und somit als EDV-Leistung Dritten verkauft habe. Auf diese Erklärungen sei die Finanzverwaltung bisher überhaupt nicht eingegangen. Diesbezüglich sei das bisherige Ermittlungsverfahren jedenfalls mangelhaft.

Der Berufung würde daher nochmals eine Kurzbeschreibung der fachlichen Qualifikation von Herrn UI beigelegt. Ebenso eine Aufstellung über die ermöglichten und abgewickelten Projekte für das Jahr 1997/1998.

Über die Abrechnung der Leistungen von Herrn UI durch sein Unternehmen, die HELVET GmbH sei bereits umfangreich schriftlich gegenüber der Behörde Stellung genommen worden. Im bisherigen Ermittlungsverfahren sei dies überhaupt nicht gewürdigt worden. Das Verfahren sei daher auch in diesem Punkt mangelhaft. Eine Abschrift dieser schriftlichen Darstellung vom 13. März 2000 liege daher der Berufung bei.

Zu den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht sei noch anzumerken, dass die Bwin. nicht nur einen Nachweis über die Eintragung der "HELVET GmbH" als Unternehmung von der kantonalen Steuerverwaltung in Zug vorgelegt habe, sondern von der kantonalen Steuerverwaltung in Zug bestätigt werde, dass

1.	Die "HELVET GmbH " unter einer Personennummer geführt werde.
2.	Es sich bei der "HELVET GmbH" um keine Domizilgesellschaft iSd. Art. 43 der Verordnung über das Handelsregister in der Schweiz handle.
3.	Die "HELVET GmbH" keinen ermäßigten Bundessteuer und Kantonalsteuersatz unterliege.
4.	Die "HELVET GmbH" regelmäßig Steuererklärungen abgebe und entsprechende Steuern in der Schweiz entrichte.

Diese Bestätigung von einer Steuerbehörde sei von der Betriebsprüfung mit der lapidaren Bemerkung "die Schweizer Steuerverwaltungsbehörden bestätigen alles" gewürdigt worden. Auf diese eigenartige Bemerkung sei der Vorschlag gemacht worden von der eidgenössischen Steuerverwaltung in Bern eine Bestätigung vorzulegen. Dazu sei aber auch seitens der Behörde gleich unmissverständlich festgestellt worden, dass auch eine solche Bestätigung nicht anerkannt werde.

Gefällt seien diese Aussagen seitens der Betriebsprüfungen aufgrund interner Erfahrungen bei Schulungen vor allem bei Vorarlberger Kollegen worden. Es werde also ein von einer Behörde ausgestelltes und bestätigtes Beweismittel nicht im Geringsten beachtet. Ebenso würden keinerlei zusätzliche Erhebungen seitens der Betriebsprüfung vorgenommen um die Unrichtigkeit bzw. Unglaubwürdigkeit dieses Schriftstückes aufzuzeigen.

Abermals habe hier die Betriebsprüfung Beweismittel im Ermittlungsverfahren negiert ohne

sich mit deren Glaubwürdigkeit auseinander zu setzen und habe somit wiederum einen wesentlichen Verfahrensmangel begangen.

Über die tatsächliche Leistungserbringung von Herrn TN sei folgendes anzumerken: Die Leistungen seien hauptsächlich von Herrn UI erbracht und über die "HELVET GmbH" abgerechnet worden. Es sei richtig, dass die "HELVET GmbH" erst zu einem Zeitpunkt gegründet worden sei, als die Leistungen von Herrn UI schon erbracht waren. Wie bereits der Betriebsprüfung dargestellt handle es sich dabei um eine Ausgliederung des Telekommunikationsbereiches in eine eigene GmbH. Dies sei weder eine außergewöhnliche Gestaltung, noch eine unübliche Vorgangsweise, sondern entspreche im Geschäftsleben häufig anzutreffenden Konstellationen.

Weiters erbringe die "HELVET GmbH" spezielle EDV-Dienstleistungen, was jedenfalls einer kommerziellen Leistung entspreche. Aufgrund dieser Tatsache könne es sich um keine Domizilgesellschaft nach Art. 43 der Handelsregisterordnung handeln.

Die Abrechnung der Schulungsleistungen von der "HELVET GmbH" sei zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt. Herr TN habe seine EDV-Dienstleistungen über eine eigene Gesellschaft abwickeln und verrechnen wollen. Dies sei bereits bei Abschluss des Werkvertrages vereinbart worden.

Zu den als rechtliche Untermauerung angeführten Urteilen im Betriebsprüfungsbericht sei folgendes festzuhalten:

Betriebsausgaben sind gem. § 4 Abs. 4 EStG Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Die betriebliche Veranlassung der Leistungen von Herrn UI an die Bwin. liege auf der Hand.

Es wurden spezielle Projektunterstützungsleistungen von Herrn TN erbracht. Diese hätten von Herrn NM am Markt umgesetzt und weiterverkauft werden können. Alleine schon die exorbitante Umsatzsteigerung bei gleich bleibendem Personal und Wareneinsatz bewiese, dass Herr NM mittlerweile Leistungen zu erbringen im Stande sei, die am EDV-Sektor einen außergewöhnlichen Wert repräsentierten.

Da die Rechnung an die "HELVET GmbH" mittlerweile zur Hälfte bezahlt worden sei und der Restbetrag auch vereinbarungsgemäß erst nach Erledigung dieses Berufungsverfahrens bezahlt werde, sei auch ein endgültiger Wertabgang erfolgt.

Bezüglich der Mitwirkungspflicht sei ausdrücklich festzuhalten, dass Herr NM, wie bereits mehrmals erwähnt, einen ausführlichen Schriftverkehr sowie zahlreiche Unterlagen (z. B. eine Begründung der gewährten Zahlungsfristen der HELVET GmbH an Herrn NM) der Behörde vorgelegt habe. All diese Unterlagen seien jedoch von der Behörde nicht beachtet worden. Von einer nicht gehörigen Mitwirkung könne daher in keiner Weise gesprochen werden.

Ebenso habe die Bwin. keinesfalls nachteilige Sachen geleugnet, sondern vielmehr jede gewünschte Auskunft (auch von Herrn UI) eingeholt und an die Behörde bereitwillig weitergegeben.

Die erbrachten Leistungen von Herrn UI würden nicht nur vom Abgabepflichtigen behauptet, sondern würden als erwiesen gelten. Es gelte als allgemein bekannt, dass EDV-Dienstleistungen einen hohen Marktwert besitzen. Gleichzeitig würde dieses Wissen ungemein rasch veralten. Für umfangreiche schriftliche Dokumentationen, etwa in Form eines Handbuches, bestehe daher keine Zeit und auch keine Veranlassung.

Es sei auch nicht üblich bei Großinstallationen für jeden einzelnen Arbeitsschritt eine eigene Dokumentation zu erstellen. Nahezu sämtliche EDV-Programme könnten bereits über das Internet bezogen werden, sodass hierbei außer einer Faktura überhaupt keine Unterlagen mehr vorliegen würden.

Es könne daher nicht von einer Häufung im Geschäftsleben unüblicher Vorgangsweisen gesprochen werden, nur weil Herr NM keine Kommentare zu speziellen EDV-Installationen bzw. Beratungen vorlegen könne. Außerdem habe Herr NM umfangreiche Mitschriften geführt.

Weiters würde im Betriebsprüfungsbericht angeführt, dass maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigten, dass die angeführten Unternehmen nicht die Gläubiger bzw. Empfänger der abgesetzten Beträge seien bzw. die Unangemessenheit und Unüblichkeit von Aufwendungen könne ein Indiz dafür sein, dass diese Aufwendungen nicht betrieblich veranlasst seien.

Diese Ausführung hätten mit der erbrachten Leistung von Herrn UI an Herrn NM nichts zu tun. Denn weder seien die Aufwendungen unangemessen bzw. unüblich, noch gäbe es Zweifel darüber, dass der Empfänger bzw. Gläubiger die "HELVET GmbH" sei.

Zusammenfassend sei daher nochmals festzuhalten, dass die Leistungen aufgrund der hohen persönlichen fachlichen Qualifikation von Herrn UI bei objektiver Würdigung sämtlicher schriftlicher Unterlagen sowie mündlichen Aussagen als erwiesen gelten müssten. Ebenso sei die "HELVET GmbH" sehr wohl ein tätiges Unternehmen in der Schweiz. Auch könne weder die Art noch die Höhe der Leistung von Herrn TN im wirtschaftlichen Geschäftsleben als unangemessen oder unüblich bezeichnet werden. Da Herr NM die Leistungen von Herrn TN auch in Zukunft in Anspruch nehmen möchte, werde um eine rasche Erledigung der Berufung ersucht.

Als Anlagen wurden das Schreiben der Bwin. vom 13. März 2000, Tätigkeitsbeschreibung von Herrn UI , Bestätigung der kantonalen Steuerverwaltung, Prospekte der Unternehmen von Herrn TN beigelegt.

Fotos der Unternehmen und der Werkvertrag mit Herrn TN würden nachgereicht werden.

In seiner **Stellungnahme vom 12. Juli 2000** führte der Prüfer zur Berufung betreffend das Jahr 1998 aus:

Grundsätzlich wird auf die Tz. 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen.

Ob es auf der Hand liegt, dass aufgrund des "hohen" Marktwertes (40 % des Umsatzes) diese Schulungsleistungen nur Herr NM persönlich diese Dienstleistung in Anspruch nahm und dadurch weiterer Zeitaufwand zur Weitervermittlung dieses Wissens an den "maßgeblich" mitarbeitenden Mitarbeiter in Kauf genommen wurde, mag dahin gestellt bleiben.

Unglaublich erscheint jedoch, dass diese Schulungen derart geheim stattgefunden haben, dass dieser Mitarbeiter nie etwas von der Existenz eines Schweizer Experten erfahren hat, obwohl er doch sicherlich die dabei gewonnenen Erfahrungen direkt oder indirekt auch hat anwenden müssen.

Ungewöhnlich ist auch, dass weder Herr NM noch sein angeblicher Geschäftspartner irgendeinen Nachweis (Nächtigungsbeleg, Bewirtungsaufwand usw.) über die Anwesenheit von Herrn TN im Unternehmen erbringen konnten.

Ausführlicher Schriftverkehr:

Neben dem Schriftverkehr, der sich auf den Nachweis, dass die Firma HEL ein in der Schweiz tätiges Unternehmen sei und erst durch das Betriebsprüfungsverfahren verursacht wurde, wurden nur die Rechnung Nr. 990088 vom 24. September 1999, ein "Mahnschreiben" vom 29. November 1999 und ein Schreiben vom 20. November 1999, in dem die ungewöhnlich lange Zahlungsfrist begründet wurde (bereits durch die Betriebsprüfung verursacht), vorgelegt. Im Mahnschreiben vom 24. September 1999 sind eine weitere Rechnung Nr. 990089, ein Schreiben vom 30. September 1999 (COMP an HEL) und ein Schreiben vom 5. Oktober 1999 (HEL an COMP) die termingerechte Zahlung betreffend erwähnt. Werkvertrag, Umsatzbeteiligung und langfristige Zahlungsvereinbarung wurden offensichtlich nur mündlich getroffen.

