



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Novacount, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer, Umsatz- und Körperschaftsteuer, jeweils für die Jahre 1997 bis 1999 entschieden:

Die angefochtenen Haftungsbescheide hinsichtlich der Kapitalertragsteuer werden aufgehoben.

Der Berufung gegen die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide 1997 bis 1999 sowie gegen die Umsatzsteuer 1997 wird teilweise Folge gegeben.

Diese Bescheide werden abgeändert. Bemessungsgrundlage und Höhe dieser Abgaben sind den Entscheidungsgründen bzw. den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, welche einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Die Berufung gegen die Umsatzsteuer 1998 und 1999 wird abgewiesen. Diese Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Bei der Bw. fand für die Streitjahre eine Betriebsprüfung statt, die hinsichtlich der Umsatz- und Körperschaftsteuer zu amtswegigen Wiederaufnahmen der Verfahren führte und hinsichtlich der KeSt zu Haftungsbescheiden.

Die Betriebsprüfung stellte ua fest, dass (Tz 19 und 29 BP-Bericht) in die GmbH im gesamten Prüfungszeitraum laufend Gelder eingelegt worden wären, und zwar von der TIL und von Herrn H. B. auf das Konto ***-***-***/**, BLZ 12000 der Bw. in folgenden Höhen: 1997 S 5.991.395,56; 1998 S 1.872.151,49; 1999 S 737.750,34. Im Rechenwerk wären diese Beträge auf dem Verrechnungskonto TIL passiviert worden. Seitens der BP wären im Zuge der Prüfung die Verträge inkl. Modalitäten, welche die betriebliche Veranlassung der Verbindlichkeit begründen, schriftlich abverlangt worden. Eine Aufstellung über die fraglichen Zuschüsse wäre dem steuerlichen Vertreter schriftlich zugeleitet worden. Weder bis zur Frist bis zum 15.5.2002, noch bis zum Prüfungsabschluß hätte der Nachweis erbracht werden können, aus welchem Vermögen diese Gelder stammen. Von der BP erfolgte das Vorhalteverfahren betreffend aller erforderlichen Nachweise im Rahmen der Prüfung unter Hinweis auf die bei Auslandssachverhalten erhöhte Mitwirkungspflicht. Für die gesamte Prüfung hätte seitens des Geschäftsführers und alleinigen Gesellschafters, Herrn H. B. nur eine eingeschränkte, mäßige Mitarbeit festgestellt werden können. Es wären zwar Verträge vorgelegt worden, die aber nur zum Teil in Deutscher Sprache abgefasst gewesen wären. Teilweise wären vom Geschäftsführer selbstverfaßte handschriftliche Übersetzungen vorgelegt worden. Die Angaben hätten nicht ausgereicht, um internationale Firmenbuchabfragen erfolgreich durchführen zu können. Von der BP wäre bezüglich der nicht aufgeklärten Mittelzugänge der Verdacht der "Geldwäscherei" vermutet worden.

Dieser nicht aufgeklärte Mittelzugang wurde von der BP als nicht erklärter Umsatz (bislang erklärte Umsätze in allen Streitjahren S 0; es wurden nur Vorsteuern geltend gemacht) schätzungsweise einerseits als Umsatz, ertragsteuerlich als verdeckte Gewinnausschüttung, welche dem Gesellschafter H. B. zuzurechnen sei (- eine schriftliche Vereinbarung über die KeSt läge nicht vor, weshalb diese sohin von der GmbH getragen werde), erfasst, was in Zahlen zu folgenden Ansätzen führte :

Umsatzsteuer	1997, öS	1998, öS	1999, öS
Bislang erklärte Umsätze	0,00	0,00	0,00
Bislang erklärte Vorsteuern	111.954,83	110.650,73	101.873,59
Mittelzufluss 20% brutto	5.991.395,56	1.872.151,49	737.750,34
Mittelzufluss 20% netto; Umsatzerhöhung	4.992.829,63	1.560.126,24	614.791,95
Körperschaftsteuer			
Verrechnungskonto TIL lt. Bw.	5.951.823,33	7.678.972,58	8.581.244,04
Verrechnungskonto lt. BP	0,00	0,00	0,00
Gewinnerhöhung lt. Mehr-Wenigerrechnung	5.951.823,33	1.727.149,25	902.271,46
Kapitalertragsteuer			
Mittelzufluss brutto	5.991.395,56	1.872.151,49	737.750,34
KeSt 33,33333 % (Tz 30)	1.997.132,00	624.050,00	245.917,00
VGA lt. BP brutto, außerbilanzmäßige Hinzurechnung (Tz 30) Teilwertabschreibung lt. BP (Tz 32)	7.988.528,00	2.496.201,00 .. 3.850.000,00 6.346.201,00	983.667,00
KeSt 25%, Mehrwertsteuerpassivierung, Tz26	-1.997.132,00	-624.050,00	-245.917,00

Desweiteren stellte die BP im Jahre 1998 ad Tz 31 (Teilwertabschreibungen Beteiligungen) fest, dass im Betriebsvermögen diverse Beteiligungen gehalten worden wären. Im Rahmen der Prüfung wären die Namen, Anschriften und Adressen inklusive Verträge der im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligungen schriftlich abverlangt worden. Weder bis zur letzten Frist 15.5.2002, noch bis zum Prüfungsabschluß wären der Behörde die Verträge, genaue Bezeichnungen und Anschriften der Beteiligungen bekanntgegeben worden (ArbBgBP 6, 14, 22, 26). Da diese Teilwertabschreibungen dem Finanzamt weder dem Grunde, noch der Höhe nach belegmäßig nachgewiesen wurden, wurden sie von der BP nicht anerkannt und außerbilanzmäßig hinzugerechnet (siehe Tabelle oben Tz 32; Bemerkung UFS: Richtigerweise als vGA nicht erfasst).

Als verdeckte Gewinnausschüttung ist diese Feststellung nicht erfasst worden.

Dagegen richtet sich die vorliegende Berufung, in der die Steuerfestsetzung der Umsatz- und Körperschaftsteuer in ursprünglicher Höhe und hinsichtlich der Kapitalertragsteuer die Aufhebung der strittigen Haftungsbescheide begehrt wird. Begründend führt die Bw. an, dass sie

ursprünglich als Handelshaus für den Handel mit Oststaaten gegründet worden wäre, wobei insb. auch die Gründung von Joint-Ventures mit staatlichen Handelshäusern vorgesehen gewesen wären. Der Firmeninhaber H. B. wäre gebürtiger Pole und verfüge seit seinem seinerzeitigen Studium an ehemals regimemäßig geförderten Universitäten im Osten über gute Kontakte zu hochrangigen Funktionären in osteuropäischen Ländern. Er habe seinen Wohnsitz in Italien und wäre sowohl dort, als auch in Polen geschäftlich tätig. Die Bw. wäre von ihm erworben worden, um den Standort Wien als Brücke zwischen Osten und Westen und um auch die günstigen Voraussetzungen für Holdinggesellschaften in Österreich zu nützen. Durch die Öffnung der Oststaaten Anfang der 90er Jahre wäre einerseits der Handel mit den ehemaligen Sowjetstaaten infolge des Rückgangs der Wirtschaft schwieriger, andererseits die Gründung eigener Unternehmen in diesen Ländern für Ausländer erleichtert worden. Im Zuge dieser Entwicklung hätte die Bw. eine Reihe von Tochterfirmen gegründet, hätte sich aus dem aktiven Handel zurückgezogen und fungiere seit Ende 1995 als reine Holdingfirma. Im Rahmen der Holdingaktivitäten wären auch hohe Summen in Projekte mit hohem politischen Risiko veranlagt worden (zB Zuckerprojekt in Kasachstan), die durch H. B. der Gesellschaft von außen zugeführt hätten werden müssen. Dies geschah vor allem mittels der TIL, einer Offshorefirma auf Jersey. Die diesbezüglichen Zahlungseingänge bei der Bw. wären korrekt verbucht und die Mittelherkunft in keiner Weise verschleiert oder nicht offengelegt worden (vgl. Tz 19 und 29 BP-Bericht). Vielmehr ergeben sich aus den Bankauszügen die Beträge und die Mittelherkunft eindeutig. Auch die Gründe der Dotierung: Finanzierung weiterer Beteiligungen sowie der laufenden Büroaufwendungen wären ausreichend dargelegt worden. Eine Beurteilung dieser Mittelzugänge als nicht erklärte Umsätze sei absurd und in keiner Weise gerechtfertigt. Weder wäre in den angefochtenen Bescheiden dargelegt worden, um welche Art von Einnahmen es sich handle, noch gäbe es irgendein schlüssiges Indiz für steuerbare Betriebseinnahmen. In sich unschlüssig (Tz 30) sei vor allem auch, dass die mittelbare Zuführung von Mitteln durch den Gesellschafter einerseits als Betriebseinnahme und gleichzeitig als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert worden wäre. Dies sei umso bemerkenswerter, als keinerlei Rückfluß von Mitteln erweislich sei und damit eine Mittelzuführung als Entnahme beurteilt werde. Die erfolgten Teilwertabschreibungen (Tz 31) wären dem Grunde nach dargelegt worden. Ein belegmäßiger Nachweis sei der Natur nach nicht möglich. Auch im Falle einer Nichtanerkennung sei die Zurechnung außerhalb der Bilanz jedenfalls unzulässig, da im Falle einer bilanzrechtlichen Abschreibung jedenfalls auch eine steuerrechtliche Abschreibung zulässig sei und eine unzulässige Abschreibung jedenfalls auch zu einer Korrektur des Bilanzansatzes führen müsse. Die Bw. übermitteln gleichzeitig per Post

ergänzend eine Menge von Unterlagen betreffend bisher nicht nachgewiesener Beteiligungen in beglaubigter Übersetzung. Sollten noch weitere Unterlagen (zusätzlich zu den übermittelten und auch bereits im vergangenen Verfahren vorgelegte) benötigt werden, wäre die Bw. gerne bereit, diese beizubringen.

In der Gegenäußerung der BP zur Berufung vom 20.2.2003 wurde der Bw. nachweislich mitgeteilt (KöSt-Akt 1999/26), dass die im Rahmen des Berufungsverfahrens vorgelegten Unterlagen (Verträge) auch der BP während der Prüfung bekannt gewesen wären. Die Feststellungen der BP könnten mit diesen Unterlagen, die dem UFS vorgelegt werden, nicht entkräftet werden.

Im Beiblatt zur Berufungsvorlage, welches der Bw. ebenso übermittelt wurde, wies die BP darauf hin, dass gegen die Feststellung Tz 24 des BP-Berichtes nicht berufen wurde und somit das Berufsbegehren einer KöSt-Festsetzung in ursprünglicher Höhe nicht nachvollziehbar wäre. Zum Berufungspunkt der ungeklärten Einlagen führt die BP aus, dass für die merklichen Einzahlungen auf das betriebliche Bankkonto die Mittelherkunft und der Zahlungsgrund nicht nachgewiesen werden könne. Der Vermögenszuwachs von S 8.601.000 ergäbe sich aus Eingängen der TIL iHv S 4.195.000 und aus Bareinzahlungen des H.B. iHv S 4.406.000 (16/17 ArbBg BP). Diesbezüglich wäre es seitens des Firmeninhabers Herrn H.B. zu keinen brauchbaren und sachdienlichen Auskünften gekommen. Hinsichtlich der TIL, einer Briefkastenfirma auf Jersey, würden die bisherigen Angaben nicht für eine Firmenbuchabfrage ausreichen. Aber auch bei Nachweis einer Firmenbucheintragung der Briefkastenfirma fehle weiterhin die wirtschaftliche Begründung für die Geldüberweisungen. Die Vorgangsweise könnte durchaus zur Steuervermeidung gewählt worden sein (Vermutung der Geldwäsche, Tz 19). Seitens der Prüferin wäre der betreffende Vermögenszuwachs als Einzahlungen aus bisher nicht erklärten Erlösen erfasst worden. Eine solche Beurteilung wäre entgegen der Berufsbehauptung mangels brauchbarer, glaubhafter und auch nachvollziehbarer steuerlicher Begründungen nicht absurd und durchaus gerechtfertigt. Die Einnahmenart ergäbe sich aus dem als Handelsgewerbe angegebenen Betriebsgegenstand. Allfällige, nicht steuerbare Betriebseinnahmen wären nicht nachgewiesen worden. Durch die Einstufung als steuerbare Betriebseinnahmen ergäben sich die im BP-Bericht ersichtlichen Umsätze und verdeckten Gewinnausschüttungen. Für allfällige weitere, nicht auf das betriebliche Bankkonto eingeflossene bisher nicht erklärte Erlöse wäre (noch) kein Sicherheitszuschlag verhängt worden. Aus Sicht der BP wären im ersten Schritt Betriebseinnahmen erzielt, außerbetrieblich vereinahmt und nicht verbucht worden (vGA). Der lt. Berufung nicht erweisliche Rückfluss von Mitteln sei insoweit verständlich, als die gleich mit der Vereinnahmung ausgeschütteten

Beträge dem betrieblichen Konto noch nicht zugeführt gewesen wären. Erst im zweiten Schritt wären die betreffenden Beträge als Bareinzahlung des Firmeninhabers bezeichnet und mit anderen als steuerlichen Zwecken nicht schlüssig begründbaren Überweisungen einer zwischengeschalteten, ausländischen Briefkastenfirma dem betrieblichen Bankkonto erfolgsneutral zugeführt worden (Verrechnungskonto Tz 25). Entgegen der Berufungsbehauptung sei die Qualifizierung als Betriebseinnahme und gleichzeitig als vGA (Nichtzufuhr/Entnahme schon im ersten Schritt) nicht unschlüssig. Die späteren, erfolgsneutralen Einzahlungen auf das betriebliche Bankkonto wären nicht als vGA beurteilt worden. Die Nichtanerkennung der Teilwertabschreibungen diverser Beteiligungen wäre in Tz 31 ausführlich begründet. Die bereits bei der Prüfung und zusätzlich im Berufungsverfahren als "Menge von Unterlagen" vorgelegten Schriftsätze samt allenfalls beglaubigten Übersetzungen (wobei die Beglaubigungen durchaus die sprachliche Richtigkeit der Übersetzungen bestätigen mögen, nicht aber als Nachweis für die inhaltliche Richtigkeit des behaupteten Sachverhaltes selbst gesehen werden können) können lt. BP nicht zu einer nachträglichen, steuerlich wirksamen Anerkennung der Teilwertabschreibungen führen. Die steuerliche Nichtanerkennung der Abschreibung erfolgte deshalb, da ein belegmäßiger Nachweis nicht möglich sei (siehe auch Berufungsausführung selbst) und weil auch sonst keine brauchbare, glaubhafte und nachvollziehbare Begründung für eine steuerliche Anerkennung erbracht worden wäre und weil mit Vorlage umfangreicher Papiermengen allein nicht der bei Auslandsbeziehungen geforderten erhöhten Mitwirkungspflicht entsprochen ist. Es wäre lediglich die steuerliche Anerkennung der Abschreibung versagt und wäre das Betriebsergebnis außerbilanzmäßig berichtigt worden. Gegen diese Gegenäußerungen der BP zum Berufungsvorbringen erfolgte seitens der Bw. keinerlei Reaktion.

Der Vollständigkeit wegen wird der im BP Verfahren an die Bw. gerichtete Vorhalt - soweit er die Streitpunkte betrifft - wie folgt wiedergegeben:

Bekanntgabe u. genaue Bezeichnung der Namen und Anschriften der im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligungen lt. Konten 811, 812, 814, 816, 817, 819, 830, 837, 840, 860;
Vorlage aller Beteiligungsverträge;
Bewertung aller im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligungen;
Erläuterung bzw. Begründung der im Jahr 1998 durchgeführten Teilwertabschreibung im Ausmaß von S 3.850.000;
Erläuterung der Verrechnungskonten GF H.B. Konto 3930, R III Konto 3911, TIL Konto 3940, UKAV Konto 3915, B and B 3950 – Vorlage aller Verträge inkl. Konditionen;

Mittelherkunft der Bareinlagen in die Kassa im gesamten Prüfungszeitraum;

Die Beantwortung dieses Vorhaltes seitens der Bw. erfolgte dahingehend, dass mit einem Fax eine Tabelle von Beteiligungen bekanntgegeben wurde (ArbBgBP 28, 29). Die auf dieser Tabelle angeführten Informationen (zu Beteiligung, Sitz, Beilage, Kapitalanteil, Gegenstand, Abwertungsgrund) waren lt. Finanzamt nicht geeignet, entsprechende Recherchen durchzuführen, zumal es sich allesamt um ausländische Beteiligungen handelte. Bei der Beteiligung R II findet sich bei der Spalte Abwertung 1998 ein Betrag von 1.100.000 und der Vermerk "da Verluste und Probleme mit Behörden", bei LT ein Betrag von 1.40.000 und der Vermerk, "da Verluste und Fa. vor Liquidation" und bei O ein Betrag von 350.000 und der Vermerk, "da Verluste u. Probleme mit Partnern". Mit weiterer Vorhaltsbeantwortung vom 14.2.2002 legte die Bw. die ihr bis dato vorliegenden Unterlagen vor, insb. auch über die Beteiligungen. Im vorgelegten Aktenkonvolut findet sich ein Handelsregisterauszug der Fa R II in Polen (ArbBgBP 59); die oben behaupteten Probleme mit Behörden als Abwertungsgrund sind daraus nicht ersichtlich. Ein Notariatsakt vom 9.7.1993 betrifft eine R GmbH und ist vom Polnischen in ein derart schlechtes Deutsch übersetzt, dass man daraus keine Feststellungen machen kann (ArbBgBP 61). Weiters finden sich in den vorgelegten Unterlagen handschriftliche Vermerke und fremdsprachige Unterlagen ohne Übersetzung, ein Vertrag zwischen der Bw. und einer SRL über An- und Verkauf von Anteilen aus dem Jahr 1993 (ArbBgBP 88) sowie ein Handelsregisterauszug betreffend die Firma LT aus dem Jahre 1994, aus dem jedoch keine Liquidationsdaten, wie oben behauptet, hervorgehen (ArbBgBP 90). Der Vollständigkeit halber wurden die im Zuge der Berufung vorgelegten Unterlagen, soweit sie in Deutscher Sprache abgehalten sind, vom UFS gesichtet. So wurde etwa die Satzung zu JVRR, datiert mit Minsk 2001, vorgelegt, nach der die Bw. als Gründerin angeführt ist, einschließlich einer im Jahre 2000 erfolgten Bescheinigung der staatlichen Registrierung wie auch einer Darstellung der Aktiven und Passiven der Jahre 2000 und 2001. Zur B & B Beteiligung gibt es eine Gewinn und Verlustrechnung und eine Bilanz der Jahre 1999 und 2000. Inwieweit die Bw. an diesem Unternehmen beteiligt ist, geht aus dieser Unterlage nicht hervor. Das angeführte Unternehmen B & B ist in der bereits oben erwähnten Beteiligungstabelle (ArbBgBP 28, 29) enthalten; darin ist jedoch kein Wertverlust eingetragen. Von der B & B ist auch ein Handelsregisterauszug vorgelegt, aus dem keine für eine Teilwertabschreibung relevanten Daten zu entnehmen sind. Auch der zur BTR vorgelegte, vom Polnischen ins Deutsche vorgelegte Handelsregisterauszug läßt nicht erkennen, inwieweit die Bw. bzw. in welchem Ausmaß daran beteiligt ist. Für dieses Unternehmen findet sich in der genannten Beteiligungstabelle (ArbBgBP 28, 29) in der Zeile O bei der Spalte Abwertung 1998 der

Hinweis "350.000, da Verluste und Probleme mit Partnern". Hinsichtlich der BTR gibt es ein Gutachten eines Wirtschaftsprüfers, welches die Bilanz 31.12.2000 betrifft und für dieses Jahr einen Verlust und Minuswerte bestätigt.

Mit der steuerlichen Vertretung der Bw. wurde ein Erörterungstermin ins Auge gefasst, wobei der steuerliche Vertreter mitteilte, in 14 Tagen sein Interesse an einem solchen Termin mitzuteilen (Fax v. 13.11.2003). Eine Reaktion seitens der steuerlichen Vertretung unterblieb.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist

1.) inwieweit die Einlagen über das Verrechnungskonto TIL, deren Herkunft und Rechtsgrund von der BP als ungeklärt erachtet wurde, als verdeckte Gewinnausschüttung bzw. als schätzungsweise Hinzurechnung zu den Umsätzen und Einkünften in allen Streitjahren steuerlich zu erfassen sind;

2.) ob die Teilwertabschreibung der Beteiligungen iHv S 3.850.000 im Jahre 1998 rechtens erfolgte oder nicht.

ad 1.) Eine verdeckte Gewinnausschüttung (idF kurz vGA) liegt nur dann vor, wenn einem Gesellschafter eine im Rahmen außerhalb offener Ausschüttungen erkennbare Vermögenszuwendung auf Kosten der Gesellschaft nachgewiesen wird. Indem der Gesellschafter H.B. bzw. die TIL der Bw. Geldbeträge über das Verrechnungskonto zuwendeten, ist eine Vermögenszuwendung, von der die BP zwecks Annahme einer vGA ausging, nicht begründbar.

Sehr wohl aber wird, da die Herkunft der Mittel auf dem Verrechnungskonto der TIL nach wie vor ungeklärt sind, schätzungsweise von nicht erklärten Einkünften bzw. Umsätzen ausgegangen. Gem § 184 Abs 2 BAO ist nämlich insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs 1) wesentlich sind. Eine aufgrund mangelhafter Mitwirkung ausgelöste Schätzung ist umso mehr bei Auslands-sachverhalten gerechtfertigt, da diesbezüglich eine erhöhte Mitwirkungspflicht besteht (etwa VwGH 14.12.2000, 95/15/0129, 0131, ÖStZB 2001 S 477 und 25.1.2001, 95/15/0134, ÖStZB 2002, S 199). Indem die Bw. im gesamten Betriebsprüfungsverfahren aufgefordert wurde, die Herkunft der auf ein Firmenkonto der Bw. geflossenen Geldbeträge nachzuweisen (Tz 29) und die Bw. die Herkunft dieser Mittel nicht aufklären konnte (siehe hiezu den unzureichend beantworteten Vorhalt vom 14.12.2001 (ArbBgBP 6, 14, 22, 26, 28-92), mußten die Grund-

lagen infolge der mangelhaften Mitwirkung geschätzt werden, wobei die BP davon ausging, dass diese Beträge, die auf das gegenständliche Verrechnungskonto gebucht wurden, nicht erklärte Umsätze bzw. Betriebseinnahmen darstellen (§ 184 Abs 1 BAO). Der UFS hält diese Schätzung aufrecht, zumal sogar von vGA ausgegangen wird, wenn Geschäftsfälle ohne Rechtsgrund erfolgen (VwGH 18.12.2002, 98/13/0239, ÖStZB 2003, S 560). Ist zwar eine vGA mangels eines erwiesenen Vorteils beim Gesellschafter nicht zu unterstellen, so verbleibt zumindest ein Vermögensvorteil auf Basis der Gesellschaft, die im vorliegenden Fall zur gegenständlichen Hinzuschätzung nicht erklärter Umsätze und Gewinne in Zusammenhang mit den unaufgeklärten Mitteln am Verrechnungskonto der TIL führte. Die Tatsache, dass es sich bei der TIL mit Sitz auf der Steueroase XY um Auslandsbeziehungen handelt und der Rechtsgrund der Zahlungen auf das Verrechnungskonto im Dunkeln geblieben ist (VwGH 24.11.1987, 86/14/0098, ÖStZB 1988, S 306), rechtfertigt die Schätzung des Finanzamtes ob der mangelnden Mitwirkungspflicht (§ 184 Abs 2 BAO), umso mehr, als nicht aufgeklärte Einlagen zum Schluß führen, dass auch die sachliche Richtigkeit der Bücher (§ 184 Abs 3 BAO) in Zweifel zu ziehen ist.

Die Bw. wurde mit mehrmaligen Vorhalten der Betriebsprüfung aufgefordert, das gegenständliche Konto der TIL unter Vorlage aller Verträge inklusive Konditionen zu erläutern (ArbBgBP 6, 14, 22, 27). In der Vorhaltsbeantwortung der Bw. vom 14.2.2002 finden sich nur Unterlagen hinsichtlich der von der BP abverlangten Mietverträge und zum Prüfungspunkt der Teilwertabschreibung von Beteiligungen (ArbBgBP S 30), nicht aber Aufklärungen um die Vorgänge des Verrechnungskontos TIL. Wenn nun die Bw. in der Berufung eine Aufklärung damit vorgibt, dass mit den Mitteln des gegenständlichen Verrechnungskontos die Finanzierung weiterer Beteiligungen und des laufenden Büroaufwandes erfolgte, ist sie bei der ihr schon im BP-Bericht vorgehaltenen erhöhten Mitwirkungspflicht den Beweis schuldig geblieben, welche Beteiligungen damit finanziert worden sind. Wurde doch im genannten Vorhalt um die Vorlage aller Beteiligungsverträge ersucht. Zwar wurde von der Bw. eine Liste von Beteiligungen im Faxwege der BP nachgereicht (ArbBgBP S 28, 29), doch waren die Angaben der Bw. nicht geeignet, entsprechende Recherchen durchzuführen (ArbBgBP 11 und 12), was auch im BP-Bericht festgehalten wurde (Tz 19). Es wäre sohin an der Bw. gelegen gewesen, in der Berufung, schon ob der stets betonten erhöhten Mitwirkungspflicht im BP-Verfahren, entsprechende Unterlagen vorzulegen u. zur Sachverhaltsaufklärung beizutragen.

Die bloße Behauptung in der Berufung, die Beurteilung der Mittelzugänge als nicht erklärte Einnahmen sei absurd, zumal die Buchungsvorgänge rund um das Verrechnungskonto lt. Bankkontoauszügen mit dem Dotierungshinweis "Finanzierung weiterer Beteiligungen sowie

laufende Büroaufwendungen" korrekt erfolgten, sind sohin als allgemeine Behauptung kein Tatsachenvorbringen (VwGH 27.8.1998, 93/13/0218, ÖStZB 1999, 250), um die Feststellungen der BP zu widerlegen, umso mehr, als für ein Prüfungsverfahren sehr wohl die konkreten Rechtsgründe ("titulus und modus" - hiezu Koziol/Welser, Grundriß des bürgerl. Rechts Bd I 19. Aufl. S 210) eines Rechtsgeschäftes hinterfragt werden müssen, die Bw. aber im Verfahren stets konkrete Antworten und Unterlagen, die ihr Vorbringen substantiell untermauern, schuldig geblieben ist.

Stoll führt in diesem Zusammenhang aus: *"Bleibt die Herkunft eines bestimmten Vermögens (unaufgeklärter Vermögenszuwachs) trotz Ausschöpfung aller Erkenntnismittel im Unklaren, kann selbst beim Anschein einer ordnungsgemäßen Buchführung angenommen werden, dass dem Abgabepflichtigen tatsächlich mehr Einnahmen aus den steuerpflichtigen Quellen zur Verfügung standen als er erklärt hat, womit die Schätzungsbefugnis dem Grunde und der Höhe nach gegeben ist (BFH 28.5.1986, BStBl 1986 II 732). Ein solcher wie oben angedeutet berechneter und nicht aufgeklärter Vermögenszuwachs rechtfertigt somit im allgemeinen die Annahme, dass dieser Überschuß aus verschwiegenen Quellen stammt, wobei die Behörde zu ermitteln hat, aus welchen Quellen die Überschüsse stammen. Wenn entsprechende Nachweise über die Quelle des eindeutig festgestellten Vermögenszuwachses nicht zu erbringen sind und die angestellten behördlichen Erhebungen über die Quellen des Herkommens fruchtlos verlaufen sind, ist die Annahme gerechtfertigt, dass die geschätzten Einkünfte der Einkunftsart zuzurechnen sind, die am wahrscheinlichsten Quelle des Vermögenszuwachses ist"* (BAO Kommentae Band II S 1939).

Für das Jahr 1997 ist jedoch nur der Zuwachs des Verrechnungskontos umsatz- und gewinnwirksam, da in der Bilanz per 31.12.1996 am Verrechnungskonto der TIL bereits ein Kapitalstand von S 4.762.784,00 vorhanden ist. Während die BP für 1997 den gesamten Kapitalstand dieses Verrechnungskonto iHv S 5.951.823,33 in der Mehr-Weniger Rechnung dem Gewinn hinzurechnete, ist richtigerweise nur der Differenzbetrag (S 1.189.039,33), wie es die BP auch in den Folgejahren vollzog, zum Ansatz zu bringen. Dies ergibt sich schon aus der periodengerechten Abgrenzung (VwGH 25.11.1999, 99/15/0194, ÖStZB 2000, 171; Vorrang der Periodenbesteuerung, nach UFS-Ansicht auch auf Körperschaften anwendbar), zumal sich die BP nicht auf das Jahr 1996 erstreckte und in diesem Jahr keine Feststellungen – verfahrensrechtlich betrachtet – vorliegen.

Dies führt zu folgenden Korrekturen des BP-Berichtes hinsichtlich der USt 1997:

Mittelzufluß 20% brutto gesamt lt Tz 29	S 5.991.395,56
---	----------------

Kapitalstand Verrechnungskonto 31.12.1996	<u>S 4.762.784,00</u>
Mittelzufluß lt. UFS	S 1.228.611,56
Mittelzufluß netto lt. UFS	S 1.023.842,96
USt lt UFS	S 204.768,59

Ertragsteuerrechtlich führt die Sichtweise des UFS dazu, dass damit die Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. angefochtenem Körperschaftsteuerbescheid 1997 um S 5.951.823,33 (Stand Verrechnungskonto TIL per 31.12.1997) zu vermindern und um S 1.189.039,33 zu erhöhen sind. Mangels einer verdeckten Gewinnausschüttung ist keine KeSt vorzuschreiben und sind ergodessen die angefochtenen KeSt-Bescheide aufzuheben sind. Die diesbezüglichen Feststellungen lt. Mehr-Wenigerrechnung der BP (Tz 25, vGA und Tz 26 iVm Tz 28 KeSt – Position Mehrsteuern betraf nur KeSt !) sind daher rückgängig zu machen (vGA -, KeSt +). Hinsichtlich der Körperschaftsteuer ergeben sich sohin folgende Änderungen:

Verrechnungskonto TIL	1997, öS	1998, öS	1999, öS
Verrechnungskonto lt. Bilanzen	5.951.823,33	7.678.972,58	8.581.244,04
Hinzurechnung Verrechnungskonto TIL lt. BP (MWR)	5.951.823,33	1.727.149,25	902.271,46
Verrechnungskonto TIL per 31.12.1996	-4.762.784,00		
Differenz und Ansätze lt. UFS	1.189.039,33	1.727.149,25	902.271,46
EaG lt. BP (angefochtenem Bescheid)	10.992.637,00	3.293.441,00	2.178.286,00
Hinzurechnung Verrechnungskonto TIL lt BP (MWR)	-5.951.823,33		
Differenz und Ansätze lt. UFS	+1.189.039,33		
vGA lt. BP (Tz 32, 33)	-7.988.528,00	-2.496.201,00	-983.667,00
KeSt lt. BP (Tz 26 iVm Tz 28)	+1.997.132,00	<u>+624.049,00</u>	<u>+245.918,00</u>
Steuernachforderung USt lt BP (Tz 28 iVm Tz 34 u. 20 a)	+998.566,00		
Steuernachforderung USt lt UFS	<u>-204.768,59</u>		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	1.032.254,41	1.421.289,00	1.440.537,00

Die Differenzbeträge zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb lt. beiliegenden Berechnungsblättern ergeben sich aus den unbestrittenen Hinzurechnungen lt. BP-Bericht.

ad 2.) Gem § 6 Z 2 lit a EStG 1988 sind nicht abnutzbares Anlagevermögen, wozu auch Beteiligungen zählen (und Umlaufvermögen) mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Grundsätzlich ist eine Teilwertabschreibung nur zulässig, wenn der Stpfl. die Wertabsenkung entsprechend dartun kann. Dieser Nachweis bzw. Glaubhaftmachung muss sich auf die Umstände beziehen, aufgrund derer gerade in einem bestimmten Wirtschaftsjahr die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung zu berücksichtigen ist (VwGH 24.2.1999, 97/13/0065, ÖStZB 1999, 499; hinsichtlich der Beweislast des Stpfl. und des qualifizierten Nachweises des Wertverlustes siehe auch VwGH 22.10.2002, 96/14/0106, ÖStZB 2003, 74). Selbst bei Sanierungsmaßnahmen ist der Wert einer Beteiligung erst dann als gemindert anzusehen, wenn die weitere Entwicklung erkennen läßt, dass den Belebungsmaßnahmen der Erfolg versagt bleibt (VwGH 24.2.1999, 96/13/0206, ÖStZB 1999, 531). Bei Personengesellschaften kommt hinzu, dass es bei diesen ob der Spiegelbildtheorie gar keine Teilwertabschreibung geben kann (VwGH 19.3.2002, 99/14/0134, ÖStZB 2003, 98). Im vorliegenden Fall ist relevant, dass es sich bei den Beteiligungen um solche aus dem Ausland handelt und es der Abgabenbehörde unmöglich ist, den Wert bzw. den Wertverlust entsprechend zu recherchieren. Die Abgabenbehörde ist dabei auf die Mitwirkung des Steuerpflichtigen angewiesen, die bei Auslandssachverhalten eine erhöhte Mitwirkungspflicht nach sich ziehen (VwGH 14.12.2000, 95/15/0129, 0131, ÖStZB 2001 S 477; diesem Erkenntnis zufolge besteht auch das Risiko des Nachweises dunkler Geschäfte, die auch im vorliegenden Fall anzunehmen sind). Dem Bw. wurde es schon im Zuge der BP klar gemacht, dass er ob der Auslandssachverhalte zu einer erhöhten Mitwirkungspflicht verhalten ist. Es wäre sohin an ihm gelegen gewesen, in der Berufung die Gründe einer Teilwertabschreibung entsprechend darzulegen. In der Berufung begnügt sich jedoch der Bw. damit, großteils jene Unterlagen vorzulegen, die er schon der BP vorgelegt hat und aus denen Wertindikatoren der strittigen Beteiligungen nicht zu entnehmen sind.

Die per Fax übermittelte Tabelle der Beteiligungen (ArbBgBP 28, 29) ermöglichen es der Behörde nicht, den Wertverlust der Beteiligungen nachzuvollziehen. Zur Beteiligung R II findet sich bei der Spalte Abwertung ein Betrag von 1.100.000 mit dem Hinweis "da Verluste und Probleme mit Behörden", bei LT der Hinweis "1.40.000, da Verluste und Fa. vor Liquidation", bei O "350.000 der Hinweis, da Verluste u. Probleme mit Partnern". Mit diesen Angaben, die auch zahlenmäßig den begehrten Abschreibungsbetrag nicht vollständig wiedergeben, ist in freier Beweiswürdigung nichts zu gewinnen, da "Probleme mit Behörden und Partnern" eine allgemeine Behauptung sind, die kein Tatsachenvorbringen darstellen (VwGH 27.8.1998, 93/13/0218, ÖStZB 1999, 250). Die Behauptung, dass Verluste angefallen sind und die Firma

vor Liquidation steht, ist ebensowenig geeignet, den Wertverlust konkret nachzuweisen, da selbst erforderliche Sanierungsmaßnahmen (VwGH 24.2.1999, 96/13/0206, ÖStZB 1999, 531) noch keinen Abschreibungsