



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw1., vormals Bw., 1xxx Wien, T-Straße 2x, vertreten durch Böck & Partner Wirtschaftstreuhänder GmbH, 1052 Wien, Grüngasse 16, vom 23. Oktober 1997 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften, vertreten durch ADir. Adolf Zach, betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1991 bis 1993, Körperschaft-steuer 1994, Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages 1991 bis 1994 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1991 bis 31. Dezember 1993 im Beisein der Schriftführerin Romana Schuster nach der am 21. September 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1991 sowie einheitlicher Gewerbesteuermessbetrag 1991 wird Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer und einheitlicher Gewerbesteuermessbetrag 1992 bis 1994 wird als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1992 und 1993 wird als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1991 bis 31. Dezember 1993 wird Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom xx.xxxx.19xx gegründet und mit xx.xxx.1xxx in das Handelsregister eingetragen. Den Betriebsgegenstand der Bw. bildet der Handel mit Farben und Lacke.

Am Stammkapital in Höhe von S 500.000,-- und in weiterer Folge S 3.500.000,-- sind für den berufsgegenständlichen Zeitraum die nachstehend angeführten Gesellschafter wie folgt beteiligt:

Gesellschafter:	bis 27.11.1991:	28.11.1991- 01.12.1992:	ab 02.12.1992:
K.S.	100.000,00	700.000,00	700.000,00
C.S.	200.000,00	1.400.000,00	verstorben am 1.12. 1992
Ing. Ch.S.	100.000,00	700.000,00	1.400.000,00
K.T. jun.	100.000,00	700.000,00	1.400.000,00
SUMME:	500.000,00	3.500.000,00	3.500.000,00

Zum einzelvertretungsbefugten Geschäftsführer der Bw. ist K.S. bestellt. Die Bw. ermittelt ihren Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr, das mit 28. Feber des jeweiligen Jahres endet.

Der Gesellschafter K.S. und K.T. sen. sind über dies zu 80% bzw. 20% an der SF-KG mit 80% als deren Komplementär bzw. Kommanditist beteiligt.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 1991 bis 1994 wurden die nachstehenden Feststellungen getroffen:

1.) Verrechnungspreise bei Lieferungen zwischen Bw. und der SF-KG :

Im Zuge dieser abgabenbehördlichen Prüfung wurde in Tz 16a/33a des BP-Berichtes sowie in der Niederschrift über die Schlussbesprechung festgehalten, dass durch die bei Warenlieferungen von der Bw. an die SF-KG ermittelten Verrechnungspreise für das Jahr 1991 eine verdeckte Ausschüttung in Höhe von S 833.619,-- begründet werde. Die entgangenen Erträge seien daher gemäß § 1 Abs 1 Z 2 lit b UStG 1972 als steuerpflichtiger Eigenverbrauch der Umsatzsteuer (20%) zu unterziehen.

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung seien die Verrechnungspreise für die von der Bw. an die SF-KG gelieferten Waren durch Division ermittelt und im nachhinein in Rechnung gestellt worden. Der dabei zur Anwendung gelangende Rohaufschlagskoeffizient habe für die Jahre 1992 bis 1994 "1,67" und für das Jahr 1991 "2" betragen. Diese Rohaufschläge sei nach den Feststellungen der Betriebsprüfung eines mit 18. November 1991 datierten, nicht

unterschriebenen Aktenvermerkes von K.S. für das Wirtschaftsjahr 1991 mit 100% und für die Folgejahre mit 67% festgelegt worden.

Der insgesamt zwischen der Bw. und der SF-KG zu erzielte Rohaufschlag sei von der Betriebsprüfung auf Basis einer Stichprobe (n=50) mit 75% ermittelt worden. Aus diesem Grund sei für das Wirtschaftsjahr 1991 unter Beachtung des Fremdvergleiches eine Korrektur des Rohaufschlages auf 67% vorgenommen worden. Dadurch ergebe sich auf der Seite der Bw. ein entsprechend höherer Warenerlös, der als verdeckte Ausschüttung behandelt und wie folgt außerbilanzmäßig hinzugerechnet werde:

Bezeichnung:	Betrag:
entgangener Erlös aus Warenlieferungen:	833.619,00
Umsatzsteuer:	166.723,80
Zwischensumme:	1.000.342,80
Kapitalertragsteuer (KESt):	333.447,60
Verdeckte Ausschüttung:	1.333.790,40

Der für das Jahr 1991 entgangene Erlös in Höhe von S 833.619,-- aus der Anwendung von unterschiedlichen Rohaufschlagskoeffizienten wurde wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	Betrag:
Erlöse 1991:	7.985.576,00
RAK - Rohaufschlagskoeffizient:	1,67
Verrechnungspreis lt. BP:	4.781.782,04
Verrechnungspreis lt. Erkl.:	3.948.163,00
Differenz aus Aufschlagskalkulation:	833.619,04

Nach Auffassung der Betriebsprüfung sei die Korrektur des Rohaufschlages auf 67% vorzunehmen, da eine sich sonst ergebende Gewinnlosigkeit der Bw. steuerlich nicht zu akzeptieren sei.

Den Feststellungen der Betriebsprüfung hält die Bw. mit Berufung vom 23. Oktober 1997 entgegen, die Verrechnungspreise für Lieferungen zwischen der Bw. und der SF-KG seien vereinfachend anhand von Erfahrungswerten ermittelt worden. Aus Wirtschaftlichkeitsüberlegungen erfolge keine Vor- und Nachkalkulation pro Lieferung. Für derartige Abrechnungen mangle es an personeller Kapazität, die unter dem Gesichtspunkt des Gesamtgewinnstrebens der Familie S. auch nicht geschaffen werde.

An der SF-KG sei seit dem Tode von K.T. sen. im Jahre 1994 K.S. zu 100% beteiligt, der gleichzeitig zu 20% am Stammkapital der Bw. beteiligt sei. Die restlichen Anteile an der Bw. würden von den beiden Söhnen Ing. Ch.S. und K.T. jun. gehalten. Das Rechnungswesen werde einheitlich von den Mitarbeitern der Bw. geführt, die Geschäftsführung erfolge einheitlich durch die Familie S., an deren Spitze durch K.S.. Die SF-KG habe im Prüfungszeitraum Gewinne zwischen S 1.000.000,-- und S 2.500.000,-- p.a. erwirtschaftet,

während die Bw. in diesem Zeitraum Gewinne zwischen S 1.000.000,-- und S 8.200.000,-- p.a. erzielt habe. Bestimmte Waren seien von der Bw. eingekauft und an die SF-KG weiterverkauft worden, die diese in weiterer Folge an Kunden vertreibe.

Im vorliegenden Fall erweise sich aufgrund von jahrzehntelanger Erfahrung, dass der Ansatz von pauschalen Verrechnungssätzen trotz der Ungenauigkeit im Einzelfall zu dennoch gerechten Ergebnissen führe. Zu diesem Schluss sei auch die Betriebsprüfung nach monatelangen Berechnungen für drei der vier geprüften Jahre gekommen. Lediglich für das Jahr 1991 wolle die Betriebsprüfung aufgrund eines Stichprobenverfahrens, das zwar bezüglich seiner Berechnung, nicht jedoch bezüglich der Auswahl der Stichproben nachvollziehbar sei, festgestellt haben, dass die angewandten Aufschlagsfaktoren unrichtig seien. In diesem Zusammenhang sei darauf hinzuweisen, dass die Betriebsprüfung bei einem Sortiment von rund 80.000 Artikeln lediglich eine Stichprobe mit $n=50$ gezogen habe.

In dem Schreiben vom 21. November 1996 habe die Betriebsprüfung erklärt, dass die dargestellte Kalkulationsmethode nicht anerkannt werden könne, da als Beleg lediglich ein Aktenvermerk habe vorgelegt werden können, in dem die pauschale Bewertung dargestellt sei. Nach den Ausführungen der Betriebsprüfung sei der im Zuge der Bilanzierung angefertigte Aktenvermerk nicht anzuerkennen, da die Teilnehmer an der Besprechung nicht angeführt und dieser Aktenvermerk nicht unterschrieben sei. Tatsache sei jedoch, dass die im Aktenvermerk dargestellte Verrechnungsweise im Jahresabschluss umgesetzt worden sei. Im vorliegenden Fall "belehre" die Betriebsprüfung den steuerlichen Vertreter der Bw. und stelle die Preisvergleichsmethode, die Wiederverkaufspreismethode und die "cost-plus-Methode" als die einzig zulässigen Methoden der Verrechnungspreisermittlung dar. Allein der Umstand, dass die Bw. unter dem Blickwinkel der Wirtschaftlichkeit auf derartige Kalkulationsmethoden verzichte, finde in der ausdrücklichen "Belehrung" der Betriebsprüfung keinen Niederschlag.

Des Weiteren darauf hinzuweisen, dass der Umsatz zwischen der Bw. und der SF-KG weniger als 2% (!) des Gesamtumsatzes der Bw. ausmache. Die vereinfachend angewandten Aufschlagsfaktoren seien Erfahrungswerte des jahrzehntelang in dieser Branche erfolgreich tätigen Herrn S. und würden sich auch ungefähr mit den Werten der deutschen Einzelhandelsstatistik des Jahres 1990 decken. Herr S. habe den sich zwischen der Bw. und der SF-KG ergebenden Wareneinsatz bis zum Wirtschaftsjahre 1990/91 mit 50% des Nettoverkaufspreises der Waren (ohne USt) und ab dem Wirtschaftsjahr 1991/92 den Wareneinsatz mit 60% des Nettoverkaufspreises der Waren (ohne USt) kalkuliert. Die Betriebsprüfung habe schließlich die Kalkulation für das Jahr 1991 nicht anerkannt und in der Folge eine verdeckte Ausschüttung in Höhe des Differenzbetrages (zuzüglich KEST und USt) an Herrn S. unterstellt. Bei der SF-KG seien in Höhe des Differenzbetrages (zuzüglich USt) Einlagen angesetzt worden.

Bei einer verdeckten Ausschüttung sei das objektive Element der Fremdvergleich und damit die Frage anzustellen, ob die Bw. einem fremden Dritten gegenüber diese Leistungen zu gleichen Konditionen erbracht hätte. Angesichts der vereinfachenden Kalkulation des Herrn S., wo der Verkaufspreis das Doppelte des Einkaufspreises betrage, könne diese Frage bejaht werden.

Im Zuge der Erstellung der Jahresabschlüsse 1991/92, wo es im Wirtschaftsjahr 1991/92 erhebliche Gewinneinbrüche gegeben habe, sei festgestellt worden, dass diese Kalkulation nicht mehr zeitgemäß sei und nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspreche. Daraufhin sei die Kalkulationsmethode dahingehend geändert worden, dass ab dem Wirtschaftsjahr 1991/ 1992 der erzielbare Verkaufspreis mit einem Rohaufschlag von 67% angesetzt worden sei. In der konsequenten Folge sei auch der Verrechnungspreis zwischen der Bw. und der SF-KG geändert worden. Dies wäre auch gegenüber fremden Dritten geschehen. Zu dem für die verdeckte Ausschüttung ebenfalls zu beachtenden subjektiven Element sei anzumerken, dass bis zum Zeitpunkt der Korrektur des Verrechnungssatzes von dessen Richtigkeit ausgegangen worden sei.

Dass durch diese Verrechnungspreise dem Gesellschafter K.S. kein Vorteil zugewendet werden sollte, ergebe sich schon daraus, dass K.S. in seinen persönlichen Interessen geschädigt worden sei. Der Schaden habe darin bestanden, dass die in der SF-KG entstandenen Gewinne mit dem Grenzsteuersatz von 50% versteuert worden seien. Wären diese Gewinne in der Bw. erzielt worden, hätte dies eine Körperschaftsteuerbelastung von lediglich 34% zur Folge gehabt. Das subjektive Element der verdeckten Ausschüttung sei somit nicht erfüllt, da K.S. in seiner persönlichen Interessenslage sogar geschädigt worden sei. Dass keine Vor- und Nachkalkulation angestellt worden sei, sei aus subjektiver Sicht verständlich, wenn man ins Treffen führt, dass der Umsatz zwischen der Bw. und der SF-KG weniger als 2% des Gesamtumsatzes beträgt und daher als unwesentlich anzusehen sei. Der Ansatz einer verdeckten Ausschüttung sei daher nicht gerechtfertigt.

Nach den Ausführungen in der Eingabe vom 16. Dezember 1996 habe nach der deutschen Einzelhandelsstatistik für das Jahr 1990 das Verhältnis Rohaufschlag : Wareneinsatz 39,2 : 60,8 betragen. In diesen Werten würden jedoch auch Aufschlagsminderungen durch Warenverderb und –verlust und Sonder(ab)verkäufe ihren Niederschlag finden, die im gegenständlichen Fall nicht vorliegen. Eine Verrechnung mit 50:50 im Wirtschaftsjahr 1990/91 sei daher sehr wohl gerechtfertigt. Darüber hinaus erscheine es in einem Geschäftszweig, wo fast jeder Verkauf ein eigenes Produkt beinhaltet nicht ausreichend, 50 Produkte auf ihren Rohaufschlag zu untersuchen. Grundsätzlich reiche die Bandbreite der Rohaufschläge von rund 50% bis 150%. Weiters genüge es auch nicht, einen vereinzelt erzielten Rohaufschlag für ein Produkt

heranzuziehen, da die Höhe des Rohaufschlages auch davon abhängt, *wer* insbesondere das Produkt erwerbe (zB Lehrerhausverein, Stammkunden, Wiederverkäufer etc.).

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 15. Mai 1998 wird von dieser ein Rechenfehler sowie ein Vorzeichenfehler hinsichtlich der als Entnahme erfassten Verrechnungspreiskorrektur eingeräumt. Der steuerlichen Vertretung der Bw. sei aber bereits zu Beginn der Prüfung mitgeteilt worden, dass die Überprüfung des Wertansatzes der Verrechnungspreise einen Schwerpunkt der Prüfung darstellen werden und verweist auf ihren seinerzeitigen Vorhalt vom 21. November 1996. Der Betriebsprüfung seien während des Prüfungsverfahrens nie konkret belegbare und nachvollziehbare Antworten erteilt worden, woher die Bw. diese "branchenmäßig traditionelle Kalkulation" auf bloßer Basis eines Aufschlagssatzes herleite und ob die von der Bw. vorgenommene Kalkulation als repräsentativ anzusehen sei. Auch sei der Betriebsprüfung nicht beantwortet worden, warum es von 1991 auf 1992 zu einer derart massiven Änderung der verrechneten Rohaufschlagssätze gekommen sei. Nachdem der Betriebsprüfer bei den Besprechungen zunehmend erkennen habe müssen, dass eine weitergehende Mitwirkung der Bw. nicht zu erwarten sei, sei anhand einer Stichprobe versucht worden, den tatsächlichen Rohaufschlag der angeführten Artikel zu errechnen. Zu der an die Geschäftsführung konkret gestellten Frage, ob die in der Stichprobe ausgewählten Artikel als repräsentativ anzusehen seien bzw. Umsatzträger darstellen würden, habe sich die Geschäftsführung der Bw. nicht geäußert. Auch die Frage einer Änderung der Verhältnisse im Prüfungszeitraum sei nie nachvollziehbar dargelegt bzw. glaubhaft gemacht worden. Aus diesem Grund seien 50 Rechnungen der Fa. R. bzw. I. im Zeitraum August bis September 1995 bzw. April bis Mai 1995 ausgewählt worden, bei denen sich ein Rohaufschlagskoeffizient von 1,7563 ergeben habe. Dieser Rohaufschlagskoeffizient sei der Bw. in Wahrung des Parteiengleichs mitgeteilt worden, die Bw. habe aber nie ein erkennbares Interesse an der konkreten Werteermittlung gezeigt. Nach Auffassung der Betriebsprüfung können Erfahrungswerte nur dann angewendet werden, wenn sie sich weitgehend mit der tatsächlichen Situation decken und nicht – wie von der BP dargestellt – zu unrichtigen Ergebnissen führen. Dies gelte auch unter den – von der Bw. angeführten – Wirtschaftlichkeitsüberlegungen. Insbesondere sprechen jene Überlegungen, die zu einer Reduktion des Aufschlagssatzes führten, aber der Betriebsprüfung nicht mitgeteilt wurden dafür, dass sich die Unternehmensleitung der Bw. der Situation bewusst gewesen sei und ab 1992 eine Korrektur herbeigeführt habe.

Nach Auffassung der Betriebsprüfung halten die vereinbarten Verrechnungspreise der Jahre 1992 bis 1994 nach der Methode des Rohgewinnvergleiches einem Fremdvergleich stand, sodass der angewandte Rohaufschlag von 67% aus derzeitigem Stand auch der Verrechnung im Wirtschaftsjahr 1991 zu Grunde zu legen wäre, sofern keine glaubhafte und nachvollziehbare Darstellung des branchenüblichen Rohaufschlages für 1991 beigebracht werde.