Die in der Berufung angeführten umfangreichen Mitschriften wurden oder konnten bisher nicht vorgelegt werden. Auch über die in der Aufstellung über die Tätigkeitsbeschreibung des Herrn TN geführte Hilfe bei Angebotsgestaltung, Projekt-Kalkulation (welche üblicherweise schriftlich dokumentiert werden) wurden oder konnten keine schriftlichen Unterlagen vorgelegt werden. Laut Aussage von Herrn NM gibt es zu der gesamten Tätigkeit des Herrn TN keine schriftlichen Unterlagen.

Nach Ansicht der BP ist es ungewöhnlich, dass über die angeführten Verkabelungen und Vernetzungen keine schriftlichen Aufzeichnungen oder Pläne existieren, da doch anzunehmen ist, dass nicht nur bei der Erstellung der Projekte sondern auch später wieder (bei auftretenden Fehlern usw.) derartige Pläne oder Aufzeichnungen benötigt würden.

Mit **Schreiben vom 12. Juli 2000** teilte die Bwin. mit, dass sie den in der Berufung angeführten Werkvertrag vorlege, sowie einen aktuellen Handelsregisterauszug, woraus ersichtlich sei, dass die Firma AB Treuhand AG als Domiziladresse nunmehr gestrichen worden sei und die neue Firmenadresse der HEL GmbH in der ADRE in SCH sich befinde. Ein diesbezügliches Schreiben der Treuhand AG über die mietvertragliche Vereinbarung sowie einen Zahlungsbeleg über die Akontierung von 1,101.824,00 S der ausstehenden Rechnung lägen dem Schreiben ebenso bei.

Mit **Vorlagebericht vom 22. August 2000** wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Für das Jahr 2000 wurden in der Erklärung zur Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 785.121,00 S erklärt und entsprechend dem bekannten Aufteilungsschlüssel auf die drei Beteiligten aufgeteilt.

Auch für das Jahr 2000 wurden wiederum die Einkünfte erklärungsgemäß festgestellt (Bescheid vom 6. Juni 2002). Auch über das Jahr 2000 wurde eine Betriebsprüfung durchgeführt.

In **Tz. 3 des Schlussbesprechungsprogrammes** vom 11. November 2004 wurde unter "Rückstellung und Aufwand Firma HEL GmbH" angeführt:

In Anlehnung an die Betriebsprüfung vom 11. April 2000 (Jahre 1996 bis 1998) wird im Jahr 1999/2000 der Aufwand betreffend der Firma HEL GmbH, Schweiz nicht als Betriebsausgabe anerkannt.

Sachverhalt lt. Niederschrift über die Schlussbesprechung der Vorprüfung (ABNr. 101182/99).

In der Bilanz zum 28. Februar 1998 wurde unter sonstige Rückstellungen eine Rückstellung für HEL -Schulung in Höhe von 2,150.000,00 ATS eingestellt. Nach Auskunft von Herrn NM handelt es sich dabei um von der Firma HELVET GmbH erbrachte Leistungen für spezielle Netzwerkinstallationen.

Die Firma HELVET GmbH hat ihren Sitz in ADRHE, Schweiz (Kanton Zug) Gesellschafter der HEL sind UIK von und in UN (Gesellschafter und Geschäftsführer mit Einzelunterschrift, mit einer Stammeinlage von 10.000,00 SFr) und FI von UN in ON (Gesellschafter mit Einzelunterschrift, mit einer Stammeinlage von 10.000,00 SFr). Die Gesellschaft wurde am 30. März 1999 erstmals ins Handelsregister eingetragen.

Am 24. September 1999 wurden zwei Rechnungen ausgestellt. Eine für den Leistungszeitraum 3-10/1997 und eine für den Leistungszeitraum 3-11/1998.

Als Leistungsbeschreibung wird in der Rechnung angeführt: Wir verrechnen für Projektarbeit wie folgt: und eine Aufstellung, die jeweils Position, Leistungszeitraum, Projektname und

Beratungshonorar inklusive aller Nebenkosten enthält. Als Zahlungsziel sind in der Rechnung 30 Tage netto angeführt.

Bis dato wurden von den beiden Rechnungen in Höhe von 4,410.312,34 S erst ein Betrag von 8.000,00 € am 1. September 2000 beglichen. Der Rest ist noch offen in der Bilanz ausgewiesen. Einbringungsmaßnahmen erfolgten bis dato auch nicht.

Aus dem Auszug des Handelsregisteramtes Zug geht hervor, dass die Gesellschaft in ihrer Handelsregistereintragung einen so genannten Domizilvermerk (c/o AB Treuhand AG, UN , ZZ) führt. Dieser ist in Art. 43 der Handelsregisterverordnung vom 7. Juni 1937 wie folgt geregelt: "Wenn eine juristische Person am Orte des statutarischen Sitzes kein Geschäftsbüro hat, so muss in die Eintragung aufgenommen werden, bei wem sich an diesem Orte das Domizil befindet...."

