



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch NAJA,

- a) vom 11. Mai 1998 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Thomas Zach, vom 17. November 2004 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1991 bis 1993 und 1995, Gewerbesteuer für die Jahre 1991 bis 1993, Kapitalertragsteuer für den Zeitraum vom 1. Jänner 1991 bis 31. Dezember 1995, Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer jeweils für die Jahre 1991 bis 1993,
- b) vom 15. März 2001 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1997 des zuvor genannten Finanzamtes, vertreten durch Mag. Thomas Zach, vom 12. Februar 2001 entschieden:

- Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1991 und 1995, Gewerbesteuer für das Jahr 1991, Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer jeweils für die Jahre 1991 bis 1993 wird abgewiesen. Diese angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
- Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer jeweils für die Jahre 1992 und 1993, Kapitalertragsteuer für den Zeitraum vom 1. Jänner 1991 bis 31. Dezember 1995 werden abgeändert.
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.
- Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1997 wird abgewiesen. Dieser angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine GmbH, die mit Gesellschaftsvertrag vom 29. November 1989 gegründet wurde. Von den Gesellschaftern dieser Kapitalgesellschaft sind Helmut Armleuchter und Raimund Kristallluster mit je 25 % und Christine Kristallluster mit 50 % am Stammkapital der Bw. in den Streitjahren beteiligt gewesen. Die beiden erstgenannten Gesellschafter sind die gesetzlichen Vertreter der Bw. in den Streitjahren gewesen. Den Gegenstand des Unternehmens bildete die Beratung und Verwaltung des Vermögens, die Versicherungsmaklerei und die Anlagenberatung.

Die Bw. ist alleiniger Gesellschafter der Fa. PPM GmbH (in weiterer Folge kurz P-GmbH) und der Fa. ALF GmbH (in weiterer Folge kurz S-GmbH) gewesen. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 12. Dezember 1996 wurde die Bw. als übernehmende Gesellschaft mit der P-GmbH und der S-GmbH jeweils als übertragende Gesellschaft verschmolzen.

An Angaben betreffend der steuerlichen Vertretung in den Abgabenerklärungen für die Streitjahren wiesen jene für das Jahr 1991 die Wirtschaftstreuhand-Steuerberatungsgesellschaft Spock, Pille, Scotty, jene für das Jahr 1992 die Steuerberatungsgesellschaft BPW, jene für die übrigen Jahre die BSE. aus. Die Veranlagung für das Jahr 1994 erfolgte gemäß § 184 BAO im Schätzungswege, weil Steuererklärungen für dieses Jahr beim Finanzamt nicht abgegeben wurden; die Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Im Gefolge einer Betriebsprüfung, deren Prüfungsgegenstand u. a. die Gewerbesteuer für die Jahre 1991 bis 1993 und die Körperschaftsteuer für die Jahre 1991 bis 1995 beinhaltet hatte, erließ das Finanzamt auf Grundlage des Prüfungsberichts vom 12. Februar 1998 (=PB) Bescheide, mit denen u. a. die Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer jeweils für die Jahre 1991 bis 1993 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und die Körperschaftsteuer für die Jahre 1991 bis 1993 und 1995, die Gewerbesteuer für die Jahre 1991 bis 1993 und die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum vom 1. Jänner 1991 bis 31. Dezember 1995 festgesetzt wurden.

Mit der innerhalb der verlängerten Berufungsfrist beim Finanzamt eingelangten Berufung gegen I) die Bescheide betreffend a) Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaft, Gewerbe- und Umsatzsteuer für die Jahre 1991 bis 1995, b) Festsetzung der Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 1991 bis 1993 und 1995; Gewerbesteuer jeweils für die Jahre 1991 bis 1993; II) den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend den Prüfungszeitraum 1991 bis 1995 wurde die abgabenerklärungsgemäße Veranlagung der in Rede stehenden Abgaben beantragt; mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 31. Juli 1998 wurde die Berufung auf jene Sachverhalte eingeschränkt, zu

denen in der Rechtsmittelbegründung die entsprechenden Sachverhaltsfeststellungen und Begründungen erfolgten.

Auf das Ersuchen des Finanzamts vom 10. November 1998, die Berufung vom 31. Juli 1998 durch Beantwortung von im Vorhalt angeführten Fragen sowie durch Nachreichung von fehlenden Belegen zu ergänzen, folgte das Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 1. Dezember 1998, dem das Kontoblatt "Forderungsausfälle", eine Tabelle mit der Überschrift "Vermittlung PPM", je ein Kaufvertrag vom 14. und 18. Jänner, 15. Februar, 6. und 18. Mai und 20. Oktober jeweils des Jahres 1994, ein Konto betreffend Abrechnung Eurocard, ein Abrechnungsbeleg Fr. Krause und eine Subprovisionäraufstellung für die Spatzerl'sche Stiftung beigelegt wurden.

Zu der zur Berufung ergangenen Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 28. März 2000 äußerte sich der steuerliche Vertreter mit dem Schreiben vom 21. April 2000, bezüglich dessen der Betriebsprüfer dem steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 30. Juni 2000 vorhielt, mit der Gegenäußerung keinerlei neue Beweismittel vorgelegt zu haben, bzw. dass die im Schreiben angekündigten Beweismittel der Firma Stranded Investment S.A. bis dato nicht eingelangt seien.

Mit der oben angeführten Stellungnahme vom 28. März 2000 anerkannte die Bp den Betriebsausgabencharakter der in der Tz 33 als Mietzins für Wohnzwecke gewerteten Aufwendungen von S 153.427 für das Jahr 1992 und sprach sich, was die Feststellungen in der Tz 37 PB betrifft, für eine Stattgabe der Berufung in diesem Punkt aufgrund der "im Berufungsbegehren vorgelegten Urkunden" aus.

Aus Gründen der besseren Übersichtlichkeit werden in der vorliegenden Berufungsentscheidung die Prüfungsfeststellungen und die Stellungnahme der Betriebsprüfung, das Vorbringen der Bw., der entscheidungsrelevante Sachverhalt, die Beweiswürdigung und die rechtliche Beurteilung jeweils zu den einzelnen Berufungspunkten zusammengefasst dargestellt:

1.)
1991 bis 1995
Tz 18 lit. a in Verbindung mit Tz 19 PB Aberkennung der Verlustvorträge

Mit dem gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Körperschaftsteuerbescheid 1991 vom 17. März 1997 setzte das Finanzamt den Gesamtbetrag der Einkünfte (bedingt durch die Erhöhung der negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb um nichtausgleichsfähige Verluste von S 458.809) mit - S 8.053.985 fest. Jene Bescheide vom 9. April 1997, mit denen der Körperschaftsteuerbescheid 1992 gem. § 295 Abs. 3 BAO und der Körperschaftsteuerbescheid 1993 gem. § 295 Abs. 1 leg. cit. geändert wurden, wiesen ein Einkommen für das Jahr 1992

(nach Abzug von Sonderausgaben von S 20.200 und eines Verlustabzugs von S 4.950.612 vom Gesamtbetrag der Einkünfte von S 4.970.812) bzw. für das Jahr 1993 (nach Abzug von Sonderausgaben von S 9.780 und eines Verlustabzugs von S 1.076.064 vom Gesamtbetrag der Einkünfte von S 1.085.844) jeweils in Höhe von S 0 aus.

Als Begründung für die Versagung des geltend gemachten Verlustabzugs in den im Gefolge der Betriebsprüfung ergangenen Körperschaftsteuerbescheiden für die Jahre 1992 und 1993 stellte die Bp unter der Tz 18 a in Verbindung mit der Tz 19 PB unter Bezugnahme auf die Führung der Geschäftsbücher betreffend des Zeitraums von August 1990 bis Dezember 1992 fest: Während des Jahres seien Abhebungen und Eingänge auf dem Bankkonto in beträchtlicher Höhe gegen das Konto "Ungeklärte Posten" gebucht worden, die bei Erstellung der einzelnen Jahresabschlüsse auf diverse Aufwandskonten (hauptsächlich auf die Konten Subprovisionen, Fremdleistungen, Reisekosten etc.) bzw. Erlöskonten umgebucht worden seien. Trotz wiederholter Aufforderung seien weder Belege, noch Umbuchungslisten für diese Umbuchungen im oben angeführten Zeitraum vorgelegt worden; damit seien die Verluste nicht vortragsfähig.

Wider die obigen Feststellungen führte der steuerliche Vertreter in der Berufung sinngemäß ins Treffen, dass die Kanzlei Dkfm. Spock für die Erstellung der Buchhaltung und des Abschlusses für den in Rede stehenden Zeitraum beauftragt worden sei. Zuzufolge eines Treuhandwechsels im Jahr 1995 seien die im Rahmen der Betriebsprüfung von der Bp geforderten Unterlagen von der bis 1994 vertretenden Kanzlei eingefordert worden. Die Bw. habe erfahren müssen, dass Kontenunterlagen für den Prüfungszeitraum in dieser Kanzlei nicht vorhanden gewesen seien, was letztendlich auch zur Schätzung für das Jahr 1994 geführt habe, und sei daher ohne Eigenverschulden in einem Beweisnotstand gewesen. Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters ergebe sich allein dadurch, dass die Bp die betraglich feststehenden und somit zahlenmäßig einwandfrei ermittelbaren Beträge in voller Höhe den Betriebsergebnissen zugerechnet habe, lediglich eine ziffernmäßig genau umrissene Zurechnung zum Betriebsergebnis.

Mit der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme vom 28. März 2000 wiederholte die Bp ihre bereits in der Tz 18 lit. a PB getätigten Ausführungen, hielt dem steuerlichen Vertreter im Wesentlichen vor, die in Rede stehenden Umbuchungslisten und Belege auch im Berufungsverfahren nicht vorgelegt zu haben, und verwies in Hinblick auf die finanzielle Situation des Unternehmens und der Höhe der Steuernachforderung darauf, auf eine Zuschätzung zum Betriebsergebnis auf Grund der übrigen Feststellungen verzichtet zu haben.

Mit der Gegenäußerung vom 21. April 2000 brachte der steuerliche Vertreter sinngemäß vor: Die Stellungnahme wiederhole im Wesentlichen den Vorwurf, trotz Aufforderung keine

Umbuchungsbelege bzw. Umbuchungslisten vorlegen haben zu können. Dies, obwohl sich aus der Berufung ergebe, dem Begehren zufolge eines Beweisnotstandes - entstanden durch ein unkorrektes Verhalten des damals beschäftigten Wirtschaftstreuhanders (behauptete Rücksendung) - nicht nachkommen haben zu können. Jedoch bleibe (der Umstand), dass durch die Zurechnung buchmäßig ausgewiesener - jedoch nicht belegbarer - Beträge, eine Schätzung der im Sinne der BAO nicht vorgenommen werden habe können, bestehen. *"Der Mangel des Beleges allein würde an sich auch keine Schätzung im Sinne der BAO zulassen, da es sich hierbei lediglich um aus Belegmangel nicht anerkannte Aufwandsbeträge handle, die ziffernmäßig schillinggenau aus der Buchhaltung hervorgehen."* Trotz Belegmangels sei zu unterstellen, dass der damals für das Rechnungswesen und die Bilanz zuständige Wirtschaftstreuhand der Umgliederung fach- und sachgerecht vorgenommen habe, weshalb ein Zweifel der Bw. an der Richtigkeit nicht gegeben gewesen sei.

Rechtliche Würdigung

§ 18 Abs. 6 EStG 1988 in der für die Streitjahre gültigen Fassung lautet:

- " Als Sonderausgaben sind auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur,
- wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und
 - soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

§ 126 BAO lautet:

"(1)	Die Abgabepflichtigen und die zur Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben verpflichteten Personen haben jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen.
(2)	Insbesondere haben Abgabepflichtige, soweit sie weder nach §§ 124 oder 125 zur Führung von Büchern verpflichtet sind, noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen und soweit Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen."

§ 131 BAO lautet:

"	...	Für alle auf Grund von Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie für die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher gelten insbesondere die folgenden Vorschriften:
	1.	
	...	
	5.	Die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.
	...	"

§ 132 Abs. 1 BAO lautet:

"	Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sind sieben Jahre aufzubewahren; darüber hinaus sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenigen Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne
---	--

	gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt wurden. Soweit Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, sollen sie sieben Jahre aufbewahrt werden. Diese Fristen laufen für die Bücher und die Aufzeichnungen vom Schluss des Kalenderjahres, für das die Eintragungen in die Bücher oder Aufzeichnungen vorgenommen worden sind, und für die Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen vom Schluss des Kalenderjahres, auf das sie sich beziehen; bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr laufen die Fristen vom Schluss des Kalenderjahres, in dem das Wirtschaftsjahr endet."
--	---

§ 163 BAO lautet:

"Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, haben die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen."

§ 184 BAO lautet:

"(1)	Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.
(2)	Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.
(3)	Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen."

Nach Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Zweck der Aufbewahrung von Belegen (§ 131 Abs. 1 Z 5, § 132 Abs. 1 BAO) die verlässliche Prüfung der Richtigkeit von Buchungen im Interesse der Abgabenerhebung zu ermöglichen (vgl. Ritz, BAO², Tz 2 zu § 132 BAO samt dem dort zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. November 1986, 84/14/0109). Nach Ritz, BAO², Tz 5 zu § 126 BAO samt dortigen Verweis auf Ellinger, ÖStZ 1990,266, lassen sich Aufzeichnungen durch die Sammlung und Aufbewahrung von Belegen und sonstigen Unterlagen nicht ersetzen. Sind Mängel geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen, und können die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt oder berechnet werden, so besteht eine Schätzungsberechtigung als Folge formeller Mängel (vgl. Ritz, BAO², Tz 3 zu § 163 BAO).