Dass die Bw. auch gegenüber fremden Dritten Waren geliefert und ihre Verrechnungspreise aus diesen Erlösen mittels Rückrechnung mit einem vereinfachten, aus Erfahrungswerten stammenden Rohaufschlagskoeffizienten abgeleitet hätte, stelle eine Behauptung dar, die mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in groben Missverhältnis stehe. Aus obigen Gründen sei der Antrag der steuerlichen Vertretung auf Beibehaltung des bisherigen Verrechnungspreisansatzes abzulehnen. Das subjektive Element der verdeckten Ausschüttung könne jedenfalls schon aus den (objektiven) Umständen des betreffenden Falles erschlossen werden, aufgrund von unüblichen Verrechnungspreisen sei von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der SF-KG für die Jahre 1991 bis 1994 wurde in Tz 32b des BP-Berichtes hinsichtlich der an die Bw. weiterverrechneten Verrechnungspreise festgestellt, dass aus der Bw. resultierenden verdeckten Ausschüttung bei der SF-KG eine *Einlage* (brutto) in Höhe von S 1.000.342,80 (d.s. S 833.619 zuzügl. S 166.723,80 USt) resultiere.

In der Berufung der SF-KG vom 23. Oktober 1997 gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1991 sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1991 werden im wesentlichen nur die – bereits im Berufungsverfahren der Bw. angeführten – Berufungsausführungen wiedergegeben.

Im Zuge des zweitinstanzlichen Verfahrens im Berufungsverfahren der SF-KG wird in Punkt 5 der Niederschrift vom 16. April 1999 seitens der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland festgehalten, dass die in Tz 32b des BP-Berichtes angesprochene Verrechnungspreiskorrektur 1991 nicht weiterhin aufrecht erhalten werde. Des Weiteren sei der in der Stellungnahme der Betriebsprüfung eingestandene Vorzeichenfehler (+S 1.000.342,80 statt: -S 1.000.342,80) im Zuge der Neuberechnung der Einkommensteuer zu korrigieren.

Mit Bescheid vom 3. August 1999 hat das Finanzamt hinsichtlich der mit Berufung angefochtenen Bescheide der SF-KG die entsprechende Berufungsvorentscheidung erlassen.

In der beim Erörterungstermin vom 1. Juni 2006 unterfertigten Niederschrift vom 1. Juni 2006 wird zu der verdeckten Ausschüttung vom steuerlichen Vertreter der Bw. festgehalten, die Betriebsprüfung behandle bei der Bw. Zinsen und Verrechnungen mit der Konsequenz als verdeckte Ausschüttung, dass derartige Aufwendungen bei der Bw. keine Betriebsausgaben darstellen, sondern Ausschüttungen an die Gesellschafter der GmbH. In der Folge sei die Kapitalertragsteuer festgesetzt worden. Auf der Ebene der die Vorteile im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit empfangenden und als verbunden zu bezeichnenden SF-KG habe die Betriebsprüfung Einlagen der Gesellschafter unterstellt. Dieses Vorgehen erscheine deswegen

unkorrekt, da die Vorteile, die möglicherweise von einem verbundenen Unternehmen an das andere verbundene Unternehmen gewährt worden seien, bei der Behandlung durch die Betriebsprüfung nicht spiegelbildlich erscheinen. Somit sei der Abzug als Betriebsausgabe bei der empfangenden Gesellschaft (SF-KG) ausgeschlossen. Es werde auf diesbezügliche Literatur verwiesen.

2.) Verrechnung bzw. Ermittlung von Zentralregionen:

Im Zuge dieser abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 1991 bis 1994 wurde in Tz 34a des BP-Berichtes festgestellt, dass durch die Verrechnung von Zentralregionen zwischen der Bw. und der SF-KG aufgrund eines prozentmäßigen Umsatzschlüssels bestimmter Kosten der Tatbestand einer verdeckten Einlage bewirkt wird. In der Folge errechnete die Betriebsprüfung die Zentralregionen mangels entsprechender, nachvollziehbarer Vereinbarungen unter Einbeziehung von Personalkosten bzw. unter Aufschlüsselung der sonstigen Kosten der Zentrale ohne Filialen. Die Differenzbeträge würden bei der Bw. *verdeckte Einlagen* in dem nachstehend bezeichneten Ausmaß darstellen, die außerbilanzmäßig zu kürzen seien:

	1991	1992	1993	1994
verdeckte Einlage:	- 143.563,00	- 193.664,00	- 156.587,00	- 208.352,00

Den Feststellungen der Betriebsprüfung hält die Bw. mit Berufung vom 23. Oktober 1997 entgegen, die Bw. erbringe eine Reihe von Leistungen für die SF-KG. Dafür werde der SF-KG ein pauschaler Prozentsatz gewisser Aufwendungen verrechnet. Im Rahmen der Betriebsprüfung sei dieser Prozentsatz mit 5% bzw. 3% nachgewiesen worden. Die Betriebsprüfung habe die Zentralregionen selbständig ermittelt und sei zu geringfügigen Abweichungen gekommen, ohne auf die ihr übergebenen Berechnungen einzugehen. Insbesondere würden sich die Abweichungen der Betriebsprüfung aus dem Ansatz der Finanzierungskosten erklären, die das Anlagevermögen der Bw. betreffen, das – mit Ausnahme der EDV-Anlage – nicht im Zusammenhang mit den zu erfassenden Aufwendungen stehe, sondern den Filialbetrieb der Bw. betreffe. Dies habe der Betriebsprüfer, der nach langwierigen Berechnungen zu ähnlichen Ergebnissen wie die Bw. mit ihren pauschalen Sätzen gelangte, nicht anerkannt und auf dem von ihm errechneten Ansatz (unter Einbeziehung der Fremdkapitalzinsen) insistiert. Der pauschale Ansatz der Bw. sei über Jahre hinweg kontinuierlich angewandt worden. Berechnungen, die wochenlange Berechnungen erfordern, würden aus Wirtschaftlichkeitsüberlegungen unterlassen, vor allem dann, wenn sie wirtschaftlich keine Auswirkungen haben. Als wirtschaftlich Denkende halte die Bw. an den bisherigen Ansätzen für die Zentralregionen fest und begehre die Anerkennung dieser. In diesem Zusammenhang sei noch darauf hinzuweisen, dass die Betriebsprüfung außerbücherlich Erträge in gleicher Höhe bei der SF-KG berücksichtigt habe, da sie dort "Entnahmen" darstellen.

Diesen Ausführungen hält die Betriebsprüfung in der Stellungnahme zur Berufung entgegen, dass die der Betriebsprüfung übergebenen Berechnungsbögen nicht geeignet seien, die Höhe der zunächst von der Bw. getragenen und danach an die SF-KG überrechneten Kosten richtig darzustellen. Insbesondere seien Personalkosten bei der Berechnung der Zentralregion zunächst überhaupt nicht berücksichtigt worden. In der von der steuerlichen Vertretung beigebrachten neuerlichen Berechnung seien diese Kritikpunkte zum überwiegenden Teil bereits berücksichtigt worden. Bei der Durchsicht dieser Berechnung habe die Betriebsprüfung jedoch festgestellt, dass die gesamten Strom- und Gas sowie Telefonkosten der Bw. angesetzt und mit einem Umsatzschlüssel auf die SF-KG überrechnet worden seien.

In der mit 22. Oktober 1996 mit Herrn J. und F. anberaumten Besprechung sei vereinbart worden, dass einzelne Aufwandspositionen (Strom, Gas, Telefonkosten und Instandhaltungsaufwand) anhand der Werte der Kostenstellenrechnung nochmals überprüft und mit einem allenfalls geänderten Aufteilungsschlüssel (zB nach m²) dem Betriebsprüfer zur Einsichtnahme vorgelegt werden. Zu der Erfüllung dieser Vereinbarung sei es trotz großzügigster Fristeneinräumung nie gekommen. Aus diesem Grund seien aus dem Betriebsabrechnungsbogen nur die die Liegenschaften T-Straße 2x und 3x betreffenden Strom-, Gas- und Telefonkosten übernommen und mit dem von der steuerlichen Vertretung ermittelten Umsatzschlüssel der SF-KG angelastet worden. Diese Vorgangsweise führe zu einer wesentlich genaueren, verursachungsgerechteren Erfassung der Kosten als bei Miteinbeziehung der Kosten sämtlicher Filialen, die zum Teil ihren Sitz in den Bundesländern haben.

Die direkten Telefon- und Energiekosten seien bereits bei der Bw. erfasst worden. Die Finanzierungskosten seien anhand der Aufstellung der steuerlichen Vertretung übernommen worden, wobei es zu keiner gesonderten Erfassung durch die Betriebsprüfung gekommen sei. Die steuerliche Vertretung habe den Betriebsprüfer auch davon überzeugen können, dass der anteilige Ansatz von Finanzierungskosten nicht verursachungsgerecht wäre. Die Betriebsprüfung verwundere auch, warum es nicht gleich zu einer mit vergleichsweise geringem Aufwand zu bewerkstellenden genauen Überrechnung der Zentralregion gekommen sei.

Mit Gegenäußerung vom 7. Juli 1998 hält die Bw. der Stellungnahme der Betriebsprüfung entgegen, dass die Führung eines gewachsenen Familienbetriebes wie die gesamte T.-Gruppe, die nur von einer Person, nämlich K.S. geführt werde, anderen Gesetzmäßigkeiten folge als beispielsweise ein multinationaler oder auch nationaler Konzernbetrieb mit seinen Tochtergesellschaften. Hier gebe es unzählige Aktionäre oder Gesellschafter, Vorstände und Geschäftsführer mit teilweise divergierenden Interessen, wo auf eine exakte Verrechnung zwischen den einzelnen Unternehmen sicherlich mehr Augenmerk gelegt werde, als im Falle der Bw.. Die Verrechnungen zwischen den Gesellschaften seien im Rahmen des laufenden Geschäftes gewachsen und revidiert bzw. neu gefasst worden, als sie sich als nicht mehr zeitge-

mäßig herausgestellt haben. Jedenfalls sei die Wahl der Verrechnungen nicht unter dem Gesichtspunkt der Steueroptimierung erfolgt, da sich diese Verrechnungen aus dem laufenden Tagesgeschäft ergeben haben, wo mit raschen und unbürokratischen Entscheidungen das Beste für das Gesamtunternehmen erreicht werden solle.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung bei der SF-KG für die Jahre 1991 bis 1994 in Tz 32a des BP-Berichtes ebenso festgestellt, dass die von der Bw. an die SF-KG verrechneten Zentralregion bei dieser Gesellschaft den Tatbestand einer *Entnahme* begründen. Die von der Betriebsprüfung ermittelten Entnahmen seien wie folgt im Verfahren bei der SF-KG hinzuzurechnen:

	1991	1992	1993	1994
Entnahmen:	+ 143.563,00	+ 193.664,00	+ 156.587,00	+ 208.352,00

Gegen die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung bei der SF-KG erlassenen Bescheide betreffend Umsatz- und Gewerbesteuer 1991 bis 1994 sowie Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1991 bis 1994 wurde mit Eingabe vom 23. Oktober 1997 ebenfalls berufen. Dieser Feststellung der Betriebsprüfung werden jene Berufungsausführungen entgegen gehalten, die bereits im Berufungsverfahren der Bw. releviert wurden.

Die zu der Berufung der SF-KG abgegebene Stellungnahme der Betriebsprüfung sowie die Gegenäußerung der SF-KG sind wortident mit den bereits im Zuge des Berufungsverfahrens der Bw. erstatteten Stellungnahme und abgegebenen Gegenäußerung.

Im Zuge des zweitinstanzlichen Verfahrens im Berufungsverfahren der SF-KG wird in Punkt 5 der Niederschrift vom 16. April 1999 seitens der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland festgehalten, dass die in Tz 32a des BP-Berichtes enthaltenen Feststellungen zu den Zentralregion durch den Senat VI der Finanzlandesdirektion nicht weiter aufrecht erhalten werden.

Mit 3. August 1999 hat das Finanzamt hinsichtlich der mit Berufung angefochtenen Bescheide der SF-KG die entsprechende Berufungsvorentscheidung erlassen.

In Punkt 3 der Niederschrift vom 1. Juni 2006 wird im Berufungsverfahren der Bw. festgehalten, dass auch dieses Berufungsbegehren nicht weiter aufrecht erhalten werde. Demnach wären entsprechend der bilanziellen Behandlung bei der SF-KG die verdeckte Einlage rückgängig zu machen und die Einkünfte bzw. Gewinne aus Gewerbebetrieb der Jahre 1991 bis 1994 entsprechend zu erhöhen.

4.) Teilwertabschreibung von Beteiligungen:

4.1) Teilwertabschreibung der Beteiligung SH.:

Im Zuge dieser abgabenbehördlichen Prüfung wurde in Tz 21 des BP-Berichtes festgestellt, dass die in den Wirtschaftsjahren 1991/1992 und 1992/93 vorgenommenen Teilwertabschreibungen der Beteiligung an der SH. in Höhe von S 1.000.000,-- (1991/92 und 1992/93) bzw. S 329.767,90 (1993/94) nicht zulässig seien. Dabei wurde der Buchwert der Beteiligung an der SH. wie folgt vermindert:

Bezeichnung:	TW-AfA:	Restbuchwert:
Wirtschaftsjahr 1991/92:	1.000.000,00	1.659.535,80
Wirtschaftsjahr 1992/93:	1.000.000,00	659.535,80
Wirtschaftsjahr 1993/94:	329.767,90	329.767,90

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung seien die von der Bw. vorgenommenen Teilwertabschreibungen der Beteiligung an der SH. zunächst mit deren schlechter Ertragslage sowie mit Problemen bei in Lohnarbeit hergestellten Produkten begründet worden.

Teilwertabschreibungen einer Auslandsbeteiligung würden in der Phase der Gründung der Gesellschaft grundsätzlich nicht berücksichtigt werden können. Derartige innerhalb eines Zeitraums von 5 Jahren anfallende Anlaufverluste seien im Lichte der teilwertbildenden Faktoren zu sehen. Anlaufverluste können nur ausnahmsweise – zB bei gänzlichem Fehlen von Ertragssaussichten - zur Vornahme einer Teilwertminderung führen. Die Vielzahl der teilwertbildenden Faktoren bringe es mit sich, dass im Wege der Teilwertabschreibung gerade Verluste von ausländischen Gesellschaften, an denen eine Beteiligung im größeren Ausmaß bestehe, typischerweise nicht berücksichtigt werden können. Bei der Teilwertermittlung sei nämlich davon auszugehen, dass die Beteiligung Bestandteil des Unternehmens sei. Dies habe zur Folge, dass nicht der Wert zu Grunde zu legen sei, der der Beteiligung im Falle der Einzelveräußerung beigemessen werde, sondern der Wert des Unternehmensverbundes.

Im Hinblick auf die Komplexität des Teilwertbegriffes habe die Rechtsprechung zur Vereinfachung der Teilwertermittlung sog. Teilwertvermutungen aufgestellt. Die Vermutungen müssen durch den Steuerpflichtigen widerlegt werden und die Umstände für eine Teilwertabschreibung durch ihn nachgewiesen werden. Mangelnde Erweisbarkeit gehe zu Lasten des Steuerpflichtigen. Dabei gehe die Teilwertvermutung für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wie zB bei Beteiligungen von deren Anschaffungskosten aus. Da ein derartiger Nachweis nicht erbracht und zur positiven Geschäftsentwicklung der SH. im Widerspruch stehe, seien die Teilwertabschreibungen zu versagen.

Im Zuge einer Besprechung sei von K.S. gegenüber dem Betriebsprüfer das Argument vorgebracht worden, dass die Bewertung der von der Bw. und von P.C. geleisteten Sacheinlagen bewusst zu hoch angesetzt gewesen sei, um in den Genuss ungarischer Steuerbegünstigungen zu gelangen. Von K.S. und P.C. seien bewegliche Wirtschaftsgüter bzw. eine Liegenschaft als Sacheinlagen in die SH. eingebracht worden. Diese Aussage des K.S. sei

von der Betriebsprüfung im Rahmen der freien Beweiswürdigung in Übereinstimmung mit den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens als zutreffend erkannt worden, zumal eine schlüssige und nachvollziehbare Darstellung der Wertermittlung durch die Bw. trotz mehrmaliger Aufforderung unterblieben sei. Die Seitens der Betriebsprüfung unter Beachtung der Bestimmungen des § 6 Z 14 EStG im Schätzungswege vorgenommene Bewertung habe eine Verminderung des Wertes der Sacheinlagen um S 1.375.000,-- ergeben, da aus abgabenrechtlicher Sicht ein Tauschvorgang vorliege.

Sei aber der Wert einer Sacheinlage gegenüber dem erklärten Wert zu hoch angesetzt worden, entstehe dadurch eine Forderung der Gesellschaft gegenüber ihren Gesellschafter. In der Folge erhöhte die Betriebsprüfung die Gewinne der Jahre 1992 bis 1994 um die in den Wirtschaftsjahren 1991/92, 1992/93 und 1993/94 vorgenommenen Teilwertabschreibung der Beteiligung an der SH. jeweils um S 1.000.000,-- (1991/92 und 1992/93) und S 329.767,90 (1993/94).

In den Jahren 1991 bis 1995 habe die SH. die nachstehend angeführten Ergebnisse nach Steuern erzielt:

Zeitraum:	versteuerte Ergebnisse in Ft:
Jahr 1991	- 338.000,00
Jahr 1992	- 618.000,00
Jahr 1993	3.604.000,00
Jahr 1994	2.103.000,00
Jahr 1995	854.000,00

Die SH. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 1. August 1990 gegründet, im Zeitpunkt der Gründung betrug deren Stammkapital Ft 2.000.000,--. Am Stammkapital der SH. waren P.C. und die Bw. jeweils mit einer Einlage von Ft 1.000.000,-- beteiligt. Als Geschäftsführer dieser Gesellschaft sind B.P. und R.S., wohnhaft in 2xxx M., B-Gasse, bestellt. Den Betriebsgegenstand der SH. bildet laut Gesellschaftsvertrag die Produktion von Industriegütern, die Frachtführung mit LKW (international), der Großhandel mit Lebensmitteln, Haushaltschemikalien und verschiedenen Gebrauchsartikeln sowie der Außenhandel mit Waren und Dienstleistungen.

Mit 1. August 1990 wurde zwischen der Bw. und P.C. (im weiteren "ZK.") die Vereinbarung mit des nachstehenden bezeichneten Inhalts getroffen:

1.	Von den Vertragspartnern wird festgehalten, dass sie für die Produktion von Dispersionsfarben in Ungarn eine gemischte Gesellschaft (Joint Venture) gegründet haben.
2.	Die Organisation, Funktion und Geschäftsteile der Gesellschaft sind in dem Gesellschaftsvertrag geregelt. Diese Vereinbarung regelt die gegenseitigen Verrechnungen zwischen den Partnern.
3.	Die Bw. lässt aufgrund der von ihr gelieferten Rohstoffe in Lohnarbeit von der SH.

	Dispersionsfarben herstellen. Die Bw. verpflichtet sich hiermit, diese Dispersionsfarben, die von der SH. mit den von der Bw. gelieferten Rohstoffen hergestellt wurden, in vollem Umfang nach Qualitätskontrolle innerhalb von 15 Tagen nach dem Abmeldungstermin zu übernehmen und für den Vertrieb dieser Produkte über ihr eigenes Vertriebsnetz zu sorgen.
4.	Die Bw. bleibt Eigentümerin der von ihr gelieferten für die Herstellung der Dispersionsfarben notwendigen Rohstoffe und Fertigprodukte sowie des von der SH. aufgrund dessen hergestellten Endproduktes. Die Bw. zahlt für jedes Kilogramm produzierter und nach Österreich ausgelieferter Farbe S 0,30 Entgelt (zur Zeit). Dies ist der Gegenwert der Lohnkosten + Amortisation + Energie + Wasserverbrauch. Zu dem so gestalteten Preis kommt noch pro Kilogramm Farbe der Forinthbetrag zum Mittelkurs, der ATS 0,40 entspricht, hinzu. SH. schickt innerhalb von 10 Tagen nach Auslieferung eine Rechnung in Höhe von 0,70 ATS/kg Farbe an die Bw.. Die Bw. ist dafür verantwortlich, dass die ausgeworfene Summe innerhalb von 8 Banktagen an das Bankkonto der SH. überwiesen wird. Die von Ungarn stammenden, für die Produktion notwendigen Rohstoffe und Fertigwaren können nur mit der Genehmigung der Bw. verwendet werden. SH. ist nur für den Produktionsablauf verantwortlich. SH. hat ausschließlich das Recht, die von SH. hergestellte und in Ungarn verbliebene Farbe in Ungarn zu vertreiben. Die Partner dafür werden später zu vereinbaren sein.
5.	Die Bw. überträgt ihr Markenzeichen "T." und das Eigentumsrecht der Trademark nicht an die Gesellschaft. Die Gesellschaft ist aber berechtigt, ohne Gegenleistung für die Dauer der Tätigkeit der Gesellschaft für SH. diese zu benützen.
6.	Die Partner vereinbaren, dass sie das Stammkapital der SH. im Jahre 1990/91 voraussichtlich auf den Betrag von Ft 28.000.000,-- erhöhen werden. Die Erhöhung des Stammkapitals erfolgt seitens der Bw. durch Sacheinlage maschineller Anlagen und Personenkraftwagen, seitens der ZK. P. durch Sacheinlage von Gebäuden, Umbau und Produktion von Behältern. Die Erhöhung des Stammkapitals erfolgt in der Weise, dass die Stammeinlagen der Gesellschafter auch nach der Erhöhung gleich sind.

Aus dem Schreiben der Bw. vom 19. Dezember 1990 betreffend das Internationalisierungspaket "T.-Hungaria" ergibt sich, dass man aus der beiliegenden Liste ersehen könne, welche Investitionen bis jetzt vorbereitet und bestellt seien, um in den ersten Tagen des Jahres 1991 in P. montiert zu werden. Aufgrund der besonderen Situation haben viele Anlagen im Betrieb mit eigenen Technikern und Spezialisten erstellt werden müssen. Insbesondere sei dies bei der Konstruktion der zentralen Mischeinheit erforderlich gewesen. Als Zusatzgeschäft zu der Produktion in Ungarn erwarte die Bw. die Lieferung von Fertigwaren aus Österreich in den ungarischen Markt, weil ja das Sortiment der ungarischen Produkte nur einen kleinen Teil des gewerblichen Bedarfes decke. Die Bw. rechne mit einem Lieferumfang von ca. S 5 Millionen am Anfang, mit starken Steigerungsraten bei entsprechender Entwicklung des ungarischen Geschäfts insgesamt. Die entsprechenden Betriebsvoraussetzungen seien geschaffen durch die Vereinbarung einer Kooperation mit einem ungarischen Großhandelsunternehmen, das 14 Stützpunkte in Ungarn betreibe. Damit wäre die Flächendeckung möglich.

Mit Änderung des Gesellschaftsvertrages vom 6. März 1991 wurde das Stammkapital der SH. auf Ft 3.340.000,-- erhöht, welche wie folgt aus einer Bareinlage in Höhe von Ft 2.000.000,-- sowie einer Sacheinlage (Apport) von Ft 1.340.000,-- resultiert:

Einlage:	Betrag in Ft:	Gesellschafter:	Bezeichnung:
Bareinlage	1.000.000,00	ZK. P.	
Bareinlage	1.000.000,00	Bw.	
Sacheinlage	520.000,00	ZK. P.	2 Stück Behälter à 15 m ³
Sacheinlage	820.000,00	Bw.	Opel-Kadett (Diesel) PKW
SUMME:	3.340.000,00		

Demnach hatte die Bw. auf diese Kapitalerhöhung eine Bareinlage von Ft 1.000.000,-- zu leisten und als Sacheinlage einen PKW des Typs "Opel-Kadett" einzubringen.

Aus dem Protokoll vom 14. Mai 1991 der Mitgliederversammlung der SH. ergibt sich aus dem 2. Tagesordnungspunkt, dass die Gründer bei Gründung der SH. ausschließlich an Lohnarbeit gedacht und diese auch geregelt haben. Im Gegensatz dazu würden der Verkauf in Ungarn aufgrund der auftretenden Bedürfnisse und auch der Import von verschiedenen Produkten der Farbenindustrie in den Tätigkeitsbereich der SH. fallen. Über diese Fragen sei eine Regelung getroffen und ein Abstimmungs-Entwurf übergeben worden. Die Abstimmung sei in der Anlage des jetzigen Protokolles enthalten. Der Beginn der Produktion bei der SH. habe die Einstellung von 8 Dienstnehmern bei der SH. erforderlich gemacht.

Mit 10. Juni 1991 hat die SH. mit der Produktion begonnen und nach den Ausführungen im Bericht über die Geschäftstätigkeit für das 1991 vom 16. März 1992 im Zeitraum 10. Juni 1991 bis 18. September 1991 nach der Lösung von Anlaufproblemen (Rühren, Filtration) die folgenden Produkte hergestellt:

	Angaben in Kilogramm:				
Bezeichnung:	à 3kg:	À 8kg:	à 25kg:	à 30kg:	Insgesamt:
Raumfarbe	150	4.624	-	324.300	346.714
Bio-Lotos	-	4.752	5.325	-	10.077
Firnweiss	-	4.800	8.275	-	13.075
				SUMME:	369.866

Die dabei von der SH. produzierten Farben seien im Ausmaß von 312t im Veredelungsverkehr hergestellt und bis 1. Oktober 1991 nach Österreich zurückgeliefert worden. Nach den Ausführungen in Punkt 3 dieses Geschäftsberichtes habe die Einführung der von der SH. hergestellten Farben in den ungarischen Markt verhältnismäßig spät, am Ende der Farbeneinkaufssaison begonnen. Im Rahmen der Marketingtätigkeit seien drei Hauptrichtungen verfolgt worden:

- guter Kontakt mit der Landesmalerinnung in Budapest, Fachreisen nach Österreich zur Bw. für Malermeister;
- Kontaktaufnahme mit den Großhandelsunternehmen in Westungarn und Budapest.

- Teilnahme an Ausstellungen (Mozaik Baustoffausstellung in Esztergom und Kecskemét) sowie Fachtagungen in Budapest und L..

Die SH. habe den Ausführungen im Geschäftsbericht 1991 auch mit dem Import der von der Bw. in Österreich vertriebenen Waren begonnen. Zur Zeit gebe es eine geringe Differenz zwischen Importpreis und dem ungarischen Preisniveau, sodass bei dieser Tätigkeit nur als Nebentätigkeit gerechnet werden könne. Einkommen aus dem Vertrieb der Import-Waren: Ft 2.000.000,--. Die Produktion habe demnach bis 18. September 1991 gedauert.

Die SH. ermittelt ihren Gewinn gemäß den gesetzlichen Vorschriften nach einer "vereinfachten Buchhaltung", in der das Ergebnis als Unterschiedsbetrag zwischen "Einkommen" und "Kosten" (keine Selbstkostenrechnung) ermittelt wird und selbstproduzierte Waren nur mengenmäßig, aber nicht wertmäßig gebucht werden können. Im Jahre 1991 seien von der SH. die folgenden Anlaufkosten zu tragen gewesen:

Bezeichnung:	in Ft:
Firmenregistrierung:	126.800,00
Vertriebsgenehmigungen:	72.800,00
Mehrwertsteuer von dem PKW:	205.000,00
Wasserleitungsausbau:	118.000,00
SUMME Anlaufkosten:	522.600,00
Wert der im Magazin stehenden Produkte:	640.000,00

Mit einer weiteren Änderung des Gesellschaftsvertrages am 29. Juli 1991 wurde das Stammkapital der SH. abermals auf Ft 31.320.000,-- erhöht. Der Erhöhungsbetrag setzt sich zufolge der Vereinbarung vom 29. Juli 1991 aus einem Bargeldbetrag von Ft 2.970.000,-- sowie aus einem materiellen Betrag (Apport) von Ft 28.350.000,-- wie folgt zusammen:

Einlage:	Betrag in Ft:	Gesellschafter:	Bezeichnung:
Bareinlage	1.000.000,00	ZK. P.	
Bareinlage	1.970.000,00	Bw.	
Sacheinlage	14.660.000,00	ZK. P.	lt. Beilage 1 Apport-Liste
Sacheinlage	13.690.000,00	Bw.	lt. Beilage 1 Apport-Liste
SUMME:	31.320.000,00		

Zufolge dem Protokoll über die am 29. Juli 1991 in P. stattgefundenen Mitgliederversammlung der SH. bestehe die Sachleistung der "ZK. P." in der Einlage eines Grundstückes mit 1.645m² in P. 1xx mit dem darauf befindlichen umgebauten Gebäude (versehen mit einer Haupttelefonleitung) im Wert von Ft 14.140.000. Seitens der Bw. erfolge diese Sachleistung mit Maschinen, maschinellen Einrichtungen und sonstigen Ausrüstungen im Wert von Ft 12.870.000,--, die in der Apportliste unter den Punkten 2 bis 25 angeführt seien. Diese Kapitalerhöhung wurde in das Handelsregister eingetragen.

Nach dem für das Jahr 1992 erstellten Geschäftsplan sollte die SH. für das Geschäftsjahr 1992 einen positiven Überschuss von Ft 2.950.000,-- erzielen.

Dem weiteren Protokoll vom 24. März 1992 der Mitgliederversammlung der SH. ist zu entnehmen, von Dr.A. werde beanstandet, dass hinsichtlich des Veredelungsverkehrs bei der Jahresmenge von 312t (1991) die vereinbarte Lohnarbeitsgebühr die auftretenden Kosten der SH. nicht decke. Dr.A. schlage deshalb vor, dass die vereinbarte Lohnarbeitsgebühr von S 0,70/kg überprüft werden sollte. Diesen Ausführungen hält K.S. entgegen, dass die Bw. mit dem Jahresergebnis 1991 zufrieden sei und eine Lohnarbeitsgebühr von S 0,75/kg annehmen könne. Des Weiteren wird von B.P. festgehalten, dass sich der ausgewiesene Verlust der SH. von -Ft 338.000,-- (1991) auch aus den Eigenschaften der vereinfachten zweifachen Buchhaltung aus Kosten und Aufwandsdifferenzen ergebe, da die am Jahresende vorhandenen eigenen Produktionswaren im Wert von ca. Ft 640.000,-- nicht in die Bilanz haben einbezogen werden können. B.P. erinnere auch daran, dass ungefähr Ft 500.000 als einfache Kosten für Firmenregistrierung, Handelsgenehmigungen, Investition Wassernetz und Steuern das Jahr 1991 belasten. In dieser Mitgliederversammlung stimmten die Mitglieder dem Bau eines offenen Magazins im Wert von ca. Ft 1.000.000,--, der Durchführung von Dach-Isolierungsarbeiten der Betriebshalle im Wert von Ft 200.000,-- sowie den Ankauf eines gebrauchten Mischers von S 60.000,-- zu.

Nach dem für das Jahr 1993 erstellten Geschäftsplan sollte die SH. für das Geschäftsjahr 1993 einen positiven Überschuss von Ft 3.151.000,-- erzielen.

Aus der "schriftlichen Ergänzung zum Geschäftsbericht der SH. 1992 und zum Geschäftsplan 1993" vom 26. Feber 1993 ergibt sich, dass im Jahre 1992 vom produktionstechnischen Standpunkt aus alles ohne Probleme verlaufen sei, da die Maschinen und Einrichtungen fehlerfrei gearbeitet haben. Insbesondere seien im Jahr 1992 335 Tonnen Innenwand-Farbe (aus eigener Herstellung) in den Verkauf gebracht worden. Das sei mehr als das Sechsfache des Jahres 1991 und übersteige mit 11,7% den Plan. Hauptverkaufsrichtungen seien Großhandelsunternehmen, Baufirmen, Kleinhandelseinheiten und Malermeister gewesen. In der neuen Form des Verkaufes/Absatzes habe die SH. ab 15. Juli 1992 einen Handelsvertreter eingestellt, dessen Umsatz Ft 1.750.000,-- betragen habe. Die Tätigkeit des Handelsvertreters könne daher als erfolgreich bezeichnet werden. Im Laufe des Jahres 1993 könne eventuell über die Erweiterung des Handelsvertreternetzes gesprochen werden. Im Jahre 1992 haben sich die Preise nicht geändert und auch der Geschäftsplan 1993 sei auf dem von 1992 begründet. Natürlich bringe die bedeutende Änderung in der Währungsrelation Forint zu Schilling eine Änderung der Produktionspreise mit sich. Die von der SH. produzierte Produktionsmenge habe 86,2% der geplanten Produktion betragen. Auch habe im Jahre 1992 bei den Importwaren der erreichte Umsatz den geplanten Umsatz weit überschritten. Wichtige Produktgruppen seien dabei die für die Fensterindustrie importierten wasserverdünnbaren Schichtensysteme, Fassadenfarben, Färbemittel, Holzpflegemittel und Holzfasertapeten

gewesen. Die finanzielle Lage der SH. sei während und bis zum Ende des Jahres 1992 stabil gewesen, Liquiditätssorgen habe es keine gegeben. Die vorgeschlagene und mit den Mitgliedern vorab abgestimmte Dividende 1992 habe Ft 750.000,-- betragen.

Aus dem Schreiben vom 7. Feber 1995 betreffend die "Aktualisierung des gültigen Geschäftsplanes für das Jahr 1995" ergibt sich, dass mit einer durchschnittlichen Produktionserhöhung von 17% bis 18% gerechnet werde. Davon würden 10% bis 12% auf Raumwandfarben (innen), 35% bis 40% auf sonstige Produkte (Fassadenfarben, Latexfarben, Grundierfarben) und 0% bis 5% auf den Export entfallen. Beim Absatz von Importwaren plane die SH. eine Umsatzerhöhung von 14% bis 15% netto. Wegen der unvermeidbaren Preisänderungen sei jedoch nicht sicher, ob dies eine Volumenerhöhung bedeute. Hinsichtlich der Verkaufspreise gegenüber dem Jahresende 1994 sei eine Preiserhöhung zwischen 15% und 20% in Betracht gezogen worden. Der für das Geschäftsjahr 1995 geplante Gewinn betrage laut dem Geschäftsplan 1995 vom 7. Feber 1997 demnach Ft 3.600.000,--.