Lt. Publikation im Schweizerischen Handelsblatt Nr. 62 vom 30. März 1999 ist Herr UI , UADR , Verwaltungsrat bei fünf weiteren Gesellschaften, Herr FI , ADRFI ist Verwaltungsrat bei zwölf weiteren Gesellschaften, beide bei Gesellschaften unterschiedlichster Tätigkeitsbereiche.

Vom Steuerpflichtigen wurden zum Nachweis, dass es sich bei obigem Unternehmen um ein in der Schweiz tätiges Unternehmen handelt, folgende Unterlagen vorgelegt bzw. Stellungnahmen abgegeben:

-	beglaubigter Handelsregisterauszug des Handelsregisteramtes Zug
-	Nachweis der Eintragung als Unternehmung der kantonalen Steuerverwaltung Zug
-	Gründungsprotokoll und Statuten
-	KSV-Auskunft über die HELVET GmbH
-	Fotos über das Unternehmen IA AG, Briefpapier und Prospekte der IA AG

Zu den Beteiligungen des Herrn TN wird angeführt, dass Herr UI an der IA AG (Elektronunternehmen), der IMO AG (Liegenschaftsverwaltung) und TAG AG (Kabelfernsehunternehmen) beteiligt ist.

Die weiteren Ausführungen in der Tz. 3 sind ident mit den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht betreffend das Jahr 1998.

Entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung wurde auch das Verfahren hinsichtlich des **Feststellungsbescheides für das Jahr 2000** gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und die Einkünfte gem. § 188 BAO mit Bescheid vom 3. Dezember 2004 für das Jahr 2000 entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung festgestellt.

Mit **Berufung vom 3. Jänner 2005** wurde sowohl gegen den Wiederaufnahmebescheid als auch gegen den neuen Feststellungsbescheid Berufung erhoben. Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

1.	<i>Im Jahresabschluss 2000 werden im Anhang auf S. 14 Tz. 213 "andere Verbindlichkeiten" HEL -Projektierungskosten über 4,410.312,34 S ausgewiesen. Aufgrund der Offenlegung und der damit in Zusammenhang stehenden Kenntnis des Finanzamtes gibt es unseres Erachtens keinen Wiederaufnahmegrund gem. § 303 Abs. 4 BAO, da es sich um keine neuen Tatsachen im Sinn der obigen Gesetzesbestimmung handelt, die neu hervor gekommen sind und dem Finanzamt nicht schon bekannt gewesen sind.</i>
2.	<i>Wie bereits in der Berufung vom 25. Mai 2000 und 12. Juli 2000 gegen die Bescheide 1998 dargestellt, hat Herr UIK Beratungsleistungen erbracht. Die erbrachten Dienstleistungen der Firma HEL GmbH bzw. Herrn UIK stellen unseres Erachtens Leistungen eines ausländischen Unternehmens dar und nicht, wie im Betriebsprüfungsbericht unter Tz. 3 angeführt, Leistungen eines untätigen Unternehmens in der Schweiz. Die Ausführungen in der Begründung unserer Berufung, wie oben erwähnt, gelten im Wesentlichen auch für diese Berufung und stellen einen integrierten Bestandteil dieser Berufung dar.</i>

Zusätzlich zu den in der Berufung vom 25. Mai 2000 bzw. 12. Juli 2000 gegen den Bescheid 1998 angeführten Argumenten seien noch folgende Gründe angeführt:

Herr UIK ist Schweizer und hochqualifizierter Telekommunikationsspezialist. Unser Mandant hat ihn mehrmals auf EDV-Messen in Deutschland auf einschlägigen und bekannten Messeständen bekannter EDV-Firmen (Novell ua) kennen gelernt. Sein Vater hat die IAE AG gegründet, in der UIK auch mitgearbeitet hat. UIK gründete jedoch bald die HEL GmbH, da es Auffassungsunterschiede bezüglich der Priorität des boomenden EDV-Bereichs mit der konservativen Geschäftsleitung gab, um sich noch stärker auf den IT Bereich zu konzentrieren und um vom angestammten klassischen "Elektrobereich" ganz weg zu kommen. Ein weiterer Grund war, dass er sein Know-how endlich auf seine eigene Rechnung verkaufen wollte und nicht im Rahmen eines Angestelltenverhältnisses.

Inzwischen ist Herr UIK jedoch durch familiäre Unternehmensnachfolge im Unternehmen IA Elektro AG zum Geschäftsführer ernannt worden und auch im Verwaltungsrat der TAGI AG, daher kann er nun (2004) sein Fachwissen auch in diesem Unternehmen zu seiner Zufriedenheit umsetzen. Er bietet auch hier nun EDV-Verkabelungen, Webhosting, Standortverbindungen usw. an, also alles Dienstleistungen, deren Know-how auch unser Mandant durch ihn über die HEL GmbH geliefert bekommen hatte.

UIK hatte auch niemals einen Webauftritt der HEL GmbH aus diesen Gründen umgesetzt, da dies sehr zeitintensiv gewesen wäre, hauptsächlich Beratungsdienstleistungen anbot, und es ja bereits immer Webauftritte der beiden anderen Firmen gegeben hat. Aus diesem Grund erhalten sie Ausdrucke von Webauftritten der beiden o.g. Firmen, die jeweils alles Gesagte dokumentieren – WWW.ch (samt Daten der Schweizer Registrierungsstelle).

Zu den anderen Beteiligungen von diversen anderen "TUS" muss gesagt werden, dass Herr UI selbst sagt, dass er daran nicht beteiligt ist und diese Firmen auch nicht kennt. Anbei Ausdrucke aus dem Schweizer Telefonbuch mit den Namen UI, FI und den anderen US nur in der Region GRE. Diese Namen sind extrem häufig in dieser Region.

Weiters wird von der Finanzverwaltung wieder behauptet, dass Herr UIK immer nur von Herrn NM gesehen wurde. Dies ist nicht richtig, auch Herr Ing. BA wurde von ihm mit Herrn NM gemeinsam gecoacht. Dem ehemaligen Mitarbeiter, Herrn W standen diese hochqualifizierten Schulungen aufgrund seines geringen EDV-Basiswissens nicht zu, und sein Verhalten nach seinem Austritt aus der Firma gab Herrn NM Recht. Außerdem war Herr W in der Firma niemals für derart komplexe EDV-Installationen zuständig, sondern immer nur Herr Ing. BA. Zudem wurden die Dienstleistungen immer ausschließlich in den Schulungsräumlichkeiten in der Straße erbracht, die der seinerzeitige Betriebsprüfer Herr BM auch besichtigt hat.

Der Grund für die späte Rechnungslegung war u. a. die späte Gründung der HEL GmbH, weil UIK auf eigene Rechnung fakturieren wollte. Fotos von der HEL GmbH werden noch nachgereicht.

Bezüglich des Domizilvermerkes Schweizer Unternehmen ist anzumerken, dass seit 1. April 1999 die Firma AB Treuhand AG als Domiziladresse gestrichen wurde und es sich daher bei der HEL GmbH mit Sitz ADRE in GREA um ein tätiges Unternehmen in der Schweiz handelt. Dies wurde auch durch den beigelegten Handelsregistrauszug dokumentiert.

Anzumerken ist noch, dass aufgrund der Nichtanerkennung der Beratungsleistungen diese eingestellt wurden und es dadurch zu einem außerordentlichen Umsatz und Gewinnrückgangs unseres Mandanten kam, welches unseres Erachtens die betriebswirtschaftliche Sinnhaftigkeit der beanspruchten Dienstleistung aufzeigt.

Mit **Vorlagebericht vom 14. Februar 2005** wurde auch die Berufung betreffend Feststellungsbescheid 2000 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Im Verlauf eines **Erörterungsgespräches am 16. September 2005** gab Herr NM ergänzend an, dass insgesamt zwei Rechnungen für 1997 und 1998 erstellt worden seien. Diese Rechnungen seien bis dato unbezahlt. Am 20. Juli 2000 sei eine Zahlung von 80.000,00 € überwiesen worden, jedoch 10 Tage später sei dieser Betrag wieder rückgebucht

worden. Diese Rückbuchung sei von Herrn PL von der Bank Wels völlig eigenmächtig durchgeführt worden.

Weiters gab Herr NM an, dass Herr TN zwecks Netzwerkschulungen in den Jahren 1997 und 1998 in unregelmäßigen Abständen im Durchschnitt einmal pro Monat im Wels gewesen sei, wobei er manchmal mehrere Tage hintereinander und in der Folge auch wieder mehrere Monate nicht in Wels Schulungen gehalten habe. Die Daten seien exakt aus dem Kalender der Bwin. eruierbar.

Weiters würde Herr NM binnen vier Wochen versuchen entsprechende Hotelrechnungen, Bankrechnungen etc., welche die Anwesenheit von Herrn TN in Wels belegen würden, vorzulegen. Weiters wurde vorgebracht, dass an manchen Netzwerkschulungen auch Herr BA , ein Angestellter der Bwin. teilgenommen habe.

Hinsichtlich Herrn TN , welcher Schweizer sei, werde die Bwin. versuchen zwecks Zeugeneinvernahme in Österreich Herrn TN stellig zu machen, wobei der genaue Termin für die Zeugeneinvernahme kurzfristig dem Referenten beim UFS mitgeteilt werde. Ob Herr TN nach Österreich komme, werde von der Bwin. spätestens binnen vier Wochen mitgeteilt.

Hinsichtlich des Herrn PL von der Bank werde hinsichtlich einer allfälligen Zeugeneinvernahme dessen genauen Daten noch bekannt gegeben und im Falle der Zeugeneinvernahme hinsichtlich des Konto bei der Bank Wels, insbesondere hinsichtlich der Überweisung und Rückbuchung der 80.000,00 € im Jahr 2000 von der Einhaltung des Bankgeheimnis entbunden.

In einem Telefonat am 30. September 2005, und in der Folge schriftlich im Schreiben vom selben Tag wurde mitgeteilt, dass Herr TN nicht bereit sei vor einer österreichischen Behörde auszusagen. Weiters sei er nicht bereit Belege oder Unterlagen über seine Anwesenheit in Wels vorzulegen. Darüber hinaus verzichte die Bwin. auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie auf die Einvernahme von Herrn BA als Zeugen.

Diese Mitteilung wurde auch dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide betreffend Feststellung 1998 und 2000

Gem. § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. dann zulässig, wenn neue Tatsachen oder Beweismittel hervorkommen, die im ursprünglichen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in

Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens bei richtiger rechtlicher Würdigung einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Eine Tatsache oder Beweismittel ist in diesem Sinne dann neu hervorgekommen, wenn diese im Zeitpunkt des Erlassens des ursprünglichen Bescheides schon vorhanden, jedoch der entscheidenden Behörde nicht bekannt war (*nova reperta*). Ein Verschulden der Behörde für das Nichtausforschen solcher Sachverhaltselemente, obwohl ausreichende Hinweise für die Notwendigkeit weitere Ermittlungen vorhanden waren, schließt die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (so die herrschende Lehre und ständige Judikatur, für viele Ritz, BAO-Kommentar, 2. Auflage, Rz 13 ff, 729 f).