Nach Lehre und Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes ist eine formell ordnungsmäßige Buchführung nicht Voraussetzung für den Verlustabzug; der Verlustabzug ist zulässig, wenn der Verlust - allenfalls auch nach Korrektur der Buchhaltung durch den Steuerpflichtigen oder auf Grund einer Betriebsprüfung - seiner Höhe nach errechnet werden kann und das Ergebnis überprüfbar ist (vgl. Doralt, EStG 1988, 4. Auflage, Tz 286 zu § 18 samt dem dort zitierten Beispielen für die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes VfGH 3. März 1987, G 170/86; 10. Dezember 1992, B 227/91, und 26. Februar 1996, B 370/95). Ist die Belegbarkeit der Buchungen gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2.

Juli 1952, 0175/50, ein wesentliches Erfordernis einer ordnungsmäßigen Buchführung, so berechtigt das Fehlen von Belegen die Abgabenbehörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen.

Die Thematisierung des Fehlens von Kontenunterlagen in der Kanzlei des Wirtschaftstreuhänders Dkfm. Spock für den Prüfungszeitraum in der Berufung heißt, dass das Ergebnis des Verlustes seiner Höhe nach für die Bp nicht überprüfbar gewesen ist. Aufgrund der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, hatte das Finanzamt keine andere Möglichkeit als die Abgabenbemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungsweg zu ermitteln und war daher zur Versagung des Verlustabzugs verpflichtet. Ist die Schätzung dem Wesen nach ein Beweisverfahren, bei der der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise ermittelt wird, so hatte der Unabhängige Finanzsenat keine Bedenken, die Bemessungsgrundlagen in den angefochtenen Bescheiden zu bestätigen, zumal die Schätzung nicht den Charakter einer Strafbesteuerung haben darf und die Identität des von der Bw. erklärten und vom Finanzamt in Ansatz gebrachten Bemessungsgrundlage der Beweis dafür war, dass die belangte Behörde bei der Schätzung das Ziel, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, verfolgt hatte. Dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinen Erkenntnissen vom 15. Mai 1997, 95/16/0144; 23. April 1998, 97/15/0076 und 26. November 1998, 95/16/0222, ausgesprochen.

Aufgrund der obigen Ausführungen waren die Ausführungen des steuerlichen Vertreters im Berufungsverfahren nicht dazu geeignet, einen den Feststellungen der Bp in der Tz 18 und 19 PB anhaftenden Mangel nachzuweisen und damit eine Abänderung der Berufung im gegenständlichen Punkt zu begründen.

Tz 28 Forderungen 1995

Mit der Bilanz zum 31. Dezember 1995 wurde dem Finanzamt das aktive Bestandskonto "*Forderungen gegen verbundene Unternehmen*" in folgender Form dargestellt:

	1995	1994
	S	S
PPM GmbH	- -	1.472.681,20
ALF GmbH	71.614,06	370.800,00
<i>Wertberechtigter Forderungsbestand</i>	71.614,06	1.843.481,20
<i>davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr</i>	- -	- -
<i>davon wechselfähig verbrieft</i>	- -	- -

Mit 31. März 1996 wurden die Kapitalgesellschaften ALF GmbH (in der Folge kurz S-GmbH) und PPM GmbH (in der Folge kurz P-GmbH) als übertragende Gesellschaften mit der Bw. als aufnehmende Gesellschaft verschmolzen.

Unter der Tz 28 PB versagte die Bp der Wertung der Abschreibung der in Rede stehenden Forderungen gegen die P-GmbH in Höhe von S 1.412.790,20 und S-GmbH in Höhe von S 370.800 als uneinbringlich die Anerkennung mit der Begründung, dass keine Unterlagen über die Einbringungsmaßnahmen vorgelegt worden seien; die betriebliche Veranlassung der Hingabe der Gelder sei nicht nachgewiesen worden.

Wider die obige Feststellung führte der steuerliche Vertreter in der Berufung ins Treffen: Beide Gesellschaften seien hundertprozentige Töchter und Vertriebsgesellschaften der Bw. gewesen, die durch getätigte Aufwendungen in einen Status *cridae* verfallen gewesen seien; infolge dessen sei die Forderung nach zwingenden handelsrechtlichen (und somit auch steuerrechtlichen) Vorschriften wegen Uneinbringlichkeit abzuschreiben bzw. ein Insolvenzverfahren anzustrengen gewesen. Zwecks Abwendung des Insolvenzverfahrens seien beide Vertriebsgesellschaften nachfolgend mit der Bw. verschmolzen worden.

Die zugehörigen Notariatsakten samt den Einbringungsbilanzen seien nach Aussagen des betreuenden Wirtschaftstreuhänders auch der Finanzbehörde vorgelegt worden; unabhängig von der Bp seien die Urkunden der Finanzbehörde mit Abgabe der Steuererklärungen für das Jahr 1996 am 17. März 1997 übermittelt worden.

Auf das Schreiben vom 10. November 1998, mit dem das Finanzamt den steuerlichen Vertreter u. a.

- um Beantwortung der Fragen, wann und wodurch die Forderungen entstanden seien;
- betreffend der schriftlichen Vereinbarungen zwischen der Bw. und der Fa. P-GmbH bzw. S-GmbH um Bekanntgabe der Daten hinsichtlich jener Person(en), von der (denen) die Verträge im Namen der Fa. P-GmbH bzw. S-GmbH abgeschlossen worden seien,

ersucht hatte, folgte das Schreiben von Dr. Fantomas als Vertreter der Bw. vom 1. Dezember 1998, demzufolge die Forderungen gegen die P-GmbH Folge der Gewährung eines Darlehens in Höhe von S 1.258.000 im Jahr 1993 gewesen seien; der im Bericht genannte Betrag resultiere aus dem Darlehen zuzüglich der angelaufenen Zinsen.

Die Forderung gegen die S-GmbH in Höhe von S 370.800 resultiere aus einer als kurzfristig geplanten Barmittelverstärkung zur Beseitigung der Illiquidität des Unternehmens, ausgefolgt im Jahre 1993.

Schriftliche Vereinbarungen zwischen der Bw. und P-GmbH bzw. S-GmbH würden nicht vorliegen; die Firmen seien 100 % Tochterunternehmungen der Bw. mit Geschäftsführungsidentität.

Mit der Stellungnahme vom 28. März 2000 wiederholte die Bp ihre bisherigen Ausführungen betreffend der mit 31. Dezember 1995 abgeschriebenen Forderungen an die verbundenen Unternehmen P-GmbH und S-GmbH und hielt dem steuerlichen Vertreter unter Bezugnahme

auf die Ausführungen in der Berufungsergänzung das Fehlen von schriftlichen Verträgen zwischen der Bw. und der Fa. P-GmbH bzw. S-GmbH vor.

Mit der Gegenäußerung vom 21. April 2000 erwiderte der steuerliche Vertreter der Abgabenbehörde im Wesentlichen, dass beide Gesellschaften im selben Geschäftsfeld tätig gewesen seien, weshalb es zwischen den Unternehmungen einen allgemein üblichen Geschäftsverkehr gegeben habe. Infolge krankheitsbedingter Probleme des ehemaligen Eigentümers sei das Unternehmen übernommen worden. Um eine klare Trennung der Rentabilität zu haben, sei sehr streng darauf geachtet worden, die Provisionen verursachungsgerecht dem den Abschluss initiierten Unternehmen zuzuordnen.

Der Feststellung der Finanzbehörde betreffend Nichtvorlage von Unterlagen über die Einbringungsmaßnahmen widersprach der steuerliche Vertreter mit der Begründung, der betreuende Wirtschaftstreuhänder habe nachweislich die Unterlagen bei Abgabe der Steuererklärungen 1996 den Finanzbehörden übermittelt; die Bw. habe die zugehörigen Notariatsakte der Finanzbehörde vorgelegt und datiert vom 12. Dezember 1996 (Notar Q) zur Gebührenbemessung am 17. Dezember 1996 angezeigt. Die betriebliche Veranlassung der Hingabe der Gelder sei eine reine Sachverhaltsfeststellung - aus der Rechtsmittelbegründung ableitbar - und durch vorliegende Bilanzen der übertragenen Gesellschaften bewiesen. Trotz Bemühungen hätten schriftliche Vereinbarungen zwischen P- GmbH und der Bw. nicht aufgefunden werden können.

Rechtliche Würdigung

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen; die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

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

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

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die "Angehörigenjudikatur" nicht nur bei familiären, sondern auch bei gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen wegen der gegebenen besonderen Einflussmöglichkeiten auf die Vertragsgestaltung anzuwenden (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 26. Juni 1998, 93/14/0192, und 26. Juli 2006, 2001/14/0122). Demzufolge sind Verträge nur dann anzuerkennen, wenn sie nach

außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. etwa das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Mai 1999, 99/13/0039).

Der Bestand eines betrieblichen Zusammenhanges zwischen der Bw. und jenen Geldern, die an die verbundenen Unternehmen hingegeben worden waren, war zu verneinen, weil die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für jene Verträge mit juristischen Personen gelten, an denen ein Vertragspartner oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung. Müssen demzufolge Verträge, um steuerlich anerkannt zu werden, nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden sein (vgl. 14. Dezember 2005, 2002/13/0001), so war die Behauptung, es hätten sich aus der beruflichen Tätigkeit Forderungen gegen die mit der Bw. verbundenen Unternehmen ergeben, samt der Vorlage eines Kontoblattes mit der Kontobezeichnung "Forderungsausfälle" nicht ausreichend, einen stichhaltigen Beweis für die Annahme der betrieblichen Veranlassung der Hingabe der Gelder, wenn die Firmen S-GmbH und P-GmbH zu hundert Prozent Tochtergesellschaften der Bw. waren, zu ersetzen.

Aus der Thematisierung der finanziellen Verhältnisse der verbundenen Unternehmen im Berufungsverfahren war für die Bw. nichts zu gewinnen, wenn laut Doralt, EStG⁶, § 6 Tz 20f und den dort zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. Juni 1976, 1667/75, und 27. September 1995, 92/13/0310, die Maßgeblichkeit der Verhältnisse am Bilanzstichtag vor allem für die Bewertung von Forderungen von Bedeutung ist. Die Zahlungsunfähigkeit eines Schuldners im Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses ist zwar ein Indiz, rechtfertigt alleine aber nicht die Wertberichtigung zum Bilanzstichtag. Die Zahlungsunfähigkeit muss am Bilanzstichtag bereits bestanden haben oder vorhersehbar gewesen sein, um eine Wertberichtigung zu rechtfertigen. Ist dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 11. Juni 1965, 350/65, zufolge eine Wertberichtigung wegen eines Forderungsverzichts nur dann zulässig, wenn die Forderung zum Zeitpunkt des Verzichts tatsächlich uneinbringlich ist, so wäre es am Bw. gelegen gewesen, die tatsächliche Uneinbringlichkeit der abbeschriebenen Forderungen durch Vorlage von Unterlagen, welche die von der Bw. auf Befriedigung der in Rede stehenden Forderungen gesetzten Handlungen nach dem Zivil- und Exekutionsrecht offen legen hätten können, nachzuweisen. Diesen Beweis ist der steuerliche Vertreter der Abgabenbehörde schuldig geblieben.

Die bloße Behauptung, die Forderungen gegen die mit der Bw. verbundenen Kapitalgesellschaften seien uneinbringlich, ist nicht glaubhaft, wenn handelsrechtlich ein positives Vermögen bei jeder Konzentrationsverschmelzung bei beiden Körperschaften zur Vermeidung einer Unter-pari - Emission notwendig ist und die mit der Bw. verbundenen Unternehmen als übertragende Gesellschaft mit der Bw. als übernehmende Gesellschaft im Jahr 1996 verschmolzen wurden. Mit dem Vermögensübergang wurde das unternehmerische Engagement nicht beendet, sondern blieb eine gesellschaftliche Verbundenheit in der Form, dass die Vermögensübertragung grundsätzlich gegen Gewährung oder Aufgabe von Gesellschaftsrechten erfolgt, erhalten. Ist im Hinblick auf die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Vorschriften eine umgründungssteuerrechtliche Regelung über das Erfordernis eines positiven Verkehrswerts bei der übertragenden und übernehmenden Körperschaft nicht erforderlich, so waren die Verschmelzungsverträge in Verbindung mit den diesbezüglichen Bilanzen der mit der Bw. verbundenen Unternehmen für sich allein nicht ausreichend, die Annahme der Insolvenz der mit der Bw. verbundenen Unternehmen zu begründen.

Da die Ausführungen des steuerlichen Vertreters im Berufungsverfahren ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache, nämlich der "Überzeugung", dass die Voraussetzungen für die Abschreibung der in Rede stehenden Forderungen zu dem für die Berufungsentscheidung relevanten Stichtag gegeben gewesen waren, nicht herbeiführen konnten und der Annahme einer betrieblichen Veranlassung hinsichtlich der Hingabe der in Rede stehenden Gelder aus Mangel an stichhaltigen Beweismittel nicht zu folgen war, war die Berufung im gegenständlichen Punkt als unbegründet abzuweisen.