Den Feststellungen der Betriebsprüfung hält die Bw. mit Berufung vom 23. Oktober 1997 entgegen, die SH. sei im Jahre 1990, also etwa ein Jahr nach dem Fall des "Eisernen Vorhanges" als eine ungarische Gesellschaft gegründet worden. Die Motivation für die Gründung einer ungarischen Gesellschaft habe darin bestanden, dass die Bw. keine Geschäftsmöglichkeiten habe versäumen wollen. In der Folge habe sich herausgestellt, dass die Aktivitäten in Ungarn bei Weitem nicht den erwarteten Erfolg gebracht haben. Dies sei bereits bei der Erstellung des Jahresabschlusses 1991/92 erkennbar gewesen, weswegen eine Teilwertabschreibung in Höhe von S 1.000.000,-- auf einen Beteiligungsansatz von rund S 1,7 Millionen erfolgt sei. Wegen Nichteintretens der Erwartung, dass über die SH. ein entsprechend potenter Markt erschlossen werden könnte, sei 1992/93 eine weitere Abwertung um S 1.000.000,-- auf rund S 700.000,-- erfolgt. Schließlich sei der Beteiligungsansatz im Wirtschaftsjahr 1993/94 nochmals um rund S 300.000,-- auf S 300.000,-- abgewertet worden. Diese Abwertungen seien nach der Bestimmung des § 204 Abs 2 HGB in Form einer außerordentlichen Abschreibung erfolgt, der damals noch ohne der Einschränkung des § 12 Abs 3 Z 2 KStG 1988 steuerlich zu folgen gewesen sei. Dieser Abwertung stehe daher das in Zusammenhang mit Beteiligungen stehende Anschaffungskostenprinzip, demzufolge eine Abwertung kurz nach der Anschaffung nur dann möglich sei, wenn sich die Verhältnisse ändern, nicht entgegen. Gerade im Jahre 1990 seien die Geschäftsmöglichkeiten in Ungarn von vielen Unternehmern weit überschätzt worden. Österreichische Unternehmer haben sich eine wesentliche Erweiterung ihres Absatzes und hohe Profite durch – im Verhältnis zum österreichischen Niveau – niedrige Kosten erwartet. Dabei sei jedoch übersehen worden, dass die Mentalität der Ungarn nicht der österreichischen entspreche. Insbesondere haben sich sehr bald große Unterschiede beim Arbeitseinsatz der ungarischen Mitarbeiter zu den österreichischen Mitarbeitern herausgestellt.

So sei die ungarische Gesellschaft aus österreichischer Sicht ertraglos. Auch habe sich bald herausgestellt, dass die ungarische Beteiligung keinen "Prestigewert" für ein österreichisches Unternehmen habe, da eine Repräsentanz in Ungarn sehr rasch gegründet werden könne und darüber hinaus dort auch keine befriedigenden Geschäftsergebnisse erzielt werden können.

Wenn die Betriebsprüfung in ihrem BP-Bericht die Ausführungen von Quantschnigg/Schuch zu § 6 Tz 90, 92 zum Einkommensteuergesetz 1988 anführe, dann sei darauf hingewiesen, dass gerade dort die Möglichkeit einer Teilwertabschreibung bei Vorliegen der oben angeführten Umstände bejaht werde. So werde eine steuerlich wirksame Teilwertabschreibung für zulässig gehalten, wenn es sich bei der Investition um eine Fehlinvestition handle. Eine solche liege vor, wenn nach der Anschaffung Umstände hervortreten, die die Anschaffungskosten weit überhöht scheinen lassen. Wesentlich dabei sei, dass das Eintreten dieser Umstände bei der Anschaffung dieser Beteiligung nicht absehbar gewesen sei. Im Falle der SH. habe im Zeitpunkt der Gesellschaftsgründung mit einem – wenn auch ungewissen – Erfolg gerechnet werden können. Jedoch habe sich das Nichteintreten dieses Erfolges jedoch relativ bald herausgestellt. Auch aus heutiger Sicht scheine der Bilanzansatz nicht höher als der in der Handelsbilanz gezeitigte. Der Hinweis auf die Komplexität des Teilwertbegriffes und dessen Definition möge ein weiteres Argument für eine Teilwertabschreibung sein. Ein Erwerber der gesamten T. hätte an den jeweiligen Stichtagen im Rahmen eines Gesamtkaufpreises für die ungarische Beteiligung wegen Nichteintretens der Erwartungen, die bei Abschluss der Beteiligung bestanden haben, nicht mehr als den bilanziellen Wert bezahlt. Ganz im Gegenteil hätte ein Erwerber ins Treffen geführt, dass eine schnelle Liquidation der ungarischen Gesellschaft eher mit weiteren Kosten verbunden gewesen wäre. Wenn die Betriebsprüfung die positive Geschäftsentwicklung der ungarischen Beteiligungsgesellschaft anmerke, dann sei dies nicht nachvollziehbar. Bis dato habe es keinen Schilling an Beteiligungserträgen gegeben. Ergänzend sei erwähnt, dass der ursprüngliche zweite Gesellschafter an dem ungarischen Unternehmen, die C., diese Beteiligung wegen Ergebnislosigkeit bereits aufgegeben habe. Abschließend sei darauf hingewiesen, dass die Zulässigkeit einer Teilwertabschreibung von Beteiligungen stets als Folge eines handelsrechtlichen Abwertungsgebotes bei dauerhafter Wertminderung gegeben gewesen sei. Steuerlich sei lediglich eine Einschränkung hinsichtlich ausschüttungsbedingter Abschreibungen und die Pflicht auf Verteilung auf sieben Jahre definiert. Die Bw. begehre daher die Anerkennung der Teilwertabschreibung entsprechend dem handelsrechtlichen Ansatz.

Aus der an den Betriebsprüfer während des BP-Verfahrens gerichteten Eingabe vom 16. Dezember 1996 ergibt sich, dass es sich bei den Verlusten der SH. nicht um Anlaufverluste im landläufigen Sinne handle, sondern um Probleme, die den Fortbestand des Beteiligungsunternehmens gefährdet erscheinen ließen.

Den Berufungsausführungen hält die Betriebsprüfung in der Stellungnahme vom 15. Mai 1998 entgegen, dass die von der Bw. vorgelegten Unterlagen eine positive Ertragsentwicklung zeigen würden. Selbst wenn bis dato keine Beteiligungserträge ausgeschüttet worden seien, so sei nach Auffassung der Betriebsprüfung die positive Ertragslage nach Anlaufverlusten unschwer zu erkennen. Zudem wären die unterschiedlichen Rechnungslegungsvorschriften zu beachten. So ergebe sich aus dem Tätigkeitsbericht der SH. des Jahres 1991, dass die SH. eine "vereinfachte Buchführung" durchgeführt habe, in der diese selbstproduzierte Wirtschaftsgüter nicht buchen könne. Des Weiteren ergebe sich aus dem Protokoll über die Mitgliederversammlung der SH. vom 24. März 1992, dass die Bw. mit dem Bilanzergebnis des Jahres 1991 zufrieden sei. Insbesondere könne bei einer Auslandsbeteiligung in der Phase der Gründung keine Teilwertabschreibung berücksichtigt werden, da derartige Anlaufverluste während der ersten 5 Jahre im Lichte der teilwertbildenden Faktoren zu sehen seien. Anlaufverluste könnten nur ausnahmsweise – bei gänzlichem Fehlen von Ertragsaussichten zur Vornahme einer Teilwertabschreibung führen. Unter Verweis auf *Lang* sei bei der Teilwertermittlung der Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft davon auszugehen, dass nicht der Wert zu Grunde zu legen sei, der der Beteiligung im Falle der Einzelveräußerung beigemessen werde, sondern der Wert im Rahmen des Unternehmensverbundes. Nach den Ausführungen von *Quantschnigg/Schuch* bringe es die Vielzahl der teilwertbildenden Faktoren mit sich, dass im Wege der Teilwertabschreibung gerade Verluste von ausländischen Gesellschaften, an denen eine Beteiligung im größeren Ausmaß bestehe, typischerweise nicht berücksichtigt werden können.

Im Hinblick auf die Komplexität des Teilwertbegriffes habe die Rechtsprechung zur Vereinfachung der Teilwertermittlung sog. Teilwertvermutungen aufgestellt. Diese Teilwertvermutungen müssen durch den Abgabepflichtigen widerlegt werden bzw. die Umstände für eine Teilwertabschreibung durch ihn nachgewiesen werden. Mangelnde Erweisbarkeit gehe dabei zu Lasten des Steuerpflichtigen. Für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wie zB Beteiligungen gehe die Teilwertvermutung von den Anschaffungskosten aus. Von wesentlich größerer Bedeutung für die von der Bw. vorgenommene Verminderung des Beteiligungsansatzes sei – nach Auffassung der Betriebsprüfung – die Bewertung der *Sacheinlagen* anlässlich der Kapitalerhöhung. Sei nämlich der Wert der Sacheinlage gegenüber dem erklärten Wert bewusst zu hoch angesetzt worden, entstehe dadurch eine Forderung der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter, deren Nichtverzinsung eine verdeckte Ausschüttung bewirke. Da die Bewertung der Sacheinlagen für die Betriebsprüfung nicht nachvollziehbar dargelegt worden sei, sei die Bw. aufgefordert worden, die entsprechenden Unterlagen im Original vorzulegen, aus denen die Wertansätze (gemeinen Werte) für die nachstehend be-

zeichneten und von der Bw. eingelegten Wirtschaftsgüter schlüssig und nachvollziehbar hervorgehen:

Bezeichnung:	Einlagewert:	Bemerkungen der BP:
Rührdissolver:	S 950.000,00	Diesem Wirtschaftsgut stehe kein Buchwertabgang bei der Bw. gegenüber. Auf Befragung habe K.S. erklärt, dass es sich hierbei um ein selbst erstelltes Wirtschaftsgut handle, dass in O. durch Arbeiter selbst hergestellt worden sei. K.S. habe zugesagt, die entsprechenden Unterlagen über verwendete Materialien (Einkaufspreise), die Arbeitszeit, Kosten der an der Herstellung beteiligten Arbeiter bzw. Planzeichnungen und dgl. beizubringen und die Bewertung schlüssig darzulegen. Diese Zusage sei von K.S. bis dato nicht eingehalten worden.
Hubstapler mit Gasbetrieb:	S 150.000,00	Diesem Wirtschaftsgut stehe kein Buchwertabgang bei der Bw. gegenüber. Die den Rührdissolver betreffenden Anmerkungen der Betriebsprüfung würden daher ebenfalls gelten. Eine Beibringung der Eingangsrechnungen für diesen Hubstapler bzw. eine Darlegung der Überlegungen für den getroffenen Wertansatz durch K.S. sei ebenfalls nicht erfolgt.
3 Lagertanks Anl.Nr. 400.00620-00625:	S 150.000,00	Diese seien per 19.12.1990 um insgesamt S 60.000,-- angeschafft worden. Ob es sich hierbei um neuwertige oder gebrauchte Wirtschaftsgüter handle, oder ob Arbeiten zur Selbsterstellung erbracht und ob diese Arbeiten gegebenenfalls eine Steigerung des gemeinen Wertes innerhalb eines Zeitraumes von 4 Monaten begründen, sei im BP-Verfahren nicht dargelegt worden.
2 Förderpumpen Anl.Nr. 200-00050 Anl.Nr. 200-00060:	S 80.000,00	Diese seien am 23.11.1978 bzw. 12.6.1979 angeschafft worden, sodass deren Buchwerte zum 23.4.1991 jeweils S 1,-- betragen haben. In diesem Zusammenhang sei von der Betriebsprüfung um Mitteilung der historischen Anschaffungskosten bzw. etwaiger Anschaffungskosten ersucht worden. Die Mitteilung dieser durch die Bw. sei ebenfalls unterblieben.
Abfüllanlage Anl.Nr. 200-00120:	S 140.000,00	Zum 1.6.1983 haben deren Anschaffungskosten S 14.025,-- betragen. Auch diesfalls sei die Bw. um die Übermittlung einer schlüssigen und nachvollziehbaren Darlegung des gemeinen Wertes ersucht worden.

Die Problematik der Vorgangsweise der Bw. sei nach den Ausführungen in der Stellungnahme der Betriebsprüfung jedenfalls eine zweifache: Einerseits könne eine bewusste Überbewertung der dargestellten Wirtschaftsgüter nicht ausgeschlossen werden, die zu einer Forderung der SH. bzw. zu einer Verbindlichkeit der Bw. in Höhe des Differenzbetrages des Beteiligungsansatzes bzw. der Summe der gemeinen Werte führen würde. Andererseits weise die Ergebnisentwicklung der SH. nach den Verlusten der Jahre 1991 und 1992 in den Jahren 1993 bis 1995 einen positiven Trend auf. Die vorstehend angeführten Gründe würden aus der Sicht der Betriebsprüfung jedenfalls eindeutig einer von der Bw. geforderten Teilwertabschreibung widersprechen. Die Berufung wäre daher in diesem Punkt abzuweisen.

Nach den Ausführungen in der mit 7. Juli 1998 von der Bw. erstatteten Gegenäußerung seien die an die SH. geknüpften Erwartungen nicht eingetroffen. Die SH. habe in den letzten Jahren leicht positive Ergebnisse erbracht, für die Gesellschafter aber jedenfalls nicht jenen Wert, der den kumulierten Anschaffungskosten entsprechen würde und nach den Feststellungen der Betriebsprüfung anzusetzen wäre. Dieser Umstand zeige sich am besten dadurch, dass der ursprüngliche zweite Gesellschafter der C., mittlerweile aus der Gesellschaft ausgeschieden sei, ohne für den Gesellschaftsanteil einen Veräußerungserlös zu erzielen. Damit könne die Wertlosigkeit der Beteiligung wohl am besten dokumentiert werden. Die Teilwertabschreibungen seien daher entsprechend vorzunehmen gewesen.

In der beim Erörterungstermin unterfertigten Niederschrift vom 1. Juni 2006 wird zu der Teilwertabschreibung der Beteiligung an der SH. wie folgt Stellung genommen: Aus der Sicht der Jahre, in denen die Teilwertabschreibungen vorgenommen wurden, habe seitens der Bw. auf lange Sicht nicht mit Gewinnausschüttungen gerechnet werden können. Bis dato seien auch solche Ausschüttungen nicht erfolgt. Grund dafür sei insbesondere, dass zwar das Eigenkapital der Gesellschaft zwar in den ersten Jahren erhalten habe werden können, dem Eigenkapital allerdings das im Rahmen der Sachgründung eingebrachte Anlagevermögen (Grundstück und maschinelle Anlagen) gegenüber gestanden sei. Ein schriftliches Bewertungsgutachten zur Teilwertabschreibung im Jahre 1991 sei nicht eingeholt worden. Zur Frage der Bewertung der Beteiligung sei festgehalten, dass nach der gängigen Bewertungspraxis (zB KFS/BW1) der Wert eines Gesellschaftsanteiles als die Summe der abgezinsten zukünftigen Erträge aus der entsprechenden Beteiligung, wobei bei einer zu unterstellenden begrenzten Beteiligungsdauer auch ein allfälliger Liquidationswert zu berücksichtigen sei. Aus diesem Grunde würden in Bewertungen auch Sachwertansätze üblicherweise einfließen. Zu den Sachwerten der ungarischen Gesellschaft sei festgehalten, dass zwischen den Gesellschaftern ("C." und Bw.) die Vereinbarung bestanden habe, dass im Falle der Auseinandersetzung den jeweiligen Gesellschaftern das von diesen eingebrachte Vermögen zugerechnet werde. Tatsächlich sei es im Jahre 1996 zum Ausscheiden der "C." als

Mitgesellschafterin gekommen. In diesem Zusammenhang seien die Grundstücke, die "C.." seinerzeit eingebracht hatte, dieser im Wege einer Kapitalherabsetzung übertragen worden. Der Bw. als Gesellschafterin seien sohin von Beginn an lediglich die von der Bw. im Rahmen der Gründung eingebrachten Produktionsanlagen verblieben, in denen keine stillen Reserven erblickt werden konnten, zumal diese Anlagen auch für die Bw. selbst nicht mehr brauchbar gewesen seien, da sie mittlerweile neue Anlagen in Österreich errichtet hatte und auch ein Verkauf an einen fremden Dritten schon rein aus Konkurrenzgründen unmöglich gewesen wäre. Abschließend sei darauf hingewiesen, dass es im Rahmen der Gründung der Gesellschaft zu einer entsprechenden Reservenauflösung im Vorfeld der Beteiligung gekommen sei, die durch die Teilwertabschreibung im Wesentlichen nur rückgeführt worden sei. Die Anteile an der Beteiligung an der SH. werden nach wie vor von der Bw. gehalten.