Die Berücksichtigung des strittigen Betrages von 2.150.000,00 S im ursprünglichen Feststellungsbescheid für 1998, beruhte darauf, dass in den Beilagen zur Feststellungserklärung unter Punkt 2.7.1 "Sonstige Rückstellungen" unter dem Titel "HEL-Schulung" der Betrag von 2.150.000,00 S ausgewiesen war.

In den sonstigen Erklärungen, Bilanzen und Erläuterungen zu Bilanzen gehen keine weiteren Umstände hervor, die der Bildung dieser Rückstellung zu Grunde liegen. Andere Informationen zu diesem Sachverhalt waren dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Bescheiderstellung nicht bekannt.

Die im Jahr 2000 durchgeführte Betriebsprüfung u.a. betreffend das Jahr 1998 kam zu dem Schluss, dass auf Grund der neu hervorgekommenen Umstände kein konkreter Nachweis über die tatsächliche Leistungserbringung erbracht worden sei und insbesondere wegen der im Geschäftsleben unüblich späten Abrechnung der angeblich erbrachten Leistungen die ausgewiesenen Leistungen von der BP in Zweifel gezogen und nicht als Betriebsausgaben anerkannt wurden.

Gem. § 4 Abs. 4 sind Betriebsausgaben jene Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Entscheidungswesentlich ist daher, ob die rückgestellten Ausgaben betrieblich verursacht sind oder nicht.

Der Abgabepflichtige hat dem Finanzamt über Verlangen die geltend gemachten Aufwendungen nachzuweisen oder, wenn ihm dies nicht zumutbar ist, wenigstens glaubhaft zu machen (§ 138 Abs. 1 BAO).

Die betriebliche Veranlassung von Aufwendungen ist grundsätzlich von Amts wegen festzustellen, wobei den Steuerpflichtigen eine Mitwirkungspflicht trifft. Der Steuerpflichtige hat die Richtigkeit seiner Ausgaben zu beweisen (VwGH vom 26.9.1990, 86/13/0097).

Im Rahmen der Beweiswürdigung kann das Finanzamt von mehreren Möglichkeiten die als erwiesen annehmen, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Offenkundig fingierte Ausgaben sind nicht anzuerkennen (VwGH vom 8. April 1992, 90/13/0132; VwGH vom 26. September 1990, 89/13/0239).

Wer einen den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechenden Sachverhalt behauptet, hat hierfür den Nachweis zu erbringen. Den Steuerpflichtigen trifft für von ihm behauptete Sachverhalte, die nach dem Gesamtbild der festgestellten Gegebenheiten außergewöhnlich und daher nicht zu vermuten sind, die Beweislast. Es kann nicht Sache der Behörde sein, weitgehende Ermittlungen über Umstände anzustellen, für deren Vorhandensein nach der gegebenen Sachlage nur eine geringe Wahrscheinlichkeit besteht.

Gem. § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Gem. § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Entscheidungswesentlich ist, ob die von der Bwin. behaupteten, angeblich in Wels durch Herrn UI vorgenommenen Netzwerkschulungen, betrieblich veranlasst sind.

Folgende Umstände sind bei der Würdigung zu berücksichtigen:

- Die behaupteten Schulungen sollen in den Jahren 1997 und 1998 durchgeführt worden sein. Nach Angaben der Bwin. zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung hatten an diesen Schulungen außer Herrn NM keine Mitarbeiter teilgenommen.
Dem gegenüber wurde in der Berufung betreffend das Jahr 2000 und beim Erörterungsgespräch am 16. September 2005 von der Bwin. vorgebracht, dass an manchen Netzwerkschulungen auch Herr BA (ein Mitarbeiter) teilgenommen habe.
- Die Rechnungen über die abgehaltenen Schulungen wurden von der Firma HELVET GmbH SCH , ZZ , Schweiz, deren Geschäftsführer Herr UI ist, erstellt. Diese Gesellschaft wurde am 30. März 1999 erstmals ins Handelsregister in der Schweiz eingetragen. Die im Arbeitsbogen aufliegende Gründungsurkunde (Ablichtung) der HELVET GmbH ist mit 18. März 1999 datiert. Die Rechnung stellende Gesellschaft existierte im angeblichen Leistungserbringungszeitraum noch gar nicht.
- Die berufsgegenständlichen Leistungen gründen lt. Angaben der Bwin. auf einer mit 15. Februar 1997 zwischen der Bwin. einerseits und Herrn UI als Vertreter und

zukünftiger Gesellschafter der sich in Gründung befindlichen HELVET GmbH abgeschlossenen Vereinbarung.

- Die Abrechnungen über die behaupteten Leistungen wurden erst am 24. September 1999 (Rechnungsdatum) erstellt. Mit der Rechnung Nummer 990088 über 268.700,00 SFr wird der Zeitraum 3/1997 bis 10/1997 abgerechnet. Eine weitere Rechnung vom 25. September 1999 über den Leistungszeitraum 3/1998 bis 11/1998 lautet auf 241.000,00 SFr. In beiden Rechnungen wird ein Zahlungsziel von 30 Tagen angegeben.
- Bei der Betriebsprüfung wurden keine Unterlagen vorgelegt, welche als Beweis für den Aufenthalt von Herrn UI in Wels dienen hätten können.
- Insbesondere ein zu diesem Zeitpunkt bei der Bwin. beschäftigter Mitarbeiter, Herr W , hat nach seiner Aussage nichts von Herrn TN und den behaupteten Netzwerkschulungen gewusst, obwohl er mit solchen Netzwerkinstallation zu tun hatte.
- Zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung im Jahr 2000 hatte die Bwin. noch nichts an die HEL GesmbH bezahlt. Es wurden zwar Schreiben der HELVET GmbH aus dem Jahre 1999 vorgelegt, welche die Zahlung urgieren, jedoch wurden von der angeblich leistungserbringenden Firma keine rechtlichen Schritte zur Einforderung der Beträge ergriffen.

In Würdigung dieser – im Zeitpunkt der Betriebsprüfung betreffend das Jahr 1998 – neu hervorgekommenen Umstände ist Folgendes festzuhalten:

Die Vereinbarung, auf die sich die gegenständlichen Leistungen beziehen, wurde schon **zwei Jahre vor Gründung des einen Vertragspartners** abgeschlossen. Der eine Vertragspartner, welcher erst im Jahr 1999 gegründet wurde, habe nach dem Vorbringen der Bwin. schon in den Jahren 1997 und 1998 Leistungen an die Bwin. durch seinen zukünftigen Geschäftsführer Herrn UI erbracht. Schon zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung im Jahr 2000 wurde jedoch von der Bwin. in keiner Weise ein Nachweis erbracht, dass Herr TN sich jemals in Wels aufgehalten hätte. Weder wurden hinsichtlich der Nächtigung von Herrn UI in Wels noch hinsichtlich der Reisen von Herrn UI nach Wels während der Betriebsprüfung Unterlagen vorgelegt oder ein sonstiger Nachweis erbracht.

Es muss daher davon ausgegangen werden, dass schon zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung für die Behauptung der Bwin., dass diese Netzwerkschulungen durch Herrn UI jemals gemacht wurden, keine Nachweise erbracht werden konnten.

Dem Betriebsprüfer gegenüber wurde behauptet, dass die Netzwerkschulungen nur von Herrn NM besucht worden wären. Dies widerspricht dem Vorbringen in der Berufung, dass auch Herr BA die Schulungen in Anspruch genommen habe. Falls Herr BA tatsächlich diese Schulungen auch besucht hat, ist es unverständlich, dass dies nicht schon beim Betriebsprüfer vorgebracht wurde. Es wäre nahe liegend gewesen, Herrn BA vom Betriebsprüfer dazu befragen zu lassen. Es erscheint daher unverständlich, dass Herr BA erstmals im Berufungsverfahren erwähnt wurde. Letztlich wurde im Rahmen des Berufungsverfahrens von der Bwin. auf die Einvernahme des Herrn BA verzichtet.

Insbesondere der nahe liegendste Beweis durch die Aussage des Herrn TN konnte während der Betriebsprüfung nicht erbracht werden. Über weitere konkrete Aufforderung im Berufungsverfahren Herrn TN zwecks Einvernahme stellig zu machen wurde von der Bwin. mitgeteilt, dass Herr TN weder bereit sei vor einer österreichischen Behörde auszusagen noch sei er bereit Belege oder Unterlagen über seine Anwesenheit in Wels vorzulegen.

Bei Würdigung dieser Umstände ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates in freier Beweiswürdigung davon auszugehen, dass es dem Bw. nicht gelungen ist eine betriebliche Verursachung der behaupteten Netzwerkschulungen in Wels

durch Herrn TN nachzuweisen. Bei dieser Beweislage ist es sehr zweifelhaft, ab die behaupteten Netzwerkschulungen durch Herrn TN in Wels überhaupt stattgefunden haben.

Es widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass eine Person innerhalb von zwei Jahren so viele Aufenthalte in Wels (ca. 20) gehabt hat, ohne dass dies in irgendeiner Weise Spuren (Zeugenaussagen, Hotelrechnungen, etc.) hinterlassen hätte. Noch dazu, wo der Bwin. schon von Anfang an klar gewesen sein muss, dass wegen des Auslandsbezuges des behaupteten Sachverhaltes und der eingeschränkten Möglichkeiten der Ermittlung der Behörde im Falle einer Betriebsprüfung wegen des Wohnsitzes des Leistungserbringers in der Schweiz nur eine eingeschränkte Ermittlungstätigkeit möglich sein würde.

Letztlich fließt in die Beweiswürdigung auch ein, dass die behaupteten Leistungen bereits in den Jahren 1997 und 1998 erfolgt seien, die Rechnungen darüber wurden im Jahr 1999 erstellt. Es wurden zwar Schreiben der HELVET GmbH aus dem Jahre 1999 vorgelegt, welche die Zahlung urgieren, jedoch wurden von der angeblich leistungserbringenden Firma keine rechtlichen Schritte zur Einforderung der Beträge ergriffen und zwar sogar bis zum jetzigen Zeitpunkt der Berufungsentscheidung.

Der unabhängige Finanzsenat kommt daher zu der Überzeugung, dass die Betriebsprüfung zu Recht auf Grund der neu hervorgekommenen Tatsachen davon ausgegangen ist, dass die betriebliche Veranlassung der behaupteten Netzwerkschulungen nicht gegeben ist. Eine Rückstellung für die Zahlung dieser angeblich betrieblich veranlassten Aufwendungen ist

daher zu Recht von der Betriebsprüfung hinsichtlich des Feststellungsverfahrens 1998 nicht anerkannt worden.

Somit führen die bei der Betriebsprüfung neu hervorgekommenen Tatsachen zu einem im Spruch anders lautenden Feststellungsbescheid 1998.

In Anbetracht der Höhe der steuerlichen Auswirkungen ist bei der iSd § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung eindeutig dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (dem Parteiinteresse an der Rechtskraft des bisherigen Bescheides) einzuräumen.

Hinsichtlich der Berufung gegen den Wiederaufnahmsbescheid betreffend Feststellung für das Jahr 2000 ist anzumerken, dass die Berücksichtigung des strittigen Betrages im ursprünglichen Feststellungsbescheid auf Grund der Angaben der Bwin. in ihrer Feststellungserklärung erfolgte. In dieser Feststellungserklärung 2000 bzw. der Bilanz und den Beilagen ist der strittige Betrag unter Punkt "2.13 Andere Verbindlichkeiten" unter dem Titel "HEL Projektierungskosten" mit dem Betrag von 4.410.312,34 S angeführt. Also anders als in der Erklärung betreffend das Jahr 1998.

Im Jahr 2004 wurde von der Betriebsprüfung hinsichtlich dieser "HEL Projektierungskosten" festgestellt, dass es sich dabei um die gleichen Sachverhalte bzw. Netzwerkschulungen handelt, welche im Jahr 1998 zur Wiederaufnahme des Verfahrens geführt haben.

Dass es sich dabei um die gleichen Netzwerkschulungen handelt, wurde erst durch die Betriebsprüfung offen gelegt.

Somit ist auch im Hinblick auf den Feststellungsbescheid 2000 davon auszugehen, dass diese Umstände nicht aus der Erklärung und den Beilagen zur Feststellungserklärung 2000 ersichtlich waren, sondern diese näheren Umstände erst durch die Betriebsprüfung betreffend das Jahr 2000 neu hervorgekommen sind.

Die oben gemachten Aussagen zu den neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismitteln und die dort vorgenommene Beweismittelwürdigung dieser Umstände ist analog auch auf das Jahr 2000 zu übertragen.

Eine Wiederaufnahme hinsichtlich des Feststellungsbescheides für das Jahr 2000 ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates daher zu Recht erfolgt.

2. Berufung gegen die Feststellungsbescheide für die Jahre 1998 und 2000 (Sachbescheide)

Ergänzend zur Beweiswürdigung ist noch anzuführen, dass bis zum jetzigen Zeitpunkt an die HEL GmbH für die behaupteten Netzwerkschulungen durch Herrn TN noch gar nichts bezahlt worden ist. Dies wurde von Herrn NM beim Erörterungsgespräch am 16. September 2005 eingeräumt.

Als Beilage zum Schreiben vom 12. Juli 2000 wurde jedoch ein Zahlungsbeleg (datiert mit 20. Juni 2000) über die Akontierung von 80.000,00 € (1.101.824,00 S) der strittigen Rechnung der HELVET GmbH vorgelegt. Beim Erörterungstermin am 16. September 2005 wurde von Herrn NM jedoch eingeräumt, dass diese Zahlung von 80.000,00 € von ihm zwar angewiesen wurde, jedoch dieser Betrag 10 Tage später von der Bank wieder rückgebucht worden sei. Dies wurde nach der Aktenlage jedoch mit Schreiben vom 12. Juli 2000, an dem die Rückbuchung dieser 80.000,00 € jedenfalls schon bekannt gewesen sein muss, durch die Vorlage des Überweisungsbeleges dem Finanzamt anders dargestellt. Es wurde letztlich dem Finanzamt vorgespielt, 80.000,00 € der strittigen Rechnungen seien bezahlt worden, obwohl, wie sich letztlich im Berufungsverfahren herausgestellt hat, bis dato überhaupt nichts an die HEL GmbH bezahlt worden ist.

Auch die neuerlich im Berufungsverfahren gegebene Möglichkeit Hotelrechnungen etc. vorzulegen, welche die Anwesenheit von Herrn TN in den Jahren 1997 und 1998 in Wels belegen würden, und auch die Möglichkeit Herrn UI zur Einvernahme in Österreich stellig zu machen, wurden vom Bw. nicht ergriffen.

In der Berufung vom 25. Mai 2000 wird angeführt "da die Rechnung an die HELVET GmbH" mittlerweile zur Hälfte bezahlt wurde (der Restbetrag wird vereinbarungsgemäß erst nach Erledigung dieses Berufungsverfahrens bezahlt) ist auch ein endgültiger Wertabgang erfolgt."

Zur Würdigung dieses Vorbringens ist zu sagen, dass bis dato, wie sich herausgestellt hat, betreffend der beiden maßgeblichen Rechnungen tatsächlich nichts bezahlt wurde, was vom Bw. beim Erörterungstermin auch eingeräumt wurde. Dieses Vorbringen in der Berufung ist daher unrichtig. Darüber hinaus entspricht es nach allgemeiner Lebenserfahrung nicht den üblichen Gepflogenheiten im Geschäftsleben, dass ein Leistungserbringer die Bezahlung von der Erledigung einer Berufung des Leistungsempfängers abhängig macht.

Insgesamt kommt der unabhängige Finanzsenat daher in freier Beweiswürdigung zu den schon oben dargestellten Feststellungen. Insgesamt konnte daher weder den Berufungen gegen die Wiederaufnahmsbescheid 1998 und 2000 noch den Berufungen gegen die Sachbescheide 1998 und 2000 Folge gegeben werden.

Linz, am 10. März 2006