Tz 30 Prov.abr. P-GmbH 1993

Unter der Tz 30 PB "Provision P-GmbH" stellte die Bp bezüglich der Überweisung von S 3.322.600 an die P-GmbH im Jahr 1993 fest, diese, welche bisher als Subprovisionen bzw. Fremdarbeit aufwandsmäßig berücksichtigt worden wäre, würde mangels Nachweises der betrieblichen Veranlassung dem Betriebsergebnis 1993 außerbilanziell zugerechnet.

Dem Gesagten erwiderte der steuerliche Vertreter in der Berufung im Wesentlichen: Die Bw. habe mit der Ý Versicherung AG einen Rahmenvertrag über den Vertrieb der Ý Versicherungsprodukte abgeschlossen. Im Rahmen des Vertriebs dieser Produkte habe die P-GmbH eine Reihe von Versicherungsverträgen - mit einem jährlichen Prämienaufkommen von S 3.861.366,00 - abgeschlossen; Polizzennummer, Versicherungssumme, Versicherungsnehmer sowie die Jahresprämie seien detailliert gelistet, damit Ausmaß und Umfang der Vermittlungstätigkeit P-GmbH eindeutig nachweisbar. Da die Bw. als Provision für

die Vermittlungstätigkeit der P-GmbH weniger als eine Jahresprämie ausbezahlt habe, seien die restlichen Prämieeinnahmen als Erlös bei der Bw. verblieben. Beweisurkunden würden dem Finanzamt im Rahmen der Urkunden- und Belegvorlage zur Verfügung gestellt.

Auf das abgabenbehördliche Schreiben vom 10. November 1998, mit dem um Beantwortung der Frage, von wem die Verträge im Namen der P-GmbH abgeschlossen worden seien, Bezeichnung der Versicherungsnehmer durch Anführung des Namens und der genauen Anschrift sowie um - eventuell - Vorlage der Versicherungsabschlüsse ersucht worden war, folgte das Schreiben vom 1. Dezember 1998 mit der Mitteilung, die Listung der Versicherungsverträge für die P-GmbH nochmals beigelegt zu haben; aufgrund der angeführten Polizzennummern könnten die Verträge bei der Ý Versicherung durch eine Nachfrage der Finanzverwaltung aufgrund eines Auskunftsbeglehrens jederzeit abgerufen werden.

Mit der dem Schreiben vom 1. Dezember 1998 beigelegten Übersicht wurden dem Finanzamt die einzelnen Nummern der Polizzen und zu jeder einzelnen Nummer die Versicherungssumme, der Familienname samt des ersten Buchstabens des Vornamens des Versicherungsnehmers, die Jahresprämie und der Tarif offen gelegt.

Mit der Stellungnahme vom 28. März 2000 hielt die Bp dem Bw. sinngemäß vor, dass es keine schriftlichen Verträge zwischen der Bw. und der P-GmbH gebe; eine Provisionsabrechnung mit der P-GmbH habe im Berufungsverfahren nicht vorgelegt werden können. Mit der Liste mit angeblich von der P-GmbH abgeschlossenen Versicherungspolizzen hätten weder physische Personen, die diese Verträge abgeschlossen hätten, genannt, noch die Höhe der jeweiligen Provision bekannt gegeben werden können. Die Tatsache, dass die in dieser Liste angeführten Versicherungspolizzen nur zum Teil in der an die Ý Versicherung im Zuge des außergerichtlichen Vergleichs übergebenen Kundenliste enthalten seien, bedeute im Fall der P-GmbH: Von den angeführten Verträgen seien nur Verträge mit einer Jahresprämie von S 902.850 (und nicht wie angeführt mit S 3.861.366) an die Ý Versicherung übergeben worden, obwohl im Vergleich die Übergabe sämtlicher Kunden vereinbart gewesen sei.

Durch das Nebeneinander der vielen Firmen und auf Grund der zum Teil "chaotischen und zum Teil nur teilweise vorhandenen Buchhaltung" sei der Überblick verloren gegangen; im Zuge des Jahresabschlusses hätten die während des Jahres ohne Belege "*hin- u. her verschobener*" Gelder zwischen den einzelnen Firmen (je nach Geldbedarf der einzelnen Firmen) "*richtig gestellt*" werden müssen.

Mit der Gegenäußerung vom 21. April 2000 verwies der steuerliche Vertreter darauf, dass die gelisteten Vertragsabschlüsse den Zeitraum 1993 umfassen würden, wertete die Anforderung der Erhebung (von Daten), welche Mitarbeiter oder auch freiberuflich Tätige für die P-GmbH

bzw. die S-GmbH zu diesem Zeitpunkt "Abschlussträger" gewesen seien, als Beweis für unzumutbar und führte dafür, dass die mehrfach angeführte Begründung, derzufolge in dem mit der Ý Versicherung abgeschlossenen Vergleich nicht alle in den Leistungen übergebenen Polizzen enthalten seien, und der daraus abgeleitete Schluss unzulässig sei und ins Leere gehe, ins Treffen: Einerseits seien neben Ý auch Kooperationen mit anderen Versicherungen aktiv gewesen; andererseits könnten im Zeitpunkt des Vergleichsabschlusses nur mehr jene Polizzen aufscheinen, die zu diesem Zeitpunkt noch aktiv gewesen seien. Abgereifte Verträge - sei es durch Todesfall, Nichtzahlung von Prämien, Paketversicherungen und ähnliches mehr - könnten keinesfalls Gegenstand des Vergleichsverfahrens sein.

Ein Nachvollzug und eine Zuordnung zu einzelnen Polizzen sei auch Ý bei Nachfrage nicht mehr möglich gewesen.

Zum Beweis der Richtigkeit der vorstehenden Aussagen beantragte die Bw. die Einvernahme eines ehemaligen Angestellten der P-GmbH, Hrn. S , welcher insbesondere erhärten könne, dass neben eigenen Versicherungsabschlüssen auch die Geschäftsführung durch ihre Verbindungen einen wesentlichen Anteil an den Abschlüssen habe.

Wider den Vorwurf der nur teilweise vorhandenen Buchhaltung führte der steuerliche Vertreter ins Treffen: Dieser sei sicherlich während der laufenden Rechnungsperiode nicht zutreffend gewesen. Sofern eine eindeutige Zuordnung eines Beleges oder einer Zahlung während des Buchungsvorganges nicht sicher erkennbar (Fremdbuchhaltung durch den Wirtschaftstreuhänder) sei, sei die Einrichtung eines sogen. "Nachfragekonto" in jeder Buchhaltung üblich; dieser Vorgang sei offensichtlich durch den buchführenden Wirtschaftstreuhänder auch hier gegeben gewesen. Seien die auf dem Nachfragekonto erscheinenden Buchungen nach entsprechender Aufklärung bzw. Belegbeschaffung im Rahmen der Abschlussbuchungen den jeweiligen Konten zugeschrieben worden, so handle es sich um die Auflösung des Nachfragekontos.

Rechtliche Würdigung

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind die durch den Betrieb veranlassten Aufwendungen Betriebsausgaben.

Nach Lehre und Rechtsprechung hat der Nachweis einer Betriebsausgabe durch einen schriftlichen Beleg zu erfolgen (vgl. Doralt, EStG⁷, und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Jänner 1991, 89/14/0088; 30. Oktober 2001, 97/14/0140). Kann ein Beweis nach den Umständen des Einzelfalles nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung im Sinne des § 138 Abs. 1 BAO, die gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. April 1989, 89/14/0027, eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Steuerpflichtigen voraussetzt.

Wider die Schlüssigkeit des im gegenständlichen Punkt der Berufung behaupteten Sachverhaltes sprach a) das Fehlen von schriftlichen Verträgen zwischen der Bw. und der P-GmbH; b) die Nichtvorlage einer Provisionsabrechnung mit der P-GmbH; c) die Liste über angeblich von der P-GmbH abgeschlossene Versicherungspolizzen, wenn dieser Liste Angaben betreffend der Namen jener physischen Personen, die diese Verträge abgeschlossen hätten, und der Höhe der jeweiligen Provision fehlen und die in dieser Liste angeführten Versicherungspolizzen nur zum Teil in der an die Raiffeisen Versicherung im Zuge des außergerichtlichen Vergleichs übergebenen Kundenliste enthalten waren.

Aufgrund des mit der Stellungnahme vom 28. März 2000 anhand der in Rede stehenden Liste offen gelegten Widerspruchs, demzufolge anstatt den angeführten Verträgen nur Verträge mit einer Jahresprämie von S 902.850 (und nicht wie angeführt mit S 3.861.366) an die Raiffeisenversicherung übergeben worden seien, obwohl im Vergleich die Übergabe sämtlicher Kunden vereinbart gewesen sei, wäre es am Bw. gelegen gewesen, in der Gegenäußerung vom 21. April 2000 alles, was zur Aufklärung dieses Widerspruches geeignet ist, ins Treffen zu führen. Anstatt dem Erklärungsbedarf der Bp im gegenständlichen Punkt zu entsprechen, wurde mit der Gegenäußerung vom 21. April 2000 die Einvernahme eines ehemaligen Angestellten der P-GmbH als Beweis für die Unmöglichkeit der Fa. Ý betreffend eines Nachvollzuges und einer Zuordnung zu einzelnen Polizzen beantragt und das Ersuchen des Finanzamts um Erhebung von Daten betreffend der Mitarbeiter oder auch freiberuflich Tätige, welche für die P-GmbH bzw. für die S-GmbH zu diesem Zeitpunkt "Abschlussträger" gewesen seien, als eine unzumutbare Beweisanforderung gewertet. Aus dem Beweisthema *"Unmöglichkeit der Fa. Ý betreffend eines Nachvollzuges und einer Zuordnung zu einzelnen Polizzen"* und der Wertung des Datenerhebungsersuchens als unzumutbare Beweisanforderung war auf das Erreichen der Grenze der amtswegigen Ermittlungspflicht im Sinne des § 115 BAO zu schließen. Da die Bw. die für die Berufungsentscheidung relevanten Verhältnisse im gegenständlichen Berufungspunkt nicht durch eine lückenlose Beweisführung erhellen konnte, hatte sie das damit verbundene steuerliche Risiko selbst zu tragen.

Was den Antrag auf Einvernahme eines ehemaligen Angestellten der P-GmbH, Hrn. S, betrifft, stand schon allein das Fehlen von Angaben betreffend des Vornamens, einer (Zu stell-) Adresse und der Eigenschaft als Zeuge bzw. Auskunftsperson der Ausstellung einer Ladung als Zeuge oder Auskunftsperson entgegen. Vom Beweisthema, demzufolge neben eigenen Versicherungsabschlüssen auch die Geschäftsführung durch ihre Verbindungen einen wesentlichen Anteil an den Abschlüssen gehabt hätten, war auf einen Erkundungsbeweis zu schließen, zu dessen Aufnahme die Bp nicht verpflichtet war.

Infolge des für eine jede Buchhaltung geltenden Belegprinzips konnten die auf die Führung der Buchhaltung, insbes. der Einrichtung eines "Nachfragekontos" Bezug nehmenden

Ausführungen in der Gegenäußerung vom 21. April 2000 nicht das behördliche Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer für die Stattgabe des Berufungsbegehrens sprechenden Tatsache herbeiführen.

Vor diesem Hintergrund waren die Vorbringen des steuerlichen Vertreters samt den dem UFS zu diesem Punkt vorgelegten Beweismittel als Begründung für die Anerkennung der "Provisionen" in Höhe von S 3.322.600 als abzugsfähige Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988 nicht ausreichend, weshalb der Berufung auch im gegenständlichen Punkt der Erfolg zu versagen war.

Tz 31 Aufwendungen für Kunsthandelsfirmen

Unter der Tz 31 PB bestritt die Bp den Betriebsausgabencharakter der Aufwendungen "*Marketing USA Fr. Dulcinea*" von S 1.032.492 und "*Englischkurs, Prov., Dulcinea*" von S 208.900 jeweils für das Jahr 1991, "*Reisesp. New York*" von S 74.681 für das Jahr 1992 und "*Reisesp. Rio d. Jan., Venedig*" von S 137.673 für das Jahr 1993 mit der Begründung, dass Tätigkeiten im Bereich des Kunsthandels nicht durchgeführt worden seien und laut Aussage des Geschäftsführers Kristallluster (auch) nie geplant gewesen seien. Da diese Aufwendungen, welche die später gegründeten Firmen UKW AG (in weiterer Folge kurz P-AG) bzw. HKAP GmbH betreffen würden, bis dato nicht weiterverrechnet worden seien, seien die oben angeführten Aufwendungen von (insgesamt) S 1.241.392 für das Jahr 1991, S 74.681 für das Jahr 1992 und S 173.673 für das Jahr 1993 mangels betrieblicher Veranlassung für die Bw. den jeweiligen Betriebsergebnissen außerbilanzmäßig zuzurechnen.