Nach den Ausführungen in der Niederschrift vom 1. Juni 2006 seien die Werte der Sacheinlagen anlässlich der mit 29. Juli 1991 getätigten Sacheinlagen in Höhe von Ft 13.690.000,-- in Höhe der Werte im BP-Bericht unstrittig.

Bei dem mit 1. Juni 2006 anberaumten Erörterungstermin wurde von der Bw. eine tabellarische Aufstellung nachgereicht, anhand derer die Umsatzentwicklung sowie die Entwicklung der handelsrechtlichen Ergebnisse der SH. in den Jahren 1991 bis 1999 wie folgt dokumentiert wird:

Jahr:	HR-Ertrag in Ft:	Rendite:	Ertrag in €:	Umsatzerlöse in Ft:
1991	0,00		-7.628,-- €	8.108.000,00
1992	2.104.000,00	6,72%	22.505,-- €	41.022.000,00
1993	589.000,00	1,88%	5.460,-- €	62.542.000,00
1994	603.000,00	1,93%	4.844,-- €	84.029.000,00
1995	0,00	0,00%	0,-- €	102.564.000,00
1996	4.931.000,00	15,74%	29.747,-- €	128.528.000,00
1997	1.595.000,00	5,09%	8.339,-- €	150.558.000,00
1998	-6.474.000,00		-29.331,-- €	222.670.000,00
1999	5.552.000,00	1,76%	21.798,-- €	242.971.000,00
2000	1.995.000,00			283.217.000,00
2001	113.000,00			266.556.000,00
2002	-8.392.000,00			297.454.000,00
2003	-9.604.000,00			30.381.000,00
2004	7.207.000,00			311.401.000,00
2005	-973.000,00			334.943.000,00

Bei den in Eurobeträgen zur Anwendung gelangten Wechselkursen handle es sich um Annahmen, wo eine Inflationsrate von 15,39% berücksichtigt und interpoliert worden sei. Erst für das Jahr 1999 würde der Bw. wiederum ein Wechselkurs vorliegen. Die strategische Bedeutung der SH. habe grundsätzlich in dem Versuch bestanden, auf dem ungarischen Markt Fuß zu fassen. Doch seien die Absatzmöglichkeiten auf dem ungarischen Markt bei weitem

überschätzt worden. Die Bw. beliefere im österreichischen Markt eher kleinere Handwerksbetriebe, auf dem ungarischen Markt seien Baumärkte und Händler von der SH. beliefert worden.

Mit Eingabe vom 9. Juni 2006 reichte die Bw. Kopien der ungarischen Steuererklärungen der SH., denenzufolge in Abweichung zu den von der Betriebsprüfung festgestellten steuerlichen Ergebnissen die SH. die folgenden Ergebnisse nach Steuern erzielt habe:

Zeitraum:	versteuerte Ergebnisse in Ft:	Zeitraum:	versteuerte Ergebnisse in Ft:
Jahr 1991	461.000,00	Jahr 1998	0,00
Jahr 1992	622.000,00	Jahr 1999	203.000,00
Jahr 1993	441.000,00	Jahr 2000	633.000,00
Jahr 1994	391.000,00	Jahr 2001	86.000,00
Jahr 1995	310.000,00	Jahr 2002	149.000,00
Jahr 1996	1.082.000,00	Jahr 2003	116.000,00
Jahr 1997	605.000,00	Jahr 2004	902.000,00

In der mündlichen Verhandlung wiederholen die Parteien ihre bisherigen Vorbringen, abschließend ersucht der steuerliche Vertreter der Bw., der Berufung in diesem Punkt Folge zu geben.

4.2) Teilwertabschreibung der Beteiligung SC.:

Im Zuge dieser abgabenbehördlichen Prüfung wurde in Tz 22 des BP-Berichtes festgestellt, dass die im Wirtschaftsjahr 1993/94 vorgenommene *gänzliche* Abschreibung des Buchwertes der Beteiligung an der SC. im Wege einer Teilwertabschreibung in Höhe von S 123.750,-- nicht zulässig sei:

Bezeichnung:	Betrag:	Erläuterungen:
Buchwert bei Gründung:	40.500,00	entspricht: Kcs 100.000
Kapitalerhöhung zum 29.7.1993:	83.250,00	entspricht: Kcs 200.000
Buchwert vor TW-AfA:	123.750,00	
Teilwert-AfA zum 28.2.1994:	-123.750,00	
Restbuchwert 1994:	0,00	

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung habe die Bw. die Teilwertabschreibung der Beteiligung an der SC. mit Fehlinvestitionen sowie der schlechten Ertragslage der SC. begründet. Die von der Bw. herangezogene Begründung für die Teilwertabschreibung stehe in Widerspruch zur positiven Geschäftsentwicklung der SC., da die Bw. selbst nach gänzlicher Abschreibung des Buchwertes der Beteiligung Erträge erzielt habe. Im Hinblick auf die (positive) Entwicklung der Geschäfte habe daher kein Anlass für eine Teilwertabschreibung bestanden. Im Übrigen dürfe hinsichtlich der Voraussetzungen und der Zulässigkeit der Teilwertabschreibungen bei Auslandsbeteiligungen auf die zur Beteiligung SH. gemachten Ausführungen verwiesen werden.

In den Jahren 1992 bis 1995 erwirtschaftete die SC. die nachstehenden Erträge, die auch versteuert und erklärt worden seien:

Geschäftsjahr:	Betrag in Kcs:
Wirtschaftsjahr 1992:	683.000,00
Wirtschaftsjahr 1993:	
Wirtschaftsjahr 1994:	448.635,00
Wirtschaftsjahr 1995:	302.862,00

Die SC. mit Sitz in der Tschechoslowakei wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 26. Juli 1991 gegründet. Am Stammkapital in Höhe von Kcs 300.000,-- dieser Gesellschaft waren die Bw. und V.R. mit einer Einlage von Kcs 100.000,-- bzw. Kcs 200.000,-- beteiligt. Den Betriebsgegenstand der SC. bildet laut dem Gesellschaftsvertrag u.a. die Erzeugung sowie der Verkauf von Fassadenfarben, Fassadenmassen, Kitte und andere Materialien im Bauwesen.

Aus dem Protokoll vom 25. Jänner 1993 über die in den Tagen 22. und 23. Jänner 1993 stattgefundenen Verhandlungen der Gesellschafter der SC. ergibt sich, dass das Geschäft der SC. in K. vor allem auf den Verkauf der Produkte der Bw. orientiert ist. Der für das Jahr 1992 erzielte Gewinn in Höhe von Kcs 682.558,59 werde wie folgt verteilt:

Bezeichnung:	Kcs:
Gewinn für das Jahr 1992:	682.558,59
Rentnersteuer:	-232.800,00
unverteilter Gewinn:	449.758,59
Steuererlass 1992:	25.200,00
kostenloses Material von Bw.:	4.766,40
Kosten für Bewirtung und Geschenke:	-17.522,20
Reingewinn:	462.202,79
davon: Entlohnung des Prokuristen (50%):	231.101,25
Anteil T.-Wien (Bw.) - 1/3:	77.033,74
Anteil V.R. - 2/3:	154.067,50
Zuteilung in den Reservefonds:	231.101,24

Zufolge dem Protokoll vom 7. Juni 1993 aus der "Verhandlung der Vollversammlung der Mitinhaber" der SC. werde mit Rücksicht auf die hohe Belastung mit Fremdmitteln eine Erhöhung des Stammkapitals um Kcs 600.000,-- vorgenommen, wovon jeweils ein Anteil von Kcs 400.000,-- bzw. Kcs 200.000,-- auf V.R. bzw. die Bw. entfallen sei.

Dem Schreiben des V.R. vom 27. März 1995 betreffend den "Jahresbericht 1994 und die Entwicklungskonzeption für das Jahr 1995" ist zu entnehmen, dass das Jahr 1994 von einer weiteren Herabsetzung der Fertigung in D. K. und D. B., von unregelmäßigen Ergebnissen in dem Betrieb Lonka B. und einer ähnlichen Situation in der Wagenfabrik S1. gekennzeichnet gewesen sei. Der Zustrom von ausländischen Investitionen sei viel niedriger als im Vergleich mit den südlichen und westlichen Gebieten der Tschechischen Republik und der Stadt Prag.

Diese Situation werde auch durch das strenge Regime der Banken sehr ungünstig beeinflusst, weil die Banken die Gewährung von neuen Krediten im Jahre 1994 erheblich beschränkt haben. Diese negativen Einflüsse haben sich allerdings nicht in vollem Maße in den Wirtschaftsergebnissen der SC. gezeigt. Die SC. könne auf eine Steigerung der Erlöse um 10% verweisen, habe ihre Position in der Region gestärkt und sei fähig, alle ihre Verpflichtungen zu erfüllen. Auch der Gewinn der SC. ermögliche es, den Gesellschaftern die Anteile auszubezahlen, weswegen es zu einer Bewertung des eingelegten Kapitals komme. In dem Zeitabschnitt November 1994 bis April 1995 sei der Personalstand von 12 auf 7 Mitarbeiter herabgesetzt worden. Für das Jahr 1995 rechne die SC. in Zusammenhang mit der Eröffnung der Abteilung "NS 2 B." mit der Erhöhung des Personalstandes auf 12 bis 16 Mitarbeiter. Im vergangenen Jahr sei es der SC. auch gelungen, die Abnehmer zu "stabilisieren". Der größte Teil ihrer Kunden hege schon seit Jahren Geschäftsbeziehungen mit der SC.. Den größeren Kunden würden Mengenrabatte in der Höhe von 10%, 7% und 5% gewährt, die Höhe des Rabattes richte sich nach der Größe der Warenabnahme in den Jahren 1993 und 1994 sowie nach der Zahlungsdisziplin der Kunden. Die von der SC. entfalteten Aktivitäten sollten zu einer Erhöhung des Verkaufes im Jahre 1995 sowie zu einer Erhöhung der Rentabilität führen. Die vorausgesetzte Erhöhung des Verkaufes sollte mindestens 6 bis 10 Millionen Kcs betragen.

Dem Protokoll vom 9. August 1995 betreffend die Hauptversammlung der SC. ist ebenso zu entnehmen, dass in Zusammenhang mit der Eröffnung der zweiten Verkaufsstelle in B. deren wirtschaftliche Rentabilität schon während der "beschränkten" Zeit nachgewiesen worden sei.

Aus dem mit 22. April 1996 unterfertigten Jahresbericht 1995 der SC. ergibt sich, dass das Jahr 1995 ebenso schwierig wie die Vorjahre gewesen sei. Das Ziel der Tätigkeit der SC. sei die weitere Verbreitung des Verkaufes und die Propagation des Namens "T." in der Tschechischen Republik gewesen. Die SC. habe im Jahre 1995 in B. eine neue Verkaufsstelle gebaut, die eine Verdoppelung der Verkaufskapazität ermöglichen solle. Gegen Ende Februar 1995 sei die Verkaufsstelle eröffnet worden und schon nach zwei Monaten ab Eröffnung habe die SC. den Gewinn erreicht, der dem Volumen des in K. erreichten Verkaufsvolumens entspreche. Ein großer Vorteil dieser Verkaufsstelle sei die Tatsache, dass sie direkt an der Autobahn und in der Nähe der großen Städte O1. und M1. liege. Trotz zahlreicher positiver Seiten solle auch auf die gescheiterte Werbekampagne verwiesen werden.

Ein weiterer Schritt von großer Bedeutung sei die im Jahre 1995 durchgeführte Verbreiterung des Netzes von Geschäftsvertretern der SC. in der Tschechischen Republik. Zum Zeitpunkt der Erstellung dieses Jahresberichtes mit 22. April 1996 verfüge die SC. über ein funktionsfähiges Netz von Verkäufern der T.-Produkte in der Tschechischen Republik. Insgesamt verfüge die SC. über 26 Verkaufsstellen und führe ständig Verhandlungen über die weitere Verbreitung

dieses Verkaufsnetzes. Die SC. habe ein System regelmäßiger Warenversorgung sichergestellt, die Liefertermine seien von einigen Stunden bis 2 Tage. Die SC. habe ihr Sortiment von ca. 750 auf 2.200 Warenarten verbreitert und könne riesige Mengen gegen Bestellung dank ihres Lagers ausliefern. Dank der riesigen Breite des Sortiments sei die SC. durch das Herabsinken des Absatzes bei einzelnen Warensorten nicht sehr gefährdet. Des Weiteren sei darauf zu verweisen, dass die Fa.B. den Versuch unternommen habe, auf dem Gebiet des Baumaterials den Bauparkt zu erobern. Dieser Versuch sei aber gescheitert, dennoch bemühe sich diese Firma nochmals, ein Netz von eigenen Verkaufsstellen in der Tschechischen Republik aufzubauen und ihre Position zu erkämpfen. Der SC. sei es im vergangenen Jahr gelungen, ein Konsignationslager mit Pappen erfolgreich zu betreiben. Diese Ware bilde einen wesentlichen Teil des Verkaufes der SC..

Während im Jahre 1994 der "Finanzbetrag" bei einem einzelnen Geschäftsfall an der Grenze von ca. Kcs 150.000,-- gelegen sei, habe die SC. einige Finanzoperationen realisiert, wo dieser "Finanzbetrag" bei Kcs 250.000,-- gelegen sei. Im November 1995 habe die SC. bei einem Geschäftsfall einen Betrag von Kcs 1.000.000,-- realisiert. Im Hinblick auf die Größe der SC. werden diese Finanzoperationen als ziemlich gefährlich gehalten. Im vergangenen Jahr habe die SC. zum ersten Mal einen Teil der Waren in die Slowakei, nach Weißrussland und in die Ukraine verkauft. Hier handle es sich aber um verhältnismäßig kleine Liefermengen.

Die SC. sei trotz ziemlicher Belastung durch zwei Kredite, zwei Leasingverträge und durch erhöhte Kosten für Investitionen und Miete im Verlaufe des Jahres 1996 fähig, alle ihre Verpflichtungen in den festgelegten Fristen und vereinbarten Terminen zu erfüllen. Die SC. sei auch fähig, termingerecht alle Rechnungen und Steuern zu bezahlen. Für die Winterzeit habe die SC. sogar eine Finanzreserve in Höhe von ca. Kc 1.000.000,-- gebildet. Trotz der Tatsache, dass infolge eines Diebstahls die Versicherungskasse den dabei erlittenen Schaden teilweise ersetzt hatte, habe die SC. für das Jahr 1995 einen Schaden von ca. Kcs 250.000,-- erlitten, der sich auf den Gewinn des Jahres 1995 entsprechend ausgewirkt habe. Trotz aller Umstände sei das Jahr 1995 für die SC. sehr erfolgreich verlaufen, vor allem im Hinblick auf die Gestaltung von "guten Bedingungen" für die Entwicklung dieser Gesellschaft im Jahre 1996.

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung stehe die Teilwertabschreibung in Widerspruch zur positiven Geschäftsentwicklung der SC. gemäß den vorstehend bezeichneten Geschäftsberichten. Aus diesem wurde der steuerpflichtige Gewinn 1994 um die Aufwendungen für die Teilwertabschreibung der SC. in Höhe von S 123.750,-- erhöht.

Den Feststellungen der Betriebsprüfung hält die Bw. mit Berufung vom 23. Oktober 1997 die zur Teilwertabschreibung der SH. ins Treffen geführten Ausführungen entgegen, da bezüglich

der tschechischen Beteiligung selbiges gelte. Auch aus der tschechischen Beteiligung habe es noch keinen Beteiligungsertrag gegeben, ein derartiger sei aus heutiger Sicht auch nicht zu erwarten.

Nach den Ausführungen in der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 15. Mai 1998 sei von der Bw. keine Begründung dafür erbracht worden, aus welchem Grund bei der behaupteten schlechten Ertragslage der SC. eine weitere Einlage getätigt und im gleichen Wirtschaftsjahr die gesamte Beteiligung abgeschrieben worden sei. Die positive Ergebnisentwicklung spreche jedenfalls trotz bislang fehlender Ausschüttungen gegen eine Teilwertabschreibung. Das Berufungsbegehren wäre nach Ansicht der Betriebsprüfung auch in diesem Punkt abzuweisen.

Nach den Ausführungen in der mit 7. Juli 1998 von der Bw. erstatteten Gegenäußerung seien die an die SC. geknüpften Erwartungen nicht eingetroffen. Auch die tschechische Beteiligung sei trotz geringfügiger positiver Ergebnisse als Not leidend einzustufen. Gemäß dem Protokoll der letzten Hauptversammlung vom 1.10.1997 betrage der auf die Bw. entfallende 1/3 Gewinnanteil des Jahres 1995 Kcs 24.249,-- und somit rund S 115.000,--. Im Jahre 1997 sei eine weitere Kapitalzufuhr in Höhe von S 115.000,-- erforderlich gewesen. Aus diesem Grund sei die von der Betriebsprüfung beanstandete Beteiligungsabschreibung in Anbetracht der Wertlosigkeit der tschechischen Beteiligung für die Bw. jedenfalls geboten gewesen.

In der beim Erörterungstermin unterfertigten Niederschrift vom 1. Juni 2006 wird zu der Teilwertabschreibung der Beteiligung an der SC. ausgeführt, dass diese Beteiligung im Jahre 2001 um Kcs 60.000,--, d.s. ca. € 1.681,-- bzw. S 23.136,-- veräußert worden sei. Daher seien bei der Bw. keine Unterlagen mehr vorhanden, da sich diese bei deren Erwerber Mgr. V.R. befinden würden. Die Frage, aus welchem Grund in dem Wirtschaftsjahr 1993/94 eine Zuführung von Kcs 300.000,-- erfolgte, wenn im selben Jahr der daraus resultierende Wertansatz zur Gänze abgeschrieben worden sei, könne daher nicht beantwortet werden. Ebenso könne nicht mehr beantwortet werden, aufgrund welcher Umstände lt. Eingabe vom 16. Dezember 1996 im Jahre 1994 ernstlich mit einer Schließung des Werks habe gerechnet werden müssen. Welche Erträge die SC. in den Jahren 1992 bis 1995 erzielt habe, könne nicht beantwortet werden. Es werde jedoch festgehalten, dass es in diesem Zeitraum keine Gewinnausschüttungen gegeben habe und die Verluste insofern erheblich gewesen sein mussten, als im Jahre 2001 diese Beteiligung um Czs 60.000 veräußert worden sei. Die sehr positiven Darstellungen des Geschäftsführers und Mitgesellschafters Mgr. V.R. seien offensichtlich dessen Darstellungen und Berichten entnommen. Tatsächlich sei es aber weder im Jahre 1995 oder einem anderen Jahre zu einer Gewinnausschüttung gekommen. Ein schriftliches Bewertungsgutachten zur Teilwertabschreibung der Beteiligung an der SC. im Jahre 1994 sei nicht eingeholt worden.

In der mündlichen Verhandlung wird zu der Teilwertabschreibung der Beteiligung an der SC. wie in den bisherigen Schriftsätzen ausgeführt.

5.) fortgesetztes Verfahren:

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ in dem gemäß § 303 Abs 4 BAO von Amts wegen wiederaufgenommenen Verfahren neue Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer 1991 bis 1993 und Körperschaftsteuer sowie Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages für die Jahre 1991 bis 1994. Die Bemessungsgrundlagen sowie die Höhe der Abgaben wurden wie folgt ermittelt:

6.1) Umsatzsteuer 1991 bis 1993:

Bezeichnung:	1991	1992	1993
Gesamtbetrag der Entgelte:	219.476.166,72	227.153.237,78	244.388.851,91
abziehbare Vorsteuern:	31.546.179,81	33.632.090,53	35.889.763,44
Zahllast:	12.393.632,00	11.292.805,00	12.065.951,00

6.2) Körperschaftsteuer 1991 bis 1994:

Bezeichnung:	1991	1992	1993	1994
Einkünfte aus GW-Betrieb:	6.378.107,00	3.797.056,00	8.463.549,00	15.530.756,00
Einkommen:	6.335.468,00	3.792.056,00	8.458.549,00	15.284.216,00
Körperschaftsteuer:	1.900.650,00	1.137.630,00	2.537.550,00	5.196.628,00

6.3) Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages 1991 bis 1994:

Bezeichnung:	1991	1992	1993	1994
Gewinn aus GW-Betrieb:	6.378.107,00	3.797.056,00	8.463.549,00	15.530.756,00
Hinzurechnung § 7 Z 2 GewStG:	1.652.408,00	1.845.040,00	1.129.611,00	592.556,00
Hinzurechnung § 7 Z 6 GewStG:			110.500,00	627.290,00
Gewerbeertrag:	8.030.515,00	5.642.096,00	9.703.660,00	16.750.602,00
Fehlbeträge:	-37.639,00	-	-	
Gewerbeertrag:	7.992.876,00	5.642.096,00	9.703.660,00	16.750.602,00
Steuermessbetrag v. GW-Ertrag:	359.676,00	253.890,00	436.662,00	753.777,00

Im vorliegenden Fall wurden bei der Erlassung der Bescheide betreffend die Festsetzung der einheitlichen Gewerbesteuermessbeträge 1991 bis 1994 die von der Betriebsprüfung nach § 7 Z 1 GewStG hinzugerechneten – und im vorliegenden Fall unstrittigen – Beträge vom Finanzamt irrtümlich unter Kennziffer "522" und damit irrtümlich als "Renten und dauernde Lasten" verbucht.

Da die Bw. ihren Gewinn aus Gewerbebetrieb nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt, dass jeweils mit 28. Feber des nächstfolgenden Jahres endet, wurde im BP-Bericht für das Wirtschaftsjahr 1993/94 der Gewinn aus Gewerbebetrieb um –S 2.670.552,-- gekürzt. Bei der Verbuchung des Bescheides betreffend einheitlicher Gewerbesteuermessbetrag 1994 wurde die Berücksichtigung dieser Kürzung übersehen.

Gleichzeitig wurde die Bw. mit Haftungsbescheid vom 17. Juli 1997 als Haftungspflichtige für die aushaftende Kapitalertragsteuerschuld der Abgabepflichtigen K.S., Ing. Ch.S. und K.T. mit einem Gesamtbetrag in Höhe von S 762.412,-- in Anspruch genommen.

Gegen die im Zuge der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens erlassenen Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1991 bis 1993, Körperschaftsteuer 1994, Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages 1991 bis 1994 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1991 bis 31. Dezember 1993 wurde mit Eingabe vom 23. Oktober 1997 fristgerecht berufen und eine Abänderung im Sinne der Berufungsausführungen beantragt. Für den Fall der Vorlage dieser Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragte die Bw. die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Gegenäußerung vom 7. Juli 1998 wird hinsichtlich der Abweichungen im Bereich Gewerbesteuer ausgeführt, dass diese Abweichungen in allen vier Jahren den Nichtabzug des Freibetrages von S 100.000,-- gemäß § 7 Z 1 GewStG, der zwar im BP-Bericht, nicht jedoch in den angefochtenen Gewerbesteuermessbescheiden 1991 bis 1994 berücksichtigt worden sei. Weiters sei bei der Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrages 1994 der auf den Zeitraum

Jänner und Feber 1994 entfallende Anteil zwar im BP-Bericht, nicht aber im Gewerbesteuer-messbescheid 1994 aliquot ausgeschieden worden.

Die gegenständliche Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Für die Ermittlung des Einkommens ist es nach Abs 2 dieser Gesetzesstelle ohne Bedeutung, ob das Einkommen

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

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine verdeckte Ausschüttung immer dann vor, wenn eine Körperschaft einem Gesellschafter Vermögensvorteile zuwendet, die nach außen hin nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind, ihre Ursache aber in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben (vgl. VwGH 27.4.1994, Zlen. 92/13/0011; 94/13/0094 und die dort zitierte Judikatur).

Insbesondere stellen die bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft zugerechneten Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen keinen Niederschlag gefunden haben, eine verdeckte Ausschüttung dar, deren Zufluss an den Gesellschafter grundsätzlich anzunehmen ist (vgl. VwGH 21.9.2005, Zl. 2002/13/0230; 27.4.1994, Zlen. 92/13/0011, 94/13/0094 und die dort zitierte Judikatur).

Ausgangspunkt der verdeckten Ausschüttung ist ein im Rechenwerk der juristischen Person ausgewiesener Aufwand als Folge eines vorher entstandenen Rechtsgrundes, der aufgrund seiner gesellschaftsrechtlichen Veranlassung nicht durch eine außerbilanzmäßige Hinzurechnung neutralisiert wird. Dabei muss eine Prüfung des Rechtsgrundes dieser Aufwendungen ergeben, dass ein solcher zu einer unangemessenen Leistung der juristischen Person geführt hat. Eine verdeckte Ausschüttung ist demnach insbesondere dann gegeben, wenn für den Gesellschafter Aufwendungen übernommen werden, die der Gesellschafter grundsätzlich selbst zu tragen hätte (vgl. Wiesner, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Steuerrecht, SWK 1984, A I S. 171).

Für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist es weiters ausreichend, wenn objektive Gesichtspunkte vorliegen, die auf eine subjektive Vorteilsgewährungsabsicht schließen lassen (vgl. VwGH 26.9.1985, Zl. 85/14/0051, 0052; 6.2.1990, Zl. 89/14/0034).

1.) Verrechnungspreise bei Lieferungen zwischen Bw. und der SF-KG :

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob für das Jahr 1991 bei Warenlieferungen von der Bw. an die SF-KG zu geringe Verrechnungspreise ermittelt und infolge der dabei entgangenen Erträge der Tatbestand einer verdeckten Ausschüttung begründet wurde. Insbesondere sei nach den Feststellungen der Betriebsprüfung bei der retrograden Ermittlung der Verrechnungspreise durch Aufschlagskalkulation für das Jahr 1991 ein zu hoher Rohaufschlag (100%) zur Anwendung gelangt, während für die Jahre 1992 bis 1994 ein Aufschlagssatz von 67% zur Anwendung gelangte.

Nach der Auffassung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland im Berufungsverfahren der SF-KG und des unabhängigen Finanzsenates in diesem Verfahren werden bei den strittigen Verrechnungspreisen 1991 zwischen der Bw. und der SF-KG von der Betriebsprüfung Maßstäbe angelegt, die auf größere Konzerne, nicht jedoch auf Klein- und Mittelbetriebe zugeschnitten sind. Von solchen Mittelbetrieben, die in ihrer Entscheidungsstruktur nicht jene Arbeitsteilungsmechanismen wie Großbetriebe aufweisen, kann man nicht verlangen, dass über alle betrieblichen Entscheidungen des internen Betriebsablaufes schriftliche Unterlagen angefertigt werden. Wenngleich bei international verbundenen Unternehmen erhöhte Dokumentationspflichten und erhöhte Mitwirkungspflichten bestehen, ist dies bei nur national verbundenen Unternehmen noch kein steuerrechtliches Dogma.

Aus diesem Grund erweist sich die von der SF-KG geübte pauschale Verrechnungspreisermittlung schon deshalb als vertretbar, als die Betriebsprüfung trotz intensiver Nachkalkulation zu keinen nennenswerten Ergebnissen gekommen ist. Im Übrigen ist weder im BP-Bericht, noch in der Stellungnahme der BP konkret aufgeschlüsselt worden, wie die Betriebsprüfung zu den strittigen Differenzbeträgen gekommen ist.

Bei verbundenen Gesellschaften ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass sich hinsichtlich der strittigen Verrechnungspreise lt. BP eine spiegelbildliche Versteuerung ergibt. Demnach hatte die bei der Bw. aus der Verrechnungspreiskorrektur 1991 resultierende verdeckte Ausschüttung bei der SF-KG die korrespondierende Behandlung als eine den steuerlichen Gewinn mindernde Einlage in Höhe von -S 1.000.342,80 zur Folge.

Die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland hält nach den Ausführungen in Punkt 5 der Niederschrift vom 16. April 1999 die Feststellungen der Betriebsprüfung zu den strittigen Verrechnungspreisen bei der SF-KG nicht weiter aufrecht. Der in der Stellungnahme der Betriebsprüfung eingestandene Vorzeichenfehler ist daher bei der Neuberechnung der Einkommensteuer zu korrigieren.

In der Folge wurde diese Gewinnminderung bei der SF-KG durch die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung rückgängig gemacht und der steuerliche Gewinn für das Jahr 1991 um den Betrag von S 1.000.342,80 erhöht.

Da sich die von der SF-KG geübte pauschale Verrechnungspreisermittlung als vertretbar erweist und die bei der SF-KG sich ergebende Gewinnminderung von –S 1.000.342,80 mittels Berufungsvorentscheidung rückgängig gemacht wurde, wird seitens des unabhängigen Finanzsenates hinsichtlich der strittigen Verrechnungspreise vom Ansatz einer verdeckten Ausschüttung bei der Bw. für das Jahr 1991 Abstand genommen.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Bw. für das Jahr 1991 sind somit um –S 833.619,-- zu vermindern.

2.) Ermittlung von Zentralregion:

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob die Verrechnung von Zentralregion von der Bw. an die SF-KG bei der Bw. eine verdeckte Einlage begründet, da aufgrund eines prozentmäßigen Umsatzschlüssels, dessen Höhe von der Betriebsprüfung in Frage gestellt wurde, der SF-KG zu hohe Aufwendungen verrechnet worden seien.

Im vorliegenden Fall erweisen sich nach Auffassung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland sowie des unabhängigen Finanzsenates die von der SF-KG errechneten Zentralregion schon deshalb als vertretbar, als die Betriebsprüfung trotz intensiver Nachkalkulation zu keinen nennenswerten Ergebnissen gekommen ist. Im Übrigen ist weder im BP-Bericht, noch in der Stellungnahme der BP konkret aufgeschlüsselt worden, wie die Betriebsprüfung zu den strittigen Differenzbeträgen gekommen ist.

Bei verbundenen Gesellschaften ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass sich hinsichtlich der strittigen Zentralregion lt. BP eine spiegelbildliche Versteuerung ergibt. Demnach hatte diese Feststellung bei der Bw. für die Jahre 1991 bis 1994 eine gewinnmindernde verdeckte Einlage und bei der SF-KG für diesen Zeitraum eine entsprechende Gewinnerhöhung als Entnahme zur Folge.

Die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland hält nach den Ausführungen in Punkt 5 der Niederschrift vom 16. April 1999 die Feststellung der Betriebsprüfung zu den strittigen Zentralregion bei der SF-KG nicht weiter aufrecht. In der Folge wurden die daraus resultierenden Entnahmen bei der SF-KG durch die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung rückgängig gemacht und die steuerlichen Gewinne der SF-KG der Jahre 1991 bis 1994 um -S 143.563,-- (1991), -S 193.664,-- (1992), -S 156.587,-- (1993) und –S 208.352,-- (1994) vermindert.

Demgemäß sind – aufgrund der spiegelbildlichen Behandlung bei der Bw. – die in diesem Zusammenhang verbuchten verdeckten Einlagen der Jahre 1991 bis 1994 gewinnerhöhend aufzulösen.

3.) Teilwertabschreibungen der Beteiligungen:

Gemäß § 6 Z 2 lit a EStG 1988 sind nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Nach § 6 Z 1 dritter Satz EStG 1988 ist der Teilwert der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Nach § 204 Abs 2 HGB idF BGBl 475/1990 dürfen Gegenstände des Anlagevermögens bei Wertminderung ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, außerplanmäßig auf den niedrigeren Wert, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist, unter Bedachtnahme auf die Nutzungsmöglichkeit im Unternehmen abgeschrieben werden. Außerplanmäßige Abschreibungen sind vorzunehmen, wenn solche Wertminderungen voraussichtlich von Dauer sind.

Gemäß § 12 Abs 3 KStG 1988 idF BGBl 818/1993 (ab dem Veranlagungsjahr 1994) darf die Abschreibung von Beteiligungen im Sinne des § 10 auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) oder ein Verlust aus der Veräußerung solcher Beteiligungen nur insoweit abgezogen werden, als nachgewiesen wird, dass die Wertminderung oder der Verlust nicht mit Einkommensverwendungen im Sinne des § 8 Abs. 2 und 3 der Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, in ursächlichem Zusammenhang steht (ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung und ausschüttungsbedingter Verlust).

Nach Lehre und Rechtsprechung hat die Teilwertabschreibung einer Beteiligung eine erhebliche und dauernde Wertminderung zur Voraussetzung (vgl. VwGH 24.2.1999, 96/13/0206), deren Nachweis dem Steuerpflichtigen obliegt (vgl. VwGH 18.12.1990, 89/14/0091). Insbesondere sind vom Steuerpflichtigen die Umstände für eine Teilwertabschreibung nachzuweisen, um die von der Rechtsprechung entwickelten Teilwertvermutungen, dass sich im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsgutes der Teilwert mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten deckt, zu widerlegen (vgl. VwGH 18.10.1988, 87/14/0174). Die mangelnde Erweisbarkeit eines niedrigeren Teilwertes geht dabei zu Lasten des Abgabepflichtigen.

Hinsichtlich der Beteiligung, für die kein Kurswert besteht, ist der Teilwert einer Beteiligung in der Regel durch eine Unternehmensbewertung nach wissenschaftlich anerkannten Methoden

zu ermitteln (vgl. VwGH 28.11.2001, 99/13/0254; 29.4.1992, 90/13/0228; 30.9.1998, 93/13/0181).

Bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gilt nach der Judikatur grundsätzlich die Vermutung, dass die Anschaffungskosten dem Teilwert entsprechen, weil von einem Kaufmann angenommen werden kann, dass er – von einer Fehlmaßnahme einmal ausgenommen – grundsätzlich nicht mehr für ein Wirtschaftsgut aufwendet, als dieses für seinen Betrieb tatsächlich wert ist (vgl. VwGH 29.4.1992, 90/13/0228).

Je kürzer der zeitliche Abstand zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag ist, desto stärker ist die Vermutung der Übereinstimmung von Teilwert und Anschaffungskosten und desto größer sind die an den Nachweis einer Teilwertminderung zu stellenden Anforderungen (vgl. VwGH 10.9.1998, 93/15/0051).

Der Ansatz eines niedrigeren Teilwertes setzt voraus, dass die Anschaffung der Beteiligung oder die Aufwendung weiterer Anschaffungskosten eine *Fehlmaßnahme* gewesen ist, welche etwa dann vorliegt, wenn nach der Anschaffung Umstände objektiver Natur hervortreten, die den vereinbarten Anschaffungspreis als überhöht erscheinen lassen, was für den Fall von *Anlaufverlusten* regelmäßig zu verneinen ist (vgl. VwGH 28.11.2001, 99/13/0254). Unter der Annahme einer fünfjährigen *Anlaufphase* bei Auslandsbeteiligungen berechtigen Anlaufverluste nur ausnahmsweise – im Falle des gänzlichen Fehlens von Ertragsaussichten – zur Vornahme einer Teilwertabschreibung (vgl. VwGH 29.4.1992, 90/13/0228; s. auch Stoll, GesRZ 1982). Eine Fehlmaßnahme liegt aber nicht vor, wenn die Beteiligung für das Unternehmen eine wirtschaftliche Bedeutung hat (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG, Band I, Rz 194 zu § 6).

Beim Teilwert handelt es sich um einen *objektiven* Wert, der nicht auf der persönlichen Auffassung des einzelnen Steuerpflichtigen über die zukünftige wirtschaftliche Entwicklung, sondern auf der allgemeinen Verkehrsauffassung beruht (vgl. VwGH 18.12.1990, 89/14/0091). Daher kann die bloße Nichterfüllung der von der Bw. erwarteten Gewinne noch keine Teilwertabschreibung rechtfertigen. Eine solche Rechtsauffassung würde – vereinfacht ausgedrückt – dazu führen, dass jedes Nichterreichen von nicht näher überprüfbaren Umsatz- und Gewinnerwartungen zu einer Abschreibung führen würde.

Unerwartet geringe Gewinne bzw. Verluste rechtfertigen den Ansatz eines niedrigeren Teilwertes nur dann, wenn mit keiner Besserung zu rechnen ist und der Beteiligung keine besondere Bedeutung (zB Marktpräsenz, Markterschließung) zukommt und daher von einer Fehlmaßnahme auszugehen ist. Demnach schließt das Vorliegen "positiver Kombinationseffekte" (Hilfsfunktion des Beteiligungsunternehmens wie zB Einkauf, Verkauf, sog. "strate-

gische Beteiligungen") in der Regel einen Teilwertansatz unter den Anschaffungskosten aus (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, § 6 Tz 92, S. 354).

Neben den allgemeinen Werteeinflüssen, wie sie auch bei Beteiligungen an inländischen Unternehmen eine Rolle spielen, sind bei Auslandsbeteiligungen spezifische Werteeinflüsse wie zB Defizite im Rechtsschutz zusätzlich zu beachten. Im Falle des Erwerbes bzw. der Gründung von Auslandsbeteiligungen ist jedoch davon auszugehen, dass spezifische Werteeinflüsse, welche aus den sich erst im Aufbau befindlichen Rechts- und Wirtschaftssystemen resultieren, bereits in den Anschaffungskosten der Beteiligung berücksichtigt sind.

Die Frage einer vorübergehenden Wertminderung ist von der Frage der Anlaufverluste zu unterscheiden. *Anlaufverluste* stellen nämlich nicht einmal eine vorübergehende Wertminderung dar, sodass eine Teilwertabschreibung aufgrund der widerlegbaren Vermutung, dass der Teilwert den Anschaffungskosten entspricht, überhaupt nicht zulässig ist (vgl. Vanas, Der richtige Zeitpunkt für die Vornahme einer Teilwertabschreibung bzw. Zuschreibung auf eine Beteiligung, *ecolex* 1997, S 46f). Die Begründung hierfür findet sich, darin, dass auch ein fiktiver Erwerber der Beteiligung eine endgültige Beurteilung über den wirtschaftlichen Erfolg einer Beteiligung erst nach Ablauf einer Beobachtungsfrist treffen und die getätigten Aufwendungen vorerst anerkennen wird (vgl. Zöchling, Gesellschafterzuschüsse und Teilwertabschreibung, *ÖStZ* 1995, S 149ff).

Die mangelnde Rentabilität einer Auslandsbeteiligung einer Auslandsbeteiligung berechtigt nur dann zu einer Teilwertabschreibung, wenn auf längere Sicht keine angemessene Eigenkapitalverzinsung erwirtschaftet wird. Bloße Konjunkturschwankungen oder wirtschaftliche Schwierigkeiten einer bestimmten Branche reichen in diesem Zusammenhang nicht aus, um mangelnde Rentabilität anzunehmen (vgl. Quantschnigg/Schuch, EStG 1988, § 6 Tz 91, S. 353).

3.1) Teilwertabschreibung der Beteiligung an der SH.:

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob die Teilwertabschreibungen der Beteiligung an der SH. in den Wirtschaftsjahren 1991/92, 1992/93 und 1993/94 in Höhe von jeweils S 1.000.000,-- (1991/92 und 1992/93) sowie von S 329.767,90 (1993/94) zu Recht erfolgten. Sachverhaltsmäßig begründet die Bw. die Voraussetzungen für die Vorliegen der getätigten Teilwertabschreibungen (des gezeichneten Kapitals) an der SH. lediglich mit dem Hinweis, dass der erwartete Erfolg der SH. nicht erreicht und die Geschäftsmöglichkeiten in Ungarn bei Weitem überschätzt worden seien. Nach Auffassung der Bw. seien bei Vorliegen einer Fehlinvestition sowie bei einer Wertminderung von Dauer die vorgenommenen Teilwertabschreibungen der Beteiligung an der SH. zulässig. Ein schriftliches

Bewertungsgutachten zur Vornahme dieser Teilwertabschreibungen wurde von der Bw. nicht eingeholt.

Im vorliegenden Fall wurde die Beteiligung der Bw. an der SH. mit Gesellschaftsvertrag vom 1. August 1990 zu dem Zweck gegründet, um nach dem Fall des "Eisernen Vorhanges" in Ungarn über eine Geschäftsrepräsentanz zu verfügen, Handelswaren der Bw. zu importieren und in Ungarn zu vertreiben sowie im Rahmen eines "Joint-Venture-Projektes" in Lohnarbeit Dispersionsfarben herzustellen, wo die Bw. Eigentümerin der von ihr gelieferten Rohstoffe sowie der Fertigprodukte bleibt.

In dem Zeitraum 1991 bis 1999 erwirtschaftete die mit 1. August 1990 gegründete SH. die nachstehend bezeichneten Umsätze, sodass die folgenden Ergebnisse nach Steuern (in Ft) erzielt wurden:

Zeitraum:	versteuerte Ergebnisse:	Umsätze in Ft:
Jahr 1991 lt. BP:	- 338.000,00	8.108.000,00
Jahr 1992 lt. BP:	- 618.000,00	41.022.000,00
Jahr 1993 lt. BP:	3.604.000,00	62.542.000,00
Jahr 1994 lt. BP:	2.103.000,00	84.029.000,00
Jahr 1995 lt. BP:	854.000,00	102.564.000,00
Jahr 1996 lt. Bw.:	1.082.000,00	128.528.000,00
Jahr 1997 lt. Bw.:	605.000,00	150.558.000,00
Jahr 1998 lt. Bw.:	0,00	222.670.000,00
Jahr 1999 lt. Bw.:	203.000,00	242.971.000,00

Die Ergebnisse nach Steuern der SH. wurden mittels einer vereinfachten zweifachen Buchführung aus Kosten- und Aufwandsdifferenzen ermittelt, in der selbst erstellte Wirtschaftsgüter nicht in die Bilanz miteinbezogen wurden.

Der für das Jahr 1991 ausgewiesene Verlust in Höhe von -338.000,-- Ft resultiert folglich zum einen daraus, dass die am Jahresende vorhandenen und selbsterstellten Produktionswaren im Wert von Ft 640.000 (umgerechnet: ca. S 108.700,--) nicht mit in die Bilanz miteinbezogen wurden. Zum anderen haben nach den Ausführungen von B.P. Aufwendungen in Höhe von Ft 500.000,-- (umgerechnet: ca. S 85.000,--) in Zusammenhang mit Firmenregistrierung, Handelsgenehmigungen, Investitionen ins Wassernetz, Steuern das Ergebnis des Jahres 1991 "belastet".

Aufgrund der bei der SH. zu beobachtenden steigenden Umsatzentwicklung sowie der daraus erzielten positiven Einkünfte in den Jahren ab 1993 kann nicht mit Erfolg argumentiert werden, dass hinsichtlich der Gründung der SH. von einer Fehlinvestition auszugehen sei. Vielmehr handelt es sich bei den in den Jahren 1991 und 1992 erzielten Verluste in Höhe von –Ft 338.000,-- (1991) und –Ft 618.000,-- (1992) um *Anlaufverluste*, die für sich alleine

betrachtet keine Teilwertabschreibung rechtfertigen vermögen. Im Übrigen kann nicht bereits mit den in den ersten beiden Jahren erzielten Verlusten von -Ft 338.000,-- (1991) und -Ft 618.000,-- (1992) auf eine Fehlmaßnahme geschlossen werden.

Nach Lehre und Rechtsprechung hat die Bw. die Umstände für eine Teilwertabschreibung nachzuweisen, um insbesondere die von der Rechtsprechung entwickelten Teilwertvermutungen, dass sich im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsgutes der Teilwert mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten deckt, zu widerlegen (vgl. VwGH 18.10.1988, 87/14/0174). Den Nachweis eines gesunkenen Teilwertes hinsichtlich einer Beteiligung, für die kein Kurswert besteht, hat die Bw. durch eine wissenschaftlich anerkannte Methode der Unternehmensbewertung zu erbringen (vgl. VwGH 28.11.2001, 99/13/0254).

Ungeachtet der hier vorliegenden Anlaufverluste – wäre eine Wertminderung nur dann als voraussichtlich dauernd anzusehen, wenn nicht bloß aufgrund der subjektiven Erwartungen des Anteilsinhabers, sondern aufgrund objektiv nachprüfbarer Umstände nicht mehr damit zu rechnen ist, dass der Wert der Beteiligung wieder auf das ursprüngliche Maß ansteigt (vgl. Vanas, a.a.O., ecolex 1997, S. 46ff).

Im vorliegenden Fall wurden die Teilwertabschreibungen der Beteiligung an der SH. in den Wirtschaftsjahren 1991/92, 1992/93 und 1993/94 von S 1.000.000,-- (1991/92 und 1992/93) bzw. S 329.767,90 (1993/94) lediglich mit dem Nichteintreffen des erwarteten Erfolges begründet. Hiefür hat die Bw. keinen Nachweis für eine Teilwertabschreibung in Form einer wissenschaftlich anerkannten Methode der Unternehmensbewertung erbracht. Abgesehen davon, dass die bloße Nichterfüllung von vorgeblichen Plandaten keine Teilwertabschreibung rechtfertigt, ist darauf zu verweisen, dass diesen Teilwertabschreibungen auch die in den Geschäftsberichten der SH. angeführte positive Geschäftsentwicklung entgegen steht:

Insbesondere ergibt sich aus der "Schriftlichen Ergänzung" zum Bericht und zum Geschäftsplan 1993 der SH., dass im Jahre 1992 vom produktionstechnischen Standpunkt alles ohne Probleme verlaufen sei, da die Maschinen und Einrichtungen fehlerfrei gearbeitet haben. Überdies seien 335t Innen-Wandfarbe aus eigener Herstellung in den Verkauf gebracht worden, das sei mehr als das Sechsfache des Jahres 1991 und übersteigt mit 11,7% den Plan. In der neuen Form des Absatzes hat die SH. ab 15. Juli 1992 einen Handelsvertreter eingestellt, dessen Tätigkeit als erfolgreich bezeichnet wurde, sodass im Laufe des Jahres 1993 eine eventuelle Erweiterung des Handelsvertreter-Netzes angedacht wurde. Der im Jahre 1992 erreichte Umsatz hat nach diesen Ausführungen den geplanten Umsatz weit überschritten. Die finanzielle Lage der SH. sei während und bis zum Ende des Jahres 1992 stabil gewesen, Liquiditätssorgen hat es keine gegeben.

Nach dem vorliegenden Geschäftsplan 1993 sollte die SH. einen handelsrechtlichen Gewinn von Ft 3.151.000,-- erzielen, tatsächlich erzielte die SH. nach den vorliegenden Erklärungen für das Jahr 1993 einen Gewinn *nach Steuern* in Höhe von Ft 3.604.000,--.

Eine derart positive Geschäftsentwicklung und deren positive Darstellung in dem Bericht vom 26. Feber 1993 kann keine Teilwertabschreibung dieser Beteiligung zum 28. Feber 1993 von S 1.000.000,-- rechtfertigen.

Mit der während des Betriebsprüfungsverfahrens an die Betriebsprüfung gerichteten Eingabe vom 16. Dezember 1996 hält die Bw. den Feststellungen der Betriebsprüfung entgegen, dass es sich bei den Verlusten der SH. nicht um Anlaufverluste im landläufigen Sinne handle, sondern um Probleme, die den Fortbestand des Beteiligungsunternehmens gefährdet erscheinen haben lassen. Um welche Probleme es sich hier gehandelt hat, wird im vorliegenden Fall aber nicht näher begründet.

Im vorliegenden Fall kommt der Beteiligung der Bw. an der SH. auch eine besondere marktstrategische Bedeutung zu, als diese Gesellschaft zufolge der Vereinbarung zwischen der Bw. und P.C. vom 1. August 1990 als gemischte Gesellschaft im Rahmen eines "Joint-Venture-Programmes" für die Produktion von Dispersionsfarben in Lohnarbeit in Ungarn gegründet wurde: Nach Punkt 3 dieser Vereinbarung lässt die Bw. aufgrund der von ihr gelieferten Rohstoffe von der SH. Dispersionsfarben in Lohnarbeit herstellen und verpflichtet sich, diese in vollem Umfang nach Qualitätskontrolle innerhalb von 15 Tagen zu übernehmen und für den Vertrieb dieser Produkte zu sorgen. Punkt 4 dieser Vereinbarung enthält die Bestimmung, dass die Bw. Eigentümerin der von ihr gelieferten Rohstoffe und Fertigprodukte sowie des von der SH. hergestellten Endproduktes bleibt. Die SH. hat zudem das ausschließliche Recht, die von ihr hergestellten und in Ungarn verbliebenen Farben in Ungarn zu vertreiben und ist berechtigt, für die Dauer dieser Lohnveredelungstätigkeit ohne Gegenleistung das Markenzeichen "T." zu benützen.

Nach dem Geschäftsbericht der SH. vom 16. März 1992 oblag es dieser Gesellschaft, im Rahmen der Marketingaktivitäten einen guten Kontakt mit der Landesmalerinnung in Budapest herzustellen, für ungarische Malermeister Fachreisen nach Österreich zu organisieren, mit Großhandelsunternehmen in Westungarn und Budapest Kontakt aufzunehmen sowie an Ausstellungen und Fachtagungen in Budapest und L. teilzunehmen.

Da der Beteiligung der Bw. an der SH. aufgrund des Joint-Venture-Projektes besondere Bedeutung in Bezug auf Marktpräsenz, Markterschließung etc. zukommt, liegt ebenso keine Fehlinvestition vor und ist aufgrund "positiver Kombinationseffekte", die in der Hilfsfunktion des Beteiligungsunternehmens begründet sind, eine Teilwertabschreibung ausgeschlossen.

Hinsichtlich der Teilwertabschreibungen der Beteiligung an der SH. ist weiters darauf zu verweisen, dass Unsicherheiten aus dem sich erst im Aufbau befindlichen Rechts- und Wirtschaftssystem in Ungarn bereits in den Anschaffungs- bzw. Gründungskosten der Beteiligung berücksichtigt sind.

Eine dauernde und nachhaltige Wertminderung für die Teilwertabschreibungen der Beteiligung an der SH. in den Wirtschaftsjahren 1991/92, 1992/93 und 1993/94 konnte somit nicht glaubhaft gemacht werden.

3.2) Teilwertabschreibung der Beteiligung an der SC.:

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob die Teilwertabschreibung der Beteiligung an der SC. im Jahre 1994 in Höhe von S 123.750,-- zu Recht erfolgte. Dies insbesondere unter dem Gesichtspunkt, dass die SC. mit Gesellschaftsvertrag vom 26. Juli 1991 gegründet und nach den Feststellungen der Betriebsprüfung die Teilwertabschreibung in Widerspruch zur positiven Geschäftsentwicklung der SC. stehe.

Auch hinsichtlich der Beteiligung an der SC. ist anzuführen, dass diese Beteiligung mit Gesellschaftsvertrag vom 26. Juli 1991 gegründet wurde, um nach dem Fall des "Eisernen Vorhanges" in der nunmehrigen Tschechischen Republik über eine Repräsentanz vor Ort zu verfügen. Ziel der gemeinsamen Tätigkeit von Bw. und SC. ist nach den Ausführungen im Jahresbericht 1995 vom 22. April 1996 die weitere Verbreitung des Verkaufes und die Propagation des Namens "T." in der Tschechischen Republik.

Die SC. erwirtschaftete in den Jahren 1992, 1994 und 1995 zu versteuernde positive Ergebnisse in Höhe von Kc 683.000,-- (1992), Kc 448.635,-- (1994) und Kc 302.862,-- (1995).

Nach den Ausführungen im "Jahresbericht 1994 und der Entwicklungskonzeption für das Jahr 1995" war dieses Geschäftsjahr u.a. zwar von einer Herabsetzung der Fertigung in D. K. und D. B. gekennzeichnet, gleichzeitig war aber auch bei der SC. im Geschäftsjahr 1994 eine Steigerung der Erlöse um 10% zu verzeichnen. Die SC. hat ihre Position in der Region gestärkt und sei fähig, alle ihre Verpflichtungen zu erfüllen. Auch der Gewinn der SC. ermögliche es, den Gesellschaftern die Anteile auszubezahlen, weswegen es zu einer Bewertung des eingelegten Kapitals komme. Ungeachtet des Umstandes, dass in dem Zeitabschnitt November 1994 bis April 1995 der Personalstand von 12 auf 7 Mitarbeiter herabgesetzt wurde, rechnet die SC. in Zusammenhang mit der Eröffnung der Abteilung "NS 2 B." ihren Personalstand dort von 12 auf 16 Mitarbeiter zu erhöhen. Im Jahre 1994 sei es der SC. auch gelungen, die Abnehmer zu "stabilisieren".

Nach dem mit 22. April 1996 unterfertigten Jahresbericht 1995 soll die im Jahre 1995 in B. eröffnete Verkaufsstelle eine Verdoppelung der Verkaufskapazität ermöglichen. Die SC. habe

ihr Sortiment von ca. 750 auf 2.200 Warenarten verbreitert und könne riesige Mengen gegen Bestellung dank ihres Lagers ausliefern. Dank der riesigen Breite des Sortiments sei die SC. nicht stark gefährdet.

Auf Grund der von der SC. in den Jahren 1992, 1994 und 1995 erwirtschafteten positiven Ergebnisse sowie der positiven Darstellung der Geschäftsentwicklung der SC. kann somit nicht dokumentiert werden, dass die Gründung der SC. als Fehlinvestition anzusehen wäre, die eine gänzliche Abschreibung des Restbuchwertes im Wege einer Teilwertabschreibung rechtfertigt. Dies umso mehr, als die SC. im Geschäftsjahr 1995 – nach gänzlicher Abschreibung der Beteiligung – positive Einkünfte von Kcs 302.862,-- erwirtschaftete.

Knapp mehr als ein halbes Jahr vor der mit 28. Feber 1994 erfolgten Teilwertabschreibung dieser Beteiligung wurde mit 7. Juni 1993 das Stammkapital der SC. um Kcs 600.000,-- erhöht, wovon jeweils ein Anteil Kcs 400.000,-- bzw. Kcs 200.000,-- auf V.R. bzw. die Bw. entfiel. In Zeitnähe der Zuführung von Gesellschaftsmitteln im Wege einer Kapitalerhöhung ist davon auszugehen, dass der Anschaffungswert der Beteiligung dem Teilwert entspricht.

Auch für die Beteiligung der Bw. an der SC. ist darauf hinzuweisen, dass die Bw. die Umstände für eine Teilwertabschreibung nachzuweisen hat, um insbesondere die von der Rechtsprechung entwickelten Teilwertvermutungen, dass sich im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsgutes der Teilwert mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten deckt, zu widerlegen (vgl. VwGH 18.10.1988, 87/14/0174). Diesen Nachweis hat die Bw. auch hinsichtlich der Beteiligung an der SC., für die kein Kurswert besteht, durch eine wissenschaftlich anerkannte Methode der Unternehmensbewertung zu erbringen (vgl. VwGH 28.11.2001, 99/13/0254).

Soweit die Teilwertabschreibung der Beteiligung an der SC. lediglich mit dem Nichteintreffen des erwarteten Erfolges begründet wurde, ist darauf zu verweisen, dass die bloße Nichterfüllung von vorgeblichen Plandaten keine Teilwertabschreibung rechtfertigt.

Hinsichtlich der Teilwertabschreibung der Beteiligung an der SC. ist weiters darauf zu verweisen, dass Unsicherheiten aus dem sich erst im Aufbau befindlichen Rechts- und Wirtschaftssystem der Tschechischen Republik bereits in den Anschaffungs- bzw. Gründungskosten der Beteiligung berücksichtigt sind.

Im vorliegenden Fall kann die strittige Teilwertabschreibung auch nicht mit einer Thesaurierung von Gewinnen bzw. mit der unterlassenen Ausschüttung von Gewinnen begründet werden, zumal Erträge erwirtschaftet und eine angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals erreicht wurde.

Für die gänzliche Abschreibung des Buchwertes von S 123.750,-- im Jahre 1994 hat die Bw. keinerlei Nachweis in Form einer wissenschaftlich anerkannten Methode der Unternehmensbewertung erbracht.

Aufgrund welcher Umstände nach den Ausführungen in der Eingabe vom 16. Dezember 1996 im Jahre 1994 ernstlich mit einer Schließung des Werkes habe gerechnet werden müssen, wurde von der Bw. ebenfalls nicht beantwortet.

Eine dauernde und nachhaltige Wertminderung der Beteiligung an der SC. und somit die Umstände für eine Teilwertabschreibung konnten nicht glaubhaft gemacht werden.

4.) Buchungsfehler betreffend einheitlicher Gewerbesteuermessbetrag 1991-1994:

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 1991 bis 1994 wurde in Tz 41 des BP-Berichtes die – in diesem Verfahren unstrittige – Feststellung getroffen, dass bei einem Mindestkredit aufgrund eines Kontokorrentkredites eine Dauerschuld vorliegen könne. In der Folge rechnete die Betriebsprüfung u.a. die nachstehend bezeichneten Beträge gemäß § 7 Z 1 GewStG hinzu:

	1991	1992	1993	1994
Hinzurechnung § 7 Z 1 GewStG:	1.552.408,00	1.745.040,00	1.029.611,00	492.556,00

Bei der Erlassung der Bescheide betreffend die Festsetzung der einheitlichen Gewerbesteuermessbeträge für die Jahre 1991 bis 1994 wurden die gemäß § 7 Z 1 GewStG hinzuzurechnenden Beträge jeweils um S 100.000,-- erhöht und irrtümlich unter der Kennziffer "522" als gemäß § 7 Z 2 GewStG hinzuzurechnende "Renten und dauernde Lasten" verbucht. Bei der Erlassung der Bescheide betreffend die Festsetzung der einheitlichen Gewerbesteuermessbeträge für die Jahre 1991 bis 1994 ist dieser Buchungsfehler des Finanzamtes zu korrigieren.

Da die Bw. ihren Gewinn aus Gewerbebetrieb nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt, dass jeweils mit 28. Feber des nächstfolgenden Jahres endet, wurde im BP-Bericht für das Wirtschaftsjahr 1993/94 der Gewinn aus Gewerbebetrieb um –S 2.670.552,-- gekürzt. Bei der Erlassung des Bescheides betreffend einheitlicher Gewerbesteuermessbetrag 1994 wurde die Vornahme dieser Kürzung übersehen. Dieser Buchungsfehler des Finanzamtes ist daher ebenfalls zu korrigieren.

5.) Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1.1.1991 bis 31.12.1993:

Gemäß § 93 Abs 1 EStG 1988 in den für den berufsgegenständlichen Zeitraum geltenden Fassungen wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs 2) die Einkommensteuer durch Abzug

vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs 2 dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Ausschüttungen.

Die Kapitalertragsteuer beträgt gemäß § 95 Abs 1 EStG 1988 idF BGBl 400/1988 25%.

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

In den vorstehenden Ausführungen zu Punkt 1 dieser Bescheidbegründung wurde das Nichtvorliegen einer verdeckten Ausschüttung für das Jahr 1991 aufgrund fremdüblicher Verrechnungspreise für Lieferungen zwischen der Bw. und der SF-KG hinreichend begründet.

Für die Klärung der Frage, ob die Bw. zu Recht als Haftungspflichtige für die aushaftende Kapitalertragsteuerschuld der Abgabepflichtigen K.S., Ing. Ch.S. sowie K.T. mit 25% von S 1.715.857,60 und somit im Gesamtbetrag von S 428.964,-- in Anspruch genommen wurde, wird daher auf die Ausführungen in Punkt 1 der Entscheidung verwiesen.

Die Höhe der verdeckten Ausschüttung sowie die daraus resultierende Kapitalertragsteuer wird wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	1991	1992	1993
Tz 33a Verrechnungspreise SF-KG:	0,00		
Tz 33a USt (20%):	0,00		
Tz 33a Übernahme der KEST:	0,00		
Tz 33b JEEP Wagoneer:	95.675,00	18.441,00	11.908,00
Tz 33b Übernahme der KEST:	31.892,00	6.147,00	3.969,00
Tz 33c PKW Datsun Patrol:		30.000,00	
Tz 33c Übernahme der KEST:		10.000,00	
Tz 33d Verzinsung VerrKto (15%):	325.241,00	394.323,00	222.827,00
Tz 33d USt (20%):	65.048,20	78.864,60	44.565,40
Tz 33d Übernahme der KEST:	130.096,40	157.729,20	89.130,80
verd. Ausschüttung (gerundet) lt. UFS:	647.952,60	695.504,80	372.400,20
davon 25% KEST:	161.988,00	173.876,00	93.100,00
SUMME der KEST lt. UFS:	428.964,00		

6.) rechnerische Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen – U K GW 1991 - 1994:

Die Bemessungsgrundlagen sowie die Höhe der Abgaben der Jahre 1991 bis 1994 werden wie folgt ermittelt:

6.1) Umsatzsteuer 1991:

Bezeichnung:	Betrag:
Eigenverbrauch 1991 lt. BP:	1.158.860,00
abzügl. vA aus Warenlieferungen an die SF-KG:	- 833.619,00
Eigenverbrauch 1991 lt. UFS:	325.241,00

Entgelte à 20% lt. BP:	219.597.974,16
------------------------	----------------

abzügl. vA aus Warenlieferungen an die SF-KG:	- 833.619,00
Entgelte à 20 % lt. UFS:	218.764.355,16

6.2) Anpassung der KEST-Rückstellung 1991 für Zwecke der IRL-Berechnung:

Bezeichnung:	lt. BP:	lt. UFS:
vA Verrechnungspreise:	1.333.790,00	-
vA JEEP Wagoneer:	127.567,00	127.567,00
vA 15% Verzugszinsen:	520.385,00	520.385,00
SUMME:	1.981.742,00	647.952,00
davon 25%:	495.436,00	161.988,00
inkl. 2% SZ:	505.345,00	165.228,00

6.3) Passivierung der USt 1991 für Zwecke der IRL-Berechnung:

Bezeichnung:	lt. BP:	lt. UFS:
Zahllast/Gutschrift lt. BP/UFS:	12.393.632,50	12.226.909,00
bisherige Steuer:	12.161.860,00	12.161.860,00
Mehrbetrag:	231.772,00	65.049,00

6.4) Anpassung der Investitionsrücklagen 1991 bis 1993:

bilanzielle Zu-/Abrechnungen (o. GW):	1991	1992	1993	1994
Tz 21 - SH.:		1.000.000,00	1.000.000,00	329.767,00
Tz 22 - SC.:				123.750,00
Tz 23 - VerrKto - SF-KG:		- 22.588,00		- 135.652,00
Tz 25 - RSt für Sonderzahlungen:				128.396,00
Tz 27 - KEST-Rückstellung:	-165.228,00	- 177.354,00	- 94.962,00	
Tz 26 – GewSt-RSt 1991:				68.494,00
	-			
Tz 28 - Verbindlichkeit H.:	1.375.000,00			
Tz 29 - Passivierung USt:	-65.049,00	- 78.865,00	- 44.565,00	
	-			
Zwischensumme:	1.605.277,00	721.193,00	860.473,00	514.755,00

außerbilanzmäßige Zu- und Abrechnungen:

außerbilanzm. Zu-/Abrechnungen:	1991	1992	1993	1994
Tz 33a Verrechnungspreise:	-			
Tz 33b Jeep Wagoneer:	127.567,00	24.588,00	15.877,00	
Tz 33c PKW Datsun Patrol:		40.000,00		
Tz 33d Verzinsung Verrechnungskonto:	520.385,00	630.917,00	356.523,00	-
Summe verdeckte Ausschüttung:	647.952,00	695.505,00	372.400,00	-
Tz 34a – Verrechnung Zentralregion:	-	-	-	-
Tz 34b - Verkauf Datsun Patrol:		- 45.000,00		
Tz 34c - Verzinsung Forderung K. S.:			- 68.531,00	- 33.808,00
Tz 35a - PKW-Luxustangente:	20.995,00	20.995,00	3.409,00	150.155,00
Tz 35b - SZ auf KEST (2%):	3.240,00	3.478,00	1.862,00	
Zwischensumme:	672.187,00	674.978,00	309.140,00	116.347,00

Bezeichnung:	1991	1992	1993	1994
Summe bilanzm. Zu-/Abrechnungen:	-1.605.277,00	721.193,00	860.473,00	514.755,00
Summe außerbilanzm. Zu-/Abrechnungen:	672.187,00	674.978,00	309.140,00	116.347,00

Zwischensumme:	- 933.090,00	1.396.171,00	1.169.613,00	631.102,00
davon 10%:	- 93.309,00	139.617,00	116.961,00	63.110,00

Bezeichnung:	1991	1992	1993	1994
bisherige IRL:	532.400,00	389.000,00	992.000,00	1.657.500,00
Anpassung IRL:	- 93.309,00	139.617,00	116.961,00	56.261,00
IRL lt. UFS:	439.091,00	528.617,00	1.108.961,00	1.713.761,00
Erfolgsänderung:	93.309,00	- 139.617,00	- 116.961,00	- 63.110,00

6.5) Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1991 bis 1994:

Körperschaftsteuer:	1991	1992	1993	1994
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BP:	6.378.107,00	3.797.056,00	8.463.549,00	15.530.756,00
+ Verrechnungspreise:	-833.619,00			
+ Verrechnung von Zentralregion:	143.563,00	193.664,00	156.587,00	208.352,00
Investitionsrücklage 1991:	93.309,00			
Investitionsrücklage 1992:		-139.617,00		
Investitionsrücklage 1993:			-116.961,00	
Zwischensumme:	5.781.360,00	3.851.103,00	8.503.175,00	15.739.108,00
Anpassung Gewerbesteuer-RSt:	83.646,00	-7.486,77	-5.516,00	-24.308,17
Einkünfte aus GW-Betrieb:	5.865.006,00	3.843.616,00	8.497.659,00	15.714.800,00

6.6) Anpassung der Gewerbesteuer-Rückstellung:

Bezeichnung:	1991	1992	1993	1994
Anpassungs-Faktor (gewog. Hebesatz):	0,140170483	0,138523411	0,139204381	0,140002516
Gewinnänderungen:	-596.747,00	54.047,00	39.626,00	208.352,00
Anpassung GW-Rückstellung:	83.646,32	- 7.486,77	- 5.516,11	-29.169,80
davon 10/12 (abw. Wirtschaftsjahr):				-24.308,17

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Ermittlung der einheitlichen Gewerbesteuermessbeträge 1991 bis 1994:

Bezeichnung:	1991	1992	1993	1994
Gewinn aus Gewerbebetrieb:	5.865.006,00	3.843.616,00	8.497.659,00	15.714.800,00
Hinzurechnung § 7 Z 1 GewStG:	1.552.408,00	1.745.040,00	1.029.611,00	492.556,00
Hinzurechnung § 7 Z 6 GewStG:				627.290,00
Zwischensumme:	7.417.414,00	5.588.656,00	9.527.270,00	16.834.646,00
Aliquotierung 2 Monate:				-2.805.774,33
Fehlbetrag:	-37.639,00			
Gewerbeertrag:	7.379.775,00	5.588.656,00	9.527.270,00	14.028.872,00
abgerundeter Gewerbeertrag:	7.379.700,00	5.588.600,00	9.527.200,00	14.028.800,00
Steuermessbetrag:	332.086,50	251.487,00	428.724,00	631.296,00

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Wien, am 2. Oktober 2006