Mit der Berufung stellte die Bw. den Sachverhalt im Wesentlichen folgendermaßen dar: Im Rahmen der Verwaltung und Veranlagung von Vermögen seien insbesondere in letzter Zeit als Veranlagungsobjekte nicht nur Wertpapiere aller Art, Versicherungen und andere Finanzwerte, sondern insbesondere auch für Veranlagung geeignete sonstige Werte, wie z. B. Münzsammlungen, Briefmarken, besonders Kunstobjekte angeboten und vertrieben worden. Aus dieser Sicht und zum Betriebsgegenstand der Bw. gehörend sei es daher notwendig gewesen, in diesen Bereichen der Veranlagung entsprechende Maßnahmen zu setzen. Zu diesem Zweck seien zwei im Ausland lebende, jedoch österreichische Künstler angesprochen worden, nachdem nach Markterkundigungen feststellbar gewesen sei, dass deren Werke im internationalen Kunstmarkt als wertbeständig gelten (U V, W). Im Rahmen der Projektabwicklung (Gespräche mit den Künstlern und Kunsthandel) sei der Bw. einsichtig geworden, dass der Kunstmarkt eine eigene Unternehmensorganisation erfordert habe, welche im Rahmen der Bw. nicht abgedeckt werden habe können. Dies habe zur Gründung der benannten Firmen P-AG und HKAP GmbH geführt, in die die Bw. das Ergebnis ihrer Markterhebungen eingebracht und als Gegenleistung Aktien der P-AG zum Nennwert erhalten

habe. Bedingt durch die Veräußerung von im Gesamtwert von S 1.840.000 (Nennwert) erhaltener Aktien zum Preis von S 4.606.700 in den Jahren 1994 und 1995 sei der Rückfluss des in Tz 31 geschilderten Aufwandes nicht nur in vollen Umfang abgedeckt worden, sondern seien der Bw. daraus auch noch erhebliche Gewinne zugeflossen. Damit seien die betriebliche Veranlassung und der Rückfluss der erbrachten Aufwendungen erwiesen.

Zum Beweis würden im Rahmen der Urkunden- und Belegvorlage entsprechende Listungen mit Namen des Erwerbers und die erzielten Verkaufspreise vorgelegt, die ident auch in der Buchhaltung eindeutig nachzuweisen seien.

Über Ersuchen des Finanzamts vom 10. November 1998, Name und Anschrift der Aktienerwerber zu nennen und entsprechende Kaufverträge samt Zahlungsbelegen vorzulegen, weil für das Jahr 1994 bisher keinerlei Belege bzw. Unterlagen vorgelegt worden seien, teilte der steuerliche Vertreter der Bp mit Schreiben vom 1. Dezember 1998 mit:

Die Aktienverkäufe mit den Adressen des Käufers seien aus den beigelegten Verträgen ersichtlich.

Ein Vertrag für Mag. LKW, Steuerberaterin in 0007 T, PKW Str. 157, liege nicht vor. Ihr Aktienpaket sei ein Tausch gegen das in ihrem Vermögen gehaltene Aktienpaket der Pro Pedeutika AG gewesen. Die Zahlungseingänge seien aus der Buchhaltung nachweisbar und könnten, wenn die Notwendigkeit des Nachweises zwingend erforderlich sei, bei der Bank in Form der Auswertung ihres Microfiches beantragt werden.

Mit der daraufhin ergangenen Stellungnahme vom 28. März 2000 wiederholte die Bp die oben zitierten Ausführungen aus dem Prüfungsbericht und hielt dem steuerlichen Vertreter betreff der im Berufungsbegehren angeführten Art der Weiterverrechnung in Form der lukrierten Gewinne aus Aktienverkäufen im Wesentlichen vor, weder eine Buchhaltung, noch einen Beleg jeweils für das Jahr 1994, im Zuge der Vorhaltsbeantwortung nur einige Kaufverträge ohne Zahlungsbelege bzw. weitere Belege etc. vorgelegt zu haben. Beim Handel mit Aktien handle es sich um eine der Geschäftstätigkeiten des Unternehmens; auch von anderen Firmen seien Aktien an- und verkauft und dabei Gewinne erzielt worden, ohne dass die Bw. irgendwelche Gegenleistungen für diese Firmen erbracht hätte.

Mit der Gegenäußerung vom 21. April 2000 wertete der steuerliche Vertreter die Feststellung in den Ausführungen der Finanzverwaltung, derzufolge Weiterverrechnungen von Aufwendungen in Form lukrierter Gewinne aus Aktienverkäufen nicht gefolgt werden könne, weil für das Jahr 1994 weder Buchhaltung, noch Belege vorgelegt worden seien und es sich beim Handel mit Aktien um eine typische Geschäftstätigkeit der Bw. gehandelt habe, als für ihn unverständlich und führte als Begründung für die Gegebenheit und Nachweisbarkeit des Sachverhalts, demzufolge die P Marketing und KHAG Aktien im Gesamtwert von S 1.840.000 zum Nennwert gegeben habe, ins Treffen: Die durchaus unübliche Übergabe von Aktien zum

Nennwert beweise, dass dadurch ein "Vorteil" für die Bw. zugewendet werden "sollte"; tatsächlich jedoch sei die Abgeltung der geleisteten Aufwendungen der Bw. erfolgt. Der Handel von Aktien der letztgenannten AG mit einem wesentlichen Kurswert zu diesem Zeitpunkt sei nachweisbar. Die zum Nennwert erworbenen Aktien seien in den Jahren 1994 und 1995 mit dem nicht bestrittenen Preis von S 4.606.700 veräußert worden.

Aus der Stellungnahme der Finanzverwaltung habe daher schlüssig nicht dargetan werden können, warum das letztgenannte Unternehmen Aktien zum Nennwert an die Bw. abgebe, weil kaum zu unterstellen sei, dass es sich hier um "Schenkungen" gehandelt habe.

Rechtliche Würdigung

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 bilden nur Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind, Betriebsausgaben. Werden Aufwendungen ohne Rücksicht darauf, ob aus ihnen ein wirtschaftlicher Nutzen entstehen kann, gemacht, so sind sie nach Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 36.2 zu § 4 samt dem dort zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 1. Dezember 1982, 81/13/0043 f.).

Mit der nachfolgenden Tabelle werden die unter der Tz 31 PB thematisierten Kosten der Bw. dargestellt:

	1991	1992	1993
Marketing USA Fr. Dulcinea	1.032.492,00		
Englischk., Prov., Dulcinea	208.900,00		
Reisesp. Sadistico		74.681,00	
Reisesp. Odessa., Stinkenbrunn			137.673,00
Summe	1.241.392,00	74.681,00	173.673,00

Aus der Berufung war zu entnehmen, dass die Bw. das Ergebnis der Markterhebungen in die Firmen P-AG und HKAP GmbH eingebracht und als Gegenleistung Aktien der P-AG zum Nennwert erhalten habe; aus der Veräußerung der im Gesamtwert von S 1.840.000 (Nennwert) erhaltenen Aktien zum Preis von S 4.606.707 in den Jahren 1994 und 1995 sei ein Gewinn gezogen worden, *"sodass der Rückfluss des in Tz 31 geschilderten Aufwandes nicht nur im vollen Umfang abgedeckt wurde, sondern daraus auch noch erhebliche Gewinne ... zugeflossen sind."* Auch wenn der steuerliche Vertreter vermeint, dass die betriebliche Veranlassung und der Rückfluss der erbrachten Aufwendungen "somit" erwiesen sei, fehlen Beurteilungsgrundlagen, anhand dieser sich die betriebliche Veranlassung der in Zusammenhang mit den oben angeführten Kosten zuverlässig beurteilen lässt. Die bloße Geltendmachung von Kosten betreffend Marketing inkl. Provision in Höhe von (insgesamt) S 1.241.392 für das Jahr 1991 sowie von Spesen in Zusammenhang mit Aufenthalt in New York in Höhe von S 74.681 für das Jahr 1992 bzw. Odessa. und Stinkenbrunn in Höhe von insgesamt S 137.673 für das Jahr 1993 ist keine hinreichende Glaubhaftmachung im Sinne

des § 138 Abs. 1 BAO, dass sich aus dem Unternehmensgegenstand der Bw. diese Kosten ergeben. Wurde den Abgabenbehörden für das Jahr 1994 trotz der Stellungnahme der Bp vom 28. März 2000 weder eine Buchhaltung, noch ein auf die in Rede stehenden Kosten Bezug habender Beleg vorgelegt, so vermochten die Ausführungen in der Gegenäußerung vom 21. April 2000 *"Allein die durchaus unübliche Übergabe von Aktien zum Nennwert beweist, dass ... tatsächlich ... die Abgeltung der geleisteten Aufwendungen ... erfolgte. Es ist auch nachweisbar, dass zu diesem Zeitpunkt die Aktien ... mit einem wesentlichen Kurs gehandelt wurden. Als weiterer Beweis möge dienen, dass letztlich die zum Nennwert erworbenen Aktien in den Jahren 1994 und 1995 mit dem nicht bestrittenen Preis von S 4.606.700 veräußert wurden."* den Vorhalt der Bp, *"es wurden auch von anderen Firmen Aktien an- und verkauft und dabei Gewinne erzielt, ohne jedoch irgendwelche Gegenleistungen für diese Firmen zu erbringen"* nicht schlüssig zu widerlegen. Das gleiche gilt für die übrigen Ausführungen der Bw. im gegenständlichen Berufungspunkt im Berufungsverfahren.

Aus Mangel an stichhaltigen Beweisen für die Annahme des Bestands eines unmittelbaren Zusammenhanges zwischen den innerhalb des Zeitraums von 1991 bis 1993 angefallenen Kosten "Marketing USA Fr. Dulcinea " von S 1.032.492 und "Englischkurs, Prov., Dulcinea " von S 208.900 jeweils für das Jahr 1991, "Reisesp. Sadistico " von S 74.681 für das Jahr 1992 und "Reisesp. Odessa ., Stinkenbrunn " von S 137.673 für das Jahr 1993 zu einer Betätigung der Bw. im Bereich des Kunsthandels war nicht mit hinreichender Sicherheit anzunehmen, die Aufwendungen wären betrieblich veranlasst gewesen. Damit war die Berufung auch im gegenständlichen Streitpunkt als unbegründet abzuweisen.

Tz 34 Mitarbeiterschulung XY

Unter der Tz 34 PB begründete die Bp das Fehlen einer betrieblichen Veranlassung des im Jahr 1991 auf dem Konto "Fremdarbeit" gebuchten Aufwands "Mitarbeiterschulung - XY" in Höhe von S 140.400 mit der Nichtvorlage eines diesbezüglichen Beleges, wertete den geltend gemachten Aufwand in Höhe von brutto S 140.400 als verdeckte Gewinnausschüttung und stellte fest, dass die Kapitalertragsteuer von der Bw. getragen werde.

Wider die obigen Feststellungen führte der steuerliche Vertreter in der Berufung ins Treffen, Dr. XY habe einen Sprachkurs in Englisch für die Mitarbeiter der Bw. abgehalten. Die handelsübliche Verkehrssprache insbesondere in der internationalen Vermögensverwaltung, die dem Tätigkeitsbereich der Bw. entspreche, sei Englisch; ein zwingendes Erfordernis für die Mitarbeiter sei, diese Sprache in ausreichender Form zu beherrschen. Dr. XY seien für seine Leistungen auf dessen Anforderung Akontozahlungen und Spesenvergütungen gewährt

worden, wobei dieser eine Gesamtrechnung unter Berücksichtigung der Akontierungen nach Beendigung des Kurses legen "sollte".

Unter Verweis auf Erkundigungen der Bw., diesen nach Dr. XY seinen Wohnsitz von Wien in die DomRep verlegt hätte, nannte der steuerliche Vertreter neben einer Adresse in Deutschland eine Wiener Adresse, an der auch die Peter XY GmbH ihren Firmensitz gehabt habe, erklärte sich durch die Nichterstellung der Endabrechnung durch Dr. XY, wie dies verabredet gewesen sei, durch dessen Abwesenheit aus Österreich in einem Beweisnotstand zu finden, und ersuchte um Unterstützung durch finanzamtliche Erhebungen bei der Beantwortung der Frage, ob die letztzitierte GmbH oder XY ad personam den Zufluss der akontierten Erlösbeiträge bzw. Spesenvergütungen in den Abgabenerklärungen erklärt" habe.

Mit der Stellungnahme vom 28. März 2000 wiederholte die Bp ihre bereits oben zitierten Ausführungen aus dem Prüfungsbericht, hielt der Bw. vor, neue Unterlagen im Zuge des Berufungsverfahrens nicht vorgelegt zu haben, und teilte das Ergebnis eines durch die Finanzverwaltung durchgeführten Auskunftersuchens an die Fa. XY, demzufolge die Fa. XY keine Geschäftsverbindung zur Bw. gehabt habe, mit.

Mit der Gegenäußerung vom 21. April 2000 bestritt der steuerliche Vertreter, dass die Aussage der Fa. XY im Hinblick auf das Auskunftersuchen nach den Recherchen des steuerlichen Vertreters den Tatsachen entsprechend sei, bot die Ladung von Mitarbeitern, die bei diesen Schulungen teilgenommen hätten, als Zeugen zum Beweis dafür, dass beispielsweise Englischsprachschulungen stattgefunden hätten, an und wies unter Bezugnahme auf den Umstand, dass es sich um eine Banküberweisung handle, darauf hin, dass Bemühungen dahingehend gerichtet würden, seitens der Bank das Empfängerkonto ausheben zu lassen, um die eindeutige Zuordenbarkeit in die Geschäftssphäre der Fa. XY nachweisen zu können.

Abschließend sei bemerkt, dass dem UFS keine beim Finanzamt nach dem 21. April 2004 eingelangten Belege zum gegenständlichen Berufungspunkt vorgelegt worden sind.

Rechtliche Würdigung

Nach Quantschnigg/Schuch, Handbuch zur Einkommensteuer 1988, Tz 35.1 und den beiden dort zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs vom 29. Jänner 1991, 89/14/008, und 7. Jänner 1981, 418/80, sind Aufwendungen durch schriftliche Belege nachzuweisen. Eigenbelege können in der Regel nur dann als Nachweis anerkannt werden, wenn nach der Natur der Ausgabe kein Fremdbeleg erhältlich ist; dies trifft bei Kosten für Sprachkurse, wenn sie von einer angesehenen Sprachschule wie beispielsweise der Berlitz Austria GmbH (vgl. Firmenservice Tel 602 45 43) durchgeführt werden, nicht zu. War die Bw. auf Grund eines Schuldverhältnisses zur Geldleistung verpflichtet, so wäre die Vereinbarung der Einschränkung

der Leistungspflicht insofern, als die vollständige Leistung nur Zug um Zug gegen Vorlage der letztendlich das Ausgang des gegenständlichen Berufungsverfahrens bestimmenden Endrechnung erbracht werden müsse, im Rahmen der Privatautonomie denkbar gewesen. Da die Bw. - laut der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 31. Juli 1998 - auf Anforderung XY's (!) Akontozahlungen und Spesenvergütungen gewährt hatte, ohne dass Dr. XY die Endabrechnung erstellt hätte, hatte die Bw. einen solcherart herbeigeführten Beweisnotstand dem Verhalten der für sie nach außen hin auftretenden Personen zuzuschreiben und daher das damit verbundene steuerliche Risiko selbst zu tragen.

Aus dem in der Gegenäußerung thematisierten Bestand eines Einzelunternehmens und einer Kapitalgesellschaft an derselben Adresse als Nachweis für das die Fortbildungsveranstaltung durchführende (= leistungbringende) Unternehmen war für die Bw. nichts zu gewinnen, wenn die Ausforschung der Verbuchung von Aufwendungen in Aufzeichnungen von zwei von einander verschiedenen Steuersubjekten der Bw. überhaupt erst die Möglichkeit bietet, Tatsachen kennen zu lernen. Sind dem Bw. Name und (aktuelle) Anschrift des in Rede stehenden Sprachlehrers bekannt, so bestand für die Abgabenbehörde keine Verpflichtung zur Aufnahme von Ermittlungen in diese Richtung. Dass ein dennoch - zugunsten der Bw. - durchgeführtes abgabenbehördliches Auskunftersuchen zu einem Ergebnis gekommen war, das den Bestand einer Geschäftsverbindung der in Rede stehenden Firma zur Bw. nicht zu bestätigen vermochte und daher für die Ausführungen der Bp unter der Tz 34 PB gesprochen hatte, sei bemerkt.

Was den in der Gegenäußerung vom 21. April 2004 gestellten Antrag auf Einvernahme von Zeugen zum Beweisthema Teilnahme an Englischsprachschulungen betrifft, waren dem Schriftstück Angaben von Namen und Adressen der in der Gegenäußerung angesprochenen Zeugen nicht zu entnehmen. Da die Abhaltung von Englischsprachschulungen an Mitarbeiter nie strittig war, war dieses Beweismittel, objektiv gesehen, nicht geeignet, über den maßgebenden Sachverhalt einen Beweis zu liefern. Damit war der UFS gemäß § 183 Abs. 3 BAO dazu berechtigt, diesen Beweis von vornherein abzulehnen.

Mangels eines Nachweises für die betriebliche Veranlassung des in Rede stehenden Wertabgangs und des Zuflusses bei einer von der Bw. verschiedenen, konkretisierbaren Person war den in Rede stehenden Ausgaben die steuerrechtliche Anerkennung zu versagen und die Berufung daher auch im gegenständlichen Punkt als unbegründet abzuweisen.

Tz 35 Reisekosten

Abweichend von der Gewinn/Verlustrechnung zum Stichtag 31. Juli 1991, welche betreffend Reisekosten lediglich die Position "Reisekosten Inland" S 656.115,23 beinhaltet hatte, wurden dem Finanzamt mit den Gewinn/Verlustrechnungen für das darauf folgende Wirtschaftsjahr

sowie das den Zeitraum von 1. August 1992 bis 31. Dezember 1992 umfassende Rumpfwirtschaftsjahr unter der Position "Reisekosten Ausland" S 166.724,84 für das Wirtschaftsjahr 1991/92 und S 33.093,52 für den Zeitraum vom 1. August 1992 bis 31. Dezember 1992 offen gelegt. Mit der Gewinn/Verlustrechnung für das Jahr 1993 wurde dem Finanzamt die Position "Fahrt- und Reisespesen" von S 753.395,54 ohne Gliederung in Subpositionen angezeigt.

Betreffend der in den Jahren 1991 bis 1993 geltend gemachten Auslandsreisekosten stellte die Bp unter der Tz 35 PB fest, dass diese Kosten zum überwiegenden Teil der Privatsphäre der Gesellschafter-Geschäftsführer zuzurechnen seien, und wertete die in der nachfolgenden Tabelle ausgewiesenen Beträge als verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter-Geschäftsführer:

	1991	1992	1993
Tirol	73.432,85		
Vorarlberg	72.729,68		
Salzburg		58.400,00	
Kärnten		46.192,00	
Abr. Fr. Krause		49.116,00	
Burgenland		14.361,00	
Oberösterreich		18.732,52	
Tirol, Imst			204.043,08
Baden 6 Pers.			38.518,58
Oberösterreich			6.780,00
Baden			7.152,71
Klagenfurt			18.256,25
Linz			7.210,00
Summe	146.162,00	186.801,00	281.960,00

Wider die obigen Feststellungen führte der steuerliche Vertreter in der Berufung im Wesentlichen ins Treffen, dass es sich bei den Aufwendungen im Gesamtbetrag von S 146.162 im Jahr 1991 um Verhandlungen betreffend Veranlagungsgeschäfte in Vorarlberg, Rust und Ischgl gehandelt habe. Die Gespräche seien in Vorarlberg mit Rudi Salam und Sarah Shalom, in Rust mit Josef Fix von 08/15 Commission und in Tirol mit Mr. Kirk geführt worden; Mr. Kirk sei in diesem Geschäftszweig in Ost-Amerika tätig. Die beiden Geschäftsführer der Bw. - Armleuchter und Kristallluster - hätten die Reisen mit dem Ziel, die angebotenen Veranlagungsprojekte auf ihre Vertriebstätigkeit in Österreich zu prüfen, absolviert.

Unter den Reisekosten im Jahr 1992 sei auch eine Abrechnung der Angestellten der Bw., Fr. Krause, im Betrage von S 49.116 enthalten, die eine Provision aus dem Abschluss eines Lebensversicherungsvertrages sei und somit fälschlich angesetzt sei.

Für die übrigen Aufwendungen könne ein eindeutiger Nachweis (dafür), dass sie ausschließlich betrieblichen Zwecken dienten, nicht erbracht werden, da Bezugshabende Protokolle nicht angefertigt worden seien.

Auf das Ersuchen des Finanzamts vom 10. November 1998 um Vorlage von Reiseabrechnungen der einzelnen Reisenden (, der Funktion), Unterlagen über Ort und Zeitpunkt der Besprechungen bzw. Gesprächsprotokolle, ev. Faxe über Terminbestätigungen, der Abrechnung von Fr. Krause (in Form der Aufstellung der Geschäftsabschlüsse) folgte das Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 1. Dezember 1998, demzufolge die Reise H. Armleuchter als gewerberechtlicher Geschäftsführer der Bw. mit dem Ziel, Veranlagungspartner für das Unternehmen zu finden, absolviert habe; die Reise sei über Vermittlung von Ruth Ewnaxh, resident in Budapest, organisiert worden. Fr. Ewnaxh habe als Organisatorin zugesagt, die Reise als auch die Zielorte durch eine entsprechende Erklärung zu bestätigen; nach Eintreffen der Erklärung werde diese nachgereicht.

In der Beilage zum Schreiben vom 1. Dezember 1998 wurden dem Finanzamt das Konto mit der Abrechnung Eurocard und der Abrechnungsbeleg von Frau Böhme übermittelt.

Mit der Stellungnahme vom 28. März 2000 stellte die Bp. im Wesentlichen fest, dass sich das Rechtsmittel auf nicht anerkannte Kosten betreffend eine Reise Vorarlberg, Tirol, in Höhe von S 146.162 für das Jahr 1991 bzw. nicht anerkannte Reisekosten von S 49.116 für das Jahr 1992 beschränke, und hielt dem steuerlichen Vertreter im übrigen vor, im Berufungsbegehren bzw. im anschließenden Vorhaltsverfahren (nur) eine Eurocard-Abrechnung und einen Aktenvermerk des Geschäftsführers aus dem Jahr 1998 als Belege für die Reise Vorarlberg, Tirol vorgelegt zu haben. Sei demzufolge während dieser Reise mit einigen Personen in den betreffenden Destinationen über Geschäfte gesprochen worden, aus denen nie Erlöse erzielt worden seien, so genüge dies nicht für die Anerkennung der Kosten als Betriebsausgaben.

Bei den bekämpften Reisekosten für das Jahr 1992 handle es sich um eine Provisionszahlung an eine Fr. Krause, für die als Beweismittel im Vorhaltsverfahren ein "Handbeleg" mit folgendem Text vorgelegt worden sei: "*Claudia Krause S 49.116 LV Prov.*". Mangels Vorlage einer Aufstellung der dazugehörigen Geschäftsabschlüsse sei die Anerkennung als Betriebsausgabe zu verneinen.

Mit der Gegenäußerung vom 21. April 2000 erklärte der steuerliche Vertreter, der von der Finanzverwaltung betreffend der Nichtanerkennung der Reisekosten Vorarlberg, Tirol, vertretenen Rechtsauffassung, derzufolge Reisekosten nur dann Betriebsausgaben seien, wenn gleichzeitig aus dieser Reise künftige Geschäftsabschlüsse zustande kommen, nicht folgen zu können; diese Auffassung "würde" auch bedeuten, dass zum Beispiel Fehlinvestitionen keine Betriebsausgaben darstellen. Erscheine eine Zuordnung der abgerechneten Lebensversicherungen nicht möglich, so "wäre" nach Ansicht des steuerlichen Vertreters der Umkehrschluss zu ziehen. Da Fr. Krause nach den Auskünften des steuerlichen Vertreters in Wien wohnhaft und auch hier steuerpflichtig sei, "sollten" diese Provisionen in

ihrer Einkommensteuererklärung offen gelegt und versteuert sein; daraus ergebe sich vice versa die Anerkennung bei der Bw. als Betriebsausgabe.

Rechtliche Würdigung

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine Reise dann vor, wenn der Unternehmer sich zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem betrieblichen Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit, d. h. vom Ort seiner Betriebsstätte, entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Mai 1984, 83/13/0087). Ob eine Reise ausschließlich durch den Betrieb veranlasst ist, ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweismwürdigung zu lösende Tatfrage (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Oktober 2003, 2001/14/0217).

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei (eine in den Hintergrund tretende amtswegige Ermittlungspflicht) vor, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben; die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht ist in dem Maße höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind. Diesfalls besteht somit eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht (vgl. (vgl. Ritz, BAO³, Tz. 10 zu § 115, und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Februar 1994, 92/15/0159, 25. Mai 1993, 93/14/0019, und 26. Juli 2000, 95/14/0145; Loukota, Internationale Steuerfälle, Tz 429ff. und Kotschnigg, ÖStZ 1992,84).

Reisekosten von gewerberechtlichen Geschäftsführern sind Betriebsausgaben, wenn die Reise nachgewiesenermaßen ausschließlich durch den Betrieb veranlasst ist. Damit ist für die Abzugsfähigkeit ein bloß allgemeines berufliches Interesse an einer Reise nicht ausreichend. Hätte die Auslandsreise des gewerberechtlichen Geschäftsführers nach Plan und Durchführung die Möglichkeit bieten müssen, zumindest Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung in der Bw. gestatten, so wäre es an der Bw. gelegen gewesen, ein behördliches Urteil über die Gewissheit darüber, dass die Informationsbereicherung durch die Reise die einigermaßen konkrete Verwertung im Unternehmen bewirkt hätte, herbeizuführen. Mit dem Vergleich der in Rede stehenden Reisekosten für das Jahr 1991 mit Fehlinvestitionen, ohne die betriebliche Veranlassung dieser Kosten nachzuweisen, war für die Bw. nichts zu gewinnen, weil die Anerkennung von Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn infolge einer Fehlinvestition Einnahmen ausbleiben, das Vorliegen eines Nachweises für den Bestand eines betrieblichen Zusammenhanges zwischen den Kosten für die stranded investments und einer Einkunftsquelle voraussetzt. Als Beweis dafür sei auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 20. September 2001, 98/15/0132 verwiesen, wenn in diesem die Abzugsfähigkeit der Fehlinvestitionskosten von der

Erfüllung des Kriteriums, dass der unzweifelhafte Plan für die konkrete erwerbswirtschaftliche Betätigung, die ernsthafte Absicht der Gewinnerzielung klar erwiesen sein muss, abhängig gemacht wird.

Was die fälschlicherweise als Reisekosten für das Jahr 1992 geltend gemachte Provision anbelangt, handelt es sich bei dem Beleg ("4") für diese Kosten um einen Eigenbeleg mit den Kürzeln "ER 196" und "LV Prov." und den Angaben eines Vor- und Zunamens, eines fünfstelligen Schillingbetrages, des Buchungssatzes 6910/33301 und dem Vermerk "*Das ist der 'Originalbeleg'*". Ist ein Beleg als Beweismittel gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 23. Oktober 1953, 1368/51, ungeeignet, wenn ihm wesentliche Angaben, z. B. die Menge der gelieferten Ware, fehlen, so war der Beleg schon allein infolge Mangels an Angaben betreffend der Versicherungsanstalt und der Nummer der Versicherungspolizze als Nachweis für die in Rede stehende Betriebsausgabenposition nicht anzuerkennen, wenn dem Finanzamt eine Aufstellung der dazugehörigen Geschäftsabschlüsse nicht vorgelegt wurde.

Auch wenn Dr. Fantomas als Vertreter der Bw. in der Gegenäußerung vom 21. April 2000 vermeint, es ergebe sich aus der Verpflichtung der in Wien wohnhaften Fr. Krause zur Abgabe einer Steuererklärung, mit der diese Provisionen in ihrer Einkommensteuererklärung offen gelegt und versteuert sein "sollten", vice versa die Anerkennung bei der Bw. als Betriebsausgabe, so stellt dieses Vorbringen keine konkrete Behauptung dar und läuft auf einen Erkundungsbeweis hinaus, den aufzunehmen die Behörde nach Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht verpflichtet war (vgl. Ritz, BAO³, Tz 5 zu § 183, und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. November 2001, 98/15/0089, 0090; 19. Februar 2002, 2001/14/0207, und 16. September 2003, 2000/14/0106).

Mit seinem Vorbringen in der Berufung und in der Gegenäußerung zu der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme vermochte der steuerlichen Vertreter eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht offen zu legen, womit die Berufung auch im gegenständlichen Punkt als unbegründet abzuweisen war.

Tz 36 Nicht anerkannte Subprovisionen

Unter der Tz 36 PB wurden jene Subprovisionen, denen die Bp mangels Nachweises einer betrieblichen Veranlassung sowie mangels Vorlage von Abrechnungen die steuerliche Anerkennung versagt hatte, in Form folgender Tabelle dargestellt:

	1991	1992	1993
H-IV <i>GnbR</i>	269.000,00		
Spatzerl <i>'sche Stiftung</i>	180.000,00		

<i>Markeng. USA</i>	<i>126.072,00</i>		
<i>DEF GmbH</i>	<i>900.000,00</i>		
<i>Dr. F. DEF</i>	<i>1.000.000,00</i>		
<i>GHI</i>	<i>300.000,00</i>	<i>200.000,00</i>	
<i>JFK</i>		<i>600.000,00</i>	
<i>V. + AFG GmbH</i>			<i>1.328.333,00</i>
<i>Gesamt</i>	<i>2.775.072,00</i>	<i>800.000,00</i>	<i>1.328.333,00</i>

Wider die Wertung der geltend gemachten Betriebsausgaben als verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter Geschäftsführer führte der steuerliche Vertreter in der Berufung 1991 ins Treffen, der Aufwand für die oben angeführte GesbR in Höhe von S 269.000 und die Markengründung USA im Betrage von S 126.072, welche fälschlich unter "Subprovisionen" angeführt worden seien, würden tatsächlich Aufwendungen zur Begründung einer Veranlagung im Kunstbereich darstellen. Auf Tz 31 sei zu sehen.

Die restlichen, als Subprovision bezeichneten Aufwendungen für die Spatzerl'sche Stiftung, DEF GmbH und Dr. DEF sowie GHI seien eindeutig belegmäßig durch die Auflistung der durch diese Personen abgeschlossenen Versicherungsverträge, gegliedert nach Polizzennummer, Versicherungssumme, Versicherungsnehmer und Jahresprämie nachzuweisen und würden damit eine Abgeltung des Vertriebsaufwandes und somit Betriebsausgaben der Bw. bilden.

Für die im Jahr 1992 ausgewiesene Provision für GHI und JFK im Gesamtbetrag von S 800.000 seien die vorbezeichneten Abrechnungen nachweisbar und vorliegend.

Im Jahr 1993 sei der Provisionsaufwand für die V. + AFG GmbH in Höhe von S 1.328.333 nicht anerkannt worden, obwohl hierfür die vorbeschriebenen Unterlagen zur Verfügung stünden.

In der Anlage zur Berufung wurde dem Finanzamt ein Firmenbuchauszug der V. + AFG GmbH als Beweismittel für deren - von der Bp bestrittenen Existenz - übermittelt.

Auf das Ersuchen des Finanzamts vom 10. November 1998, die Unterlagen über die Aufwendungen der oben angeführten GnbR bzw. die Markengründung USA vorzulegen, die Verträge mit den Subprovisionären bzw. die Vereinbarungen über die Höhe der Provisionen nachzureichen, die Vertreter der Spatzerl'schen Stiftung bekannt zu geben, die Aufstellungen der abgeschlossenen Versicherungen der DEF GmbH sowie von Hr. DEF nachzureichen und - für die von den Subprovisionären abgeschlossenen Verträge - die genaue Bezeichnung der Versicherungsnehmer - Name, genaue Anschrift - sowie allenfalls die getätigten Versicherungsabschlüsse vorzulegen, folgte das Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 1. Dezember 1998, demzufolge die Markengründung USA aufgrund einer Vermittlung des damaligen Steuerberaters Hr. R im Jahr 1991 zustande gekommen sei. Durch seine Empfehlung zu dem Wiener Wirtschaftsanwalt Dr. O sei Kontakt mit dem Pariser Anwalt Dr. N aufgenommen worden, an diesem letztendlich die Überweisungen durchgeführt worden seien.

Der Zahlungsnachweis könne nur durch Aushebung bei der die Zahlung leistenden Bank erfolgen.

Die Leistung der abgeschlossenen Verträge sei der Finanzverwaltung zugleich mit der Berufung vorgelegt worden; aufgrund der Polizzennummern könnten die Verträge bei der Versicherungsanstalt verifiziert werden.

Die Subprovisionärsaufstellung für die durch den Wiener Steuerberater G vertretene Spatzerl´sche Stiftung seien beigelegt.

Die Verträge mit der Fa. DEF GmbH und Hrn. DEF seien bereits vorgelegt worden. In gleichartiger Behandlung und branchenüblichen Verfahren seien die üblicherweise bei Vertragsabschluß fällig werdenden Vorausprovisionen (Garantieprovision) geleistet worden. Amtsbekannt sei: Kurzzeitig danach sei das Insolvenzverfahren über die Firma und ihren Geschäftsführer eingeleitet worden, eine Quotenbefriedigung sei nicht erfolgt.

Mit der Stellungnahme vom 28. März 2000 hielt die Bp dem steuerlichen Vertreter nach der bereits im Betriebsprüfungsbericht enthaltenen tabellenmäßigen Darstellung der strittigen Subprovisionen vor, diese mangels Nachweises für die betriebliche Veranlassung sowie mangels Vorlage von Abrechnungen nicht anzuerkennen:

Bei den im Jahr 1991 nicht anerkannten Subprovisionen seien auch Zahlungen für den Kunsthandel enthalten, wobei es keine Belege bezüglich der Zahlung für die Markengründung USA in Höhe von S 126.072 gebe; betreffend der Zahlung von S 269.000 an die oben angeführte GnbR, deren Gesellschafter die Geschäftsführer der Bw. seien, seien Unterlagen über Marketingaktivitäten nicht vorgelegt worden. Was die Spatzerl´sche Stiftung anbelangt, seien die angeführten Polizzen nur teilweise in der Kundenliste lt. Gerichtsvergleich enthalten; welche physische Person die Verträge abgeschlossen habe, habe auch im Berufungs- bzw. Vorhaltsverfahren nicht geklärt werden können. Zur Zahlung "DEF GmbH/Dr. DEF" von insgesamt S 1.900.000 sei nur eine Vereinbarung mit Herrn DEF bzw. der DEF GmbH über zu erbringende Produktionszahlungen, aber keine Aufstellung über tatsächlich abgeschlossene Versicherungsverträge vorgelegt worden.

Bezüglich der Polizzen JFK, Christa GHI und der V. + AFG GmbH führte die Bp ins Treffen: Diese seien in der Kundenliste laut Vergleich nicht enthalten. Laut Aufstellung seien die Versicherungsnehmer bei der Polizzen "JFK OBB bzw. JFK selbst; bei der Polizze "Christa GHI" Fr. GHI selbst; bei den Polizzen der "Fa. V. + AFG GmbH" die beiden Gesellschafter Hr. Schumway und Hr. KO. Betreff der letztgenannten Kapitalgesellschaft hielt die Bp fest, dass ein Firmenbuchauszug (TBC GmbH) im Berufungsverfahren vorgelegt worden sei; die Jahresprämie bezüglich der beiden Polizzen betrage S 720.000.

Abschließend stellte die Bp fest: Sowohl im Berufungsbegehren, als auch im Vorhaltsverfahren seien keine Vereinbarungen über die Provisionshöhe (außer DEF) vorgelegt worden.

Mit der Gegenäußerung vom 21. April 2000 verwies die Bw. bezüglich der Feststellung, derzufolge nicht alle angeführten Versicherungsabschlüsse im Vergleich mit der Versicherung enthalten seien, auf die Ausführungen zur Tz 30 und führte als Begründung zu den einzelnen Fällen ins Treffen: Bei der in Rede stehenden GnbR handle es sich um eine Gruppe von Versicherungen (VN Hr. XYZ), die zum Zeitpunkt des Vergleiches bereits abgereift gewesen seien, bei der Polizzi Spatzerl'sche Stiftung um ein Zehnjahrespaket, wobei der Inhalt der Versicherung jener gewesen wäre, dass jedes Jahr eine der abgeschlossenen Polizen zum Abreifen gebracht werde. Zur "DEF GmbH" sei die entsprechende Vereinbarung vorgelegt worden. Betreffend der Verträge "GHI" bestätigte der steuerliche Vertreter die Richtigkeit des Nichtaufscheinens dieser im Vergleich mit der Begründung, dass sie vorher gekündigt worden seien, im Bestand der Versicherung als solches aber nachweisbar seien. Bei der Polizzi "JFK" sei der Versicherungsnehmer Hr. OBB und der Begünstigte "Hr. JFK" gewesen: *"Da dieser verstorben ist"*, sei die Lebensversicherung fällig geworden und die Polizzi erloschen.

Die Höhe der Provision bei der "V. + AFG GmbH" erkläre sich daraus, dass hier ein "Durchlaufgeschäft" geschlossen worden sei. Da es damals für die Bw. entscheidend gewesen sei, auch ein bestimmtes Abschlussvolumen nachweisen zu können, sei die selbst bezogene Provision fast zur Gänze weitergegeben worden; dafür habe man geringere Erträge in Kauf genommen. Hr. Schumway als Geschäftsführer der V. + AFG GmbH sei bereit, als Zeuge für die abgeschlossenen Rechtsgeschäfte zur Verfügung zu stehen.

Mangels Darstellung der Überlegungen der Bp und der Grundlagen, die zur Verneinung der betrieblichen Veranlassung geführt hätten, könne die Bw. sie nicht widerlegen.

Rechtliche Würdigung

Nach Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegen Betriebsausgaben dann, wenn sie aus "betrieblichen Gründen" (im Interesse des Betriebes) anfallen, vor (vgl. Doralt, EStG⁷, Tz 231 zu § 4 und das dort zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. Oktober 1968, 1345/67).

Nach Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 35 zu § 4, und den dort zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes müssen Aufwendungen nachgewiesen oder, wenn dies nicht möglich erscheint, zumindest glaubhaft gemacht werden (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 6. Oktober 1961, 1070/61), sonst kann ihnen die Abgabenbehörde die Anerkennung als Betriebsausgabe versagen (VwGH vom 5. Februar 1960, 953/57M 14. Juli 1961, 137/58; 17. Mai 1963, 1523/62). Nach Doralt, EStG⁷, Tz 269/1 zu § 4 und dem dort zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. April 1989, 89/14/0027, setzt eine Glaubhaftmachung eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Steuerpflichtigen voraus. Muss dem Erkenntnis des

Verwaltungsgerichtshofs vom 14. September 1988, 86/13/0150, zufolge ein vermuteter Sachverhalt von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben, so war den Feststellungen im Betriebsprüfung zu folgen, wenn selbst noch der als Vorhalt zu wertenden Stellungnahme der Bp vom 28. März 2000 die Nichtvorlage von Unterlagen zu auf das Jahr 1991 Bezug habende Zahlungen von S 269.000 an die in Rede stehende GnbR und S 126.072 für die Markengründung USA, sowie einer Aufstellung über tatsächlich abgeschlossene Versicherungsverträge betreffend der Versicherungsnehmer "DEF GmbH" und "Dr. F. DEF" von insgesamt S 1.900.000 zu entnehmen war.

Abgesehen davon, dass die Polizzen betreffend der Spatzerl 'schen Stiftung nur teilweise in der Kundenliste lt. Gerichtsvergleich enthalten waren, waren Angaben betreffend der physischen Person, die die Verträge betreffend der in Rede stehenden Stiftung abgeschlossen habe, auch im Berufungsverfahren nicht festzustellen.

Fakt ist, dass ein Eintrag der Polizzen betreffend der Personen Christa GHI, JFK und Fa. JKL GmbH in der Kundenliste laut Vergleich ebenso wie Vereinbarungen über die Provisionshöhe (außer DEF) fehlen; lediglich der Bestand einer Vereinbarung mit Herrn DEF bzw. der DEF GmbH über zu erbringende Produktionszahlungen steht außer Streit.

Trotz Identität der Geschäftsführer der Bw. und der Gesellschafter der GnbR war es dem steuerlichen Vertreter nicht möglich, den Betriebsausgabencharakter der in Rede stehenden Kostenposition in Form der Vorlage von Unterlagen über Marketingaktivitäten der GnbR nachzuweisen.

Anstatt einer schlüssigen Behauptung der maßgeblichen Umstände und der Vorlage von dazugehörigen stichhaltigen Beweisen, geschweige denn irgendwelchen Abrechnungen als Nachweis für die betriebliche Veranlassung der Zahlungen, begnügte sich der steuerliche Vertreter in der Gegenäußerung vom 21. April 2000 mit dem Vorbringen, dass es sich bei der in Rede stehenden GnbR um eine zum Zeitpunkt des Vergleichs bereits abgereifte Gruppe von Versicherungen (VN Hr. XYZ) handle. Aufgrund des Inhalts der Versicherung Spatzerl 'sche Stiftung, demzufolge jedes Jahr eine der abgeschlossenen Polizzen zum Abreifen gebracht werde, hätten nicht mehr alle Polizzennummern im Vergleich aufscheinen können. Infolge Ablebens des Versicherungsnehmers bei der Polizza "JFK" sei die Lebensversicherung fällig geworden und die Polizza somit erloschen. Die Verträge "GHI" seien zwar vorher gekündigt worden, im Bestand der Versicherung als solches aber nachweisbar. Die selbst bezogene Provision bei der "V. + AFG GmbH" sei fast zur Gänze weitergegeben worden, um ein bestimmtes Abschlussvolumen nachweisen zu können. Zur "DEF GmbH" sei die entsprechende Vereinbarung vorgelegt worden.

Zu den Ausführungen betreffend der Fa. V. + AFG GmbH sei bemerkt, dass der im Berufungsverfahren vorgelegte Firmenbuchauszug über die Firma TBC GmbH lediglich ein

Beweis für die im Firmenbuch eingetragenen Daten der in Rede stehenden Firma zu einem bestimmten Stichtag ist. Da dem Antrag auf Einvernahme von Hr. Schumway als Geschäftsführer der V. + AFG GmbH als Zeuge für die abgeschlossenen Rechtsgeschäfte Angaben betreffend des Vornamens und der Adresse des Zeugen gefehlt hatten, war die Vorlage eines ordnungsgemäßen Beweisantrags in analoger Anwendung des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. Juli 1996, 92/13/0020, schon allein infolge der fehlenden Bezeichnung der Adresse des Zeugen zu verneinen.

Aufgrund der obigen Ausführungen war auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 26. April 1989, 89/14/0027, zu verweisen, demzufolge selbst dort, wo gemäß § 138 Abs 1 BAO Glaubhaftmachung genügt, diese die schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Abgabepflichtigen (§ 119 Abs 1 BAO) zur Voraussetzung hat. Mangels dieser Voraussetzung war daher die Berufung auch im gegenständlichen Berufungspunkt abzuweisen.

Tz 38 Differenz Kurswerte Aktienverkäufe
--

Unter der Tz 38 PB stellte die Bp fest, der angebliche Erlös aus dem Verkauf der zum Vertrieb übernommenen Aktien der Prosecco AG zu einem Kurswert von S 1.600 pro Stück (Nominalwert von S 100,-) bzw. aus einem Paket von 15.000 Stück zu einem Kurswert von S 200 pro Stück im Jahr 1992 sei bar auf das Bankkonto der Bw. eingezahlt worden. Im Vergleich zu den Verkäufen mit dem Kurs der Monate September und Oktober von S 1.600 sei die Bareinzahlung vom 2. Oktober zum Kurs von S 200 erfolgt. Mangels Nennung der Erwerber der Aktien und einer Begründung für den Verkauf (der Aktien) zu einem wesentlich geringeren Kurswert durch den Geschäftsführer setzte die Bp den sonst zu dieser Zeit erzielten Kurswert von S 1.600 pro Stück als Erlös an und wertete die daraus resultierende Erlösdifferenz von S 21.000.000 als verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter-Geschäftsführer.

Dem Gesagten widersprach der steuerliche Vertreter in der Berufung mit dem Vorbringen, dass 3.000 Aktien a S 200 an Gustav Gancz, 7.000 Aktien a S 200 an Dr. Gerhard OHG und 5.000 Aktien a S 200 an die Stranded Investments S.A. mit Sitz in Liechtenstein verkauft worden seien, verwies auf einen Registerauszug mit Apostille und Board of Directors, der bei Präsentation der Gesamtbelege vorgelegt werden könne, erklärte, dass die Wertpapierdepots aller Aktienkäufe mit bekannter Depotnummer bei einem Bankhaus deponiert gewesen seien, und führte als Begründung für den Verkauf unter Kurswert (mit Gewinn) ins Treffen: Als wesentlicher Bestandteil des Veranlagungsgeschäftes sei der Vorweis von Referenzen von namhaften Persönlichkeiten bzw. Unternehmungen Voraussetzung, weshalb die wesentlichen Kaufempfehlungen auf dieser Basis erfolgen würden.

Mit der Stellungnahme vom 28. März 2000 teilte die Bp dem steuerlichen Vertreter im Wesentlichen mit, dass von den in Frage stehenden 15.000 Aktien durch die Behörde 7.000 Stück geklärt worden seien; von den restlichen 8.000 Stück seien 3.000 Stück a S 200 an G. Gancz und 5.000 Stück a S 200 an die Stranded Investments S. A. verkauft worden. In der Verlassenschaft nach G. Gancz seien nach Aussage des steuerlichen Vertreters nur die im März 1993 erworbenen 160 Stück zu einem Kurswert von S 1.600 enthalten. Betreffend Stranded Investments S.A. sei im Zuge des Berufungsbegehrens ein "Firmenbuchauszug" aus Liechtenstein vorgelegt worden. Weitere Angaben über den Geschäftsablauf wie Ansprechpersonen, Verträge, Geldfluss etc. hätten nicht gemacht werden können. Nach Ansicht der Bp habe die Kaufpreisdifferenz für die verbleibenden 8.000 Stück Aktien in Höhe von S 11.200.000 auch im Berufungsbegehren nicht geklärt werden können, weshalb eine verdeckte Ausschüttung bleibe.

Mit der Gegenäußerung vom 21. April 2000 zog der steuerliche Vertreter aus der Tatsache, dass allein durch die von der Finanzbehörde selbst durchgeführten Erhebungen der Verbleib von 7000 Stück Aktien (Dr. OHG) geklärt worden sei, den Schluss, dass bereits damit der Verkauf dieser zu einem Kurswert von S 200 pro Stück bewiesen sei. Des Weiteren warf er der Bp. vor, dass ein Anhaltspunkt dafür, dass die restlichen 8.000 Stück Aktien zu denselben Konditionen wie bereits im Rechtsmittel angeführt verkauft worden seien, fehle und sich die Bp beim Fall Gancz darauf, dass die Verlassenschaft "nur noch" 160 Stück ausweise, verlasse, bezeichnete die Beantwortung der Frage, was Gancz insgesamt mit den erworbenen Aktien vor seinem Tod getan habe, als entscheidend und erklärte, die Gründe für die zum Nachteil der Bw. gezogene Schlussfolgerung seien aus der Stellungnahme nicht zu ersehen.

Betreffend "Stranded Investment S. A" behauptete der steuerliche Vertreter das Bemühen der Bw., trotz aller Schwierigkeiten den zeitlich späten Beweisführungsnotwendigkeiten nachzukommen, und gab an, erreicht zu haben, dass die geforderte Stellungnahme eines Führungsbefugten bereits per Post an die Finanzverwaltung unterwegs sei.

Zum Abschluss der Sachverhaltsdarstellung sei bemerkt, dass die in der Gegenäußerung vom 21. April 2000 angesprochenen Beweismittel beim Finanzamt nicht eingelangt sind.

Rechtliche Würdigung

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht im Sinne des § 119 leg. cit. zur Beseitigung von Zweifeln auf Verlangen der Abgabenbehörden den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Soweit Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriftstücke und

Urkunden für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind, sind sie gemäß Absatz 2 der letztzitierten Norm auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen.

Nach Ritz, BAO³, Tz 1 zu § 138 und den dort zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Februar 2004, 99/14/0247, und 12. Juni 1990, 89/14/0173, betrifft § 138 Abs. 1 BAO vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde. Es handelt sich um Tatsachen, bei deren Beweisbarkeit der Abgabepflichtige vorsorglich wirken kann.

Auch wenn der Verkauf von Aktien unter dem Kurswert durch eine GmbH, deren Gegenstand das Veranlagungsgeschäft ist, nicht als völlig ungewöhnlich oder gar unzulässig bezeichnet werden kann, war das Anbringen der Bw. auf Grund der Sachverhaltsdarstellungen dennoch als zweifelhaft im Sinne des § 138 BAO anzusehen, wenn ein stichhaltiger Beweis für den Übergang der in Rede stehenden Aktien in die tatsächliche und unmittelbare Verfügungsmacht von Hrn. Gancz bzw. Stranded Investments S.A. zu dem vom Bw. behaupteten Kurswert fehlt.

Obwohl dem Bw. mit der Stellungnahme der Bp vom 28. März 2000 der Mangel von Angaben betreffend des angeblichen Aktienverkaufs an Stranded Investments S.A. vorgehalten worden war, waren der Gegenäußerung vom 28. April 2000 Daten über den Geschäftsablauf in Form von Angaben betreffend Ansprechpersonen und des Geldflusses nicht zu entnehmen. Damit vermochten die Ausführungen der Bw. die Annahme des Verkaufs von Aktien zum Kurswert von S 200 an die beiden letztgenannten Personen nicht überzeugend darzustellen.

Mangels Vorlage von stichhaltigen Beweisen für alle vom steuerlichen Vertreter behaupteten, jedoch von der Bp nur teilweise anerkannten abgabenrechtlichen Vorgänge im gegenständlichen Berufungspunkt trotz der als Vorhalt zu wertenden Stellungnahme der Bp vom 28. März 2000 war der Berufung im gegenständlichen Punkt daher nur teilweise Folge zu geben.

Tz 39 Verdeckte Gewinnausschüttungen

Unter der Tz 39 wurden die von der Bp für die Streitjahre festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen in folgender Form dargestellt:

	1991	1992	1993
Miete Siebensterng. Tz 33		153.427,00	
Mitarbeitersch. XY Tz 34	140.400,00		
Reisekosten Tz 35	146.162,00	186.801,00	281.960,00

Subprov. Tz 36	2.775.072,00	800.000,00	1.328.333,00
Erlös Aktienverk. Tz 37			2.879.200,00
Diff. Kursw. Aktien Tz 38		21.000.000,00	
Bemessungsgrundlage	3.061.634,00	22.140.228,00	4.489.493,00
zuzügl. 33,33% Kest	1.020.545,00	7.380.076,00	1.496.498,00
Verdeckte Gewinnausschüttung	4.082.179,00	29.520.304,00	5.985.991,00

Aufgrund von der Berufung beigelegten Unterlagen zu den Tz 33 und 37 PB sprach sich die Bp in ihrer Stellungnahme für die Stattgabe der Berufung in den Punkten Tz 33 und 37 aus. Auf die obige abgabenrechtliche Würdigung des UFS zur Tz 38 PB sei verwiesen.

Unter Berücksichtigung der obigen Ausführungen waren verdeckte Gewinnausschüttungen jeweils für die Jahre 1991 bis 1993 nunmehr in nachfolgend dargestellter Höhe festzustellen:

	1991	1992	1993
Miete Siebensterng. Tz 33		- -	
Mitarbeitersch. Pohl Tz 34	140.400,00		
Reisekosten Tz 35	146.162,00	186.801,00	281.960,00
Subprov. Tz 36	2.775.072,00	800.000,00	1.328.333,00
Erlös Aktienverk. Tz 37			- -
Diff. Kursw. Aktien Tz 38		11.200.000,00	
Bemessungsgrundlage	3.061.634,00	12.186.801,00	1.610.293,00
zuzügl. 33,33% Kest	1.020.545,00	4.062.267,00	536.764,00
Verdeckte Gewinnausschüttung	4.082.179,00	16.249.068,00	2.147.057,00

Es war daher der Berufung im gegenständlichen Punkt nur teilweise Folge zu geben.

2)

Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs.4 BAO hinsichtlich der Gewerbesteuer für die Jahre 1991 bis 1993, Körperssteuer jeweils für die Jahre 1991 bis 1993

Aufgrund der im Betriebsprüfungsbericht unter den Tz 23 bis 49 getroffenen Feststellungen erließ das Finanzamt gemäß § 303 Abs. 4 BAO Wiederaufnahmebescheide betreffend der Gewerbesteuer für die Jahre 1991 bis 1993 und der Körperschaftsteuer für die Jahre 1991 bis 1993, gegen die der steuerliche Vertreter Berufung erhob.

Rechtliche Würdigung

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Aufgrund der obigen Ausführungen zu den Feststellungen in den Tz 28, 30, 31, 34 bis 36 und 38 PB im Punkt 1 dieser Berufungsentscheidung waren die

Feststellungen in den zuvor genannten Textziffern des in Rede stehenden Betriebsprüfungsberichts als neue Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO zu werten, womit die Berufung auch gegen die Wiederaufnahmebescheide gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer jeweils für die Jahre 1991 bis 1993 als unbegründet abzuweisen war.

3) 1997

Mit der Körperschaftsteuererklärung 1997 wurde ein Sanierungsgewinn in Höhe von S 8.202.100 geltend gemacht.

Über Ersuchen des Finanzamts vom 4. September 2000, den der Position "Sanierungsgewinn" zugrundeliegenden Sachverhalt dem Grunde und der Höhe nach ausführlich zu erläutern und durch geeignete Unterlagen nachzuweisen, brachte der steuerliche Vertreter mit dem Schreiben vom 11. Oktober 2000 vor: Der Hauptgläubiger der Bw. - die Ý Versicherung AG - habe sich mit Vergleich vom 9. April 1997 bereit erklärt, zum Zweck der Sanierung der Bw. bei Übergabe von Grafikmappen lt. unten stehender Listung bzw. bei Zahlung eines Vergleichsbetrages in Höhe von S 840.000,00 auf die aushaftende Gesamtforderung in Höhe von S 10.575.729,00 zuzüglich Zinsen und Kosten zu verzichten. Die Grafikmappen würden von der UKWhandel und M AG verlegt und von P. PK kuratiert. Die Auflage sei 30/10. Die oben genannte Summe resultiere aus rückzuführenden Prämienanteilen, für die die Bw. Vorsorge in Form einer Rückstellung von S 9.426.000,00 getroffen gehabt habe. Demgemäß und unter Bedachtnahme auf die wirtschaftliche Lage der Bw. seien alle Voraussetzungen für die Ausscheidung dieser Einkommensteile, die durch Vermehrung des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden, gemäß § 36 EStG 1988 aus der Ermittlung des Einkommens gegeben.

Der in Rede stehende Gewerbebetrieb sei insofern sanierungsbedürftig gewesen, als das Unternehmen per 31. Dezember 1996 mit einem Betrag von S 5.741.464,28 überschuldet gewesen und daher vor dem wirtschaftlichen Zusammenbruch gestanden sei; auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Mai 1997, Zl. 95/15/0152, werde verwiesen. Da der Schulderrlass zum Zweck der Unternehmenssanierung entstanden sei, habe Sanierungsabsicht bestanden; auf die Stellungnahme der Ý Versicherung sei verwiesen.

Der Schulderrlass komme - obzwar nur durch einen einzigen Gläubiger bewirkt - in seiner Wirkung einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme gleich (verbunden sei der Schulderrlass auch mit einer Vereinbarung hinsichtlich der gegenüber der HIV verbleibenden Bankverbindlichkeiten - Konto Nr. 3.021.185) und sei daher zur Bewahrung des Betriebs vor dem Zusammenbruch geeignet gewesen.

Abschließend wies der steuerliche Vertreter auf das dem Schreiben beigelegte Schreiben von Dr. Hook, den Einkauf der entsprechend angeführten Grafikmappen, die Zahlung der S 840.000,00 bzw. auf die Stellungnahme der Ý Versicherung AG hin.

Mit dem Begleitschreiben des steuerlichen Vertreters vom 16. Oktober 2000 wurde dem Finanzamt in Ergänzung zum Schreiben vom 11. Oktober 2000 "*eine Bestätigung der Ý Versicherung AG zum Sanierungsgewinn der Bw.*" nachgereicht.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Körperschaftsteuerbescheid 1997, mit dem die Anerkennung des mit der Körperschaftsteuererklärung geltend gemachten Sanierungsgewinns aus dem Verzicht der Raiffeisenversicherung versagt wurde. Dies mit der Begründung, dass aus den vorliegenden Jahresabschlüssen 1998 und 1999 Verluste von S 749.279 im Jahr 1998 und S 1.216.985 im Jahr 1999 ersichtlich seien; auch im Jahr 2000 seien Umsätze (laut eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen) nicht getätigt worden. Mangels Eintritt der Ertragsfähigkeit sei die Eignung der getroffenen Maßnahmen, eine Sanierung des Betriebes herbeizuführen, nicht gegeben.

Mit der Berufung gegen den letztgenannten Bescheid beantragte der steuerliche Vertreter die abgabenerklärungsgemäße Festsetzung der Körperschaftsteuer bzw. alternativ die steuerliche Berücksichtigung des a. o. Ertrags aus dem Forderungsverzicht als Veräußerungs-, Aufgabe- und Liquidationsgewinn gemäß § 117 Abs. 7 Z 2 EStG 1998 im Jahr 1998 mit der Begründung, dass von den von der Abgabenbehörde erster Instanz thematisierten Verlusten im Jahr 1998 ein Betrag von S 480.700 und im Jahr 1999 ein Betrag in Höhe von S 800.000 auf einen Forderungsausfall betreffend eines Darlehen, gewährt an die Fa. OGH GmbH, entfallen sei. Die Feststellungen der Finanzbehörde im Rahmen einer Betriebsprüfung bei der OGH GmbH seien die Grundlage für die Verbuchung dieses Ausfalls gewesen, heiße, im eigentlichen sei die Einschätzung der Finanzbehörde hinsichtlich der Einbringlichkeit dieser Forderungen übernommen worden. Hinsichtlich dieses Ausfalls sei jedoch aber von einem aperiodischen Aufwand, im eigentlichen betreffend einen Geschäftsfall (Gewährung des Darlehens) welcher vor der Sanierung gelegen sei, auszugehen.

In der Position "Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände" finde sich hinsichtlich des Jahres 1998 ein Betrag in Höhe von S 200.000 bzw. hinsichtlich des Jahres 1999 ein Betrag in Höhe von S 199.999; diese Beträge würden eine Lizenz aus dem Jahre 1991 betreffen, die im Zuge der Verschmelzung mit der P-GmbH übernommen worden sei und deren Nutzbarkeit und weitere Nutzung jedenfalls, was den Geschäftsverlauf nach der Sanierung betreffe, fraglich erscheine. Da eine Belastung des Gewinnes (nach Sanierung) mit dieser "Altlast" nicht sachgerecht sei, betrage der tatsächliche Abgang des laufenden Geschäftsjahres 1998 lediglich S 68.579, der Abgang des Jahres 1999 S 216.986. Unter

Berücksichtigung dieser Eckdaten, des Umstands, dass das Eigenkapital per 31. Dezember 1999 S 450.205,53 betrage, "als keine Überschuldung des Unternehmens mehr vorliege" und der Tatsache, dass der Geschäftsführer der Bw.- insbesondere auf Grund auch des offenen Verfahrens betreffend die Jahre 1991 bis 1995 - wohl veranlasst sei, nur äußerst vorsichtig und möglichst ohne Übernahme größerer Risiken für das Unternehmen zu agieren, und somit die möglicherweise abzuschließenden Geschäfte sorgsam überprüfe, d. h. risikoreichere Geschäfte a priori ablehnen müsse, könne nach Erkenntnis des steuerlichen Vertreters auch nur von einer bereits gelungenen Sanierung gesprochen werden. Zur Verdeutlichung würden ehestmöglich die bezug habenden Unterlagen nachgereicht werden. Zur Verdeutlichung würden ehestmöglich die bezug habenden Unterlagen nachgereicht werden. Um Gewährung einer Fristerstreckung bis zum 15. April 2001 werde ersucht.

Betreffend des (Alternativ)Antrags gemäß § 117 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 verwies der steuerliche Vertreter insbesondere auf die Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes vom 29. Juni 2000, B 294/00, wo folgendes ausführlich dargelegt bzw. in verfassungskonformer Auslegung leg. cit. verlangt werde: Auch dann, wenn ein außerordentlicher Ertrag aus Forderungsverzichten im Gefolge eines Zwangsausgleiches mangels Betriebsfortführung weder als Sanierungsgewinn, noch als Aufgabegewinn im spezifisch steuerrechtlichen Verständnis (des § 117 Abs. 7 Z 2 in Verbindung mit § 24 EStG 1988) anzusehen sei, müsse dieser Ertrag aus Gründen der verfassungskonformen Behandlung einem "Veräußerungs-, Aufgabe- oder Liquidationsgewinn" gleichgehalten werden, sodass auch für ihn eine Verschiebung der steuerlichen Erfassung in das Jahr 1998 möglich sein müsse.

Über Ersuchen des Finanzamts vom 7. März 2002, die Berufung durch Vorlage der in der Berufung als Begründung angeführten "... bezug habenden Unterlagen..." zu ergänzen, wurden der Jahresabschluss für das Jahr 1999 bzw. Saldenlisten für das Jahr 2000 übermittelt.

Rechtliche Würdigung a) Sanierungsgewinn gem. § 36 EStG 1988

Gemäß § 36 EStG 1988 in der noch im Streitjahr geltenden Fassung sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) jene Einkommensteile auszuscheiden, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind.

Aus der Bilanz zum 31. Dezember 1996 ist ein Jahresverlust von 1.676.663,97 zu entnehmen. Mit den Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 1997 wurde mit dem negativen Betrag von S 361.101,41 ein Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit offen gelegt, das bedingt durch die Hinzurechnung von außerordentlichen Erträgen von S 8.202.100

ein positives Jahresergebnis von S 7.840.998,59 erbringt. Im Vergleich zum Jahr 1996 dokumentieren die Bilanzen zum 31. Dezember jeweils der Jahre 1998 und 1999 mit Jahresverlusten von 377.704,63 für Jahr 1998 und 1.216.985,84 für Jahr 1999 einen prozentuellen Anstieg der Verluste jeweils im Vergleich zum Vorjahr ein Plus von 4,59% für das Jahr 1998 und 322,2 % (!) für das Jahr 1999. Obwohl der mit der Bilanz zum 31. Dezember 2000 ausgewiesene Jahresverlust von 872.955,97 für das Jahr 2000 deutlich unter jenem der Vorjahresbilanz liegt, bedeutet dies im Vergleich zum Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit im Jahr 1997 nichts anderes als ein Plus an Verlusten von 241,74% (!). Steht für jedes der auf das Jahr 1997 nachfolgenden drei Jahre ein im Vergleich zum Jahr 1997 tendenziell steigender Jahresverlust außer Streit, so sprach dies gegen die Eignung des Schulderrlasses als Sanierungsmittel.

Diese Annahme wird durch die Umsatzsteuererklärungen dokumentierte Entwicklung der Umsätze innerhalb des Zeitraums von 1996 bis 2001 bestätigt. Als Beweis dafür sei die nachfolgende Tabelle mit den Erlösdaten aus den beim Finanzamt eingelangten Umsatzsteuerjahreserklärungen ins Treffen geführt:

Umsätze	1996	1997	1998	1999
mit 20% USt	383.333,33		120.000,00	
mit 10% USt		22.727,27		
gem. § 6	95.714,00	3.736,00		1.141,00
Summe	479.047,33	26.463,27	120.000,00	1.141,00

Trotz der Erklärung von mit dem Normalsteuersatz von 20% zu versteuernden Erlösen von S 79.497,50 und uneinbringlichen Forderungen von S 763.333,33 jeweils für das Jahr 2000 war für die Bw. nichts zu gewinnen, wenn dem Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 7. Oktober 2002 zufolge es keinen Nachweis für die eingebuchten uneinbringlichen Forderungen gibt. Dass dem Finanzamt mit der beim Finanzamt eingelangten Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2001 keine Angaben betreffend Umsätze innerhalb dieses Zeitraums angezeigt worden waren, sei bemerkt.

Aufgrund der obigen Ausführungen war dem in der Bilanz als außerordentlicher Ertrag erklärten Betrag von S 8.202.100 die Anerkennung als Sanierungsgewinn gemäß § 36 EStG 1988 zu versagen.

b) § 117 Abs. 7 Z 2 EStG 1988

Gemäß § 117 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 kann der Steuerpflichtige in Fällen, in denen ein Verlust aus vorangegangenen Jahren von einem bei der Veranlagung für die Kalenderjahre 1996 oder 1997 zu berücksichtigenden Veräußerungs-, Aufgabe- oder Liquidationsgewinn abzuziehen wäre, beantragen, dass die steuerliche Erfassung des betreffenden Veräußerungs-, Aufgabe- oder Liquidationsgewinnes insoweit auf das Veranlagungsjahr 1998 verschoben wird. Mangels Feststellbarkeit eines Veräußerungs-, Aufgabe- oder Liquidationsgewinnes in dem der

Berufung zugrundeliegenden Sachverhalt war der Antrag gem. § 117 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 als unbegründet abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Wien, am 27. Dezember 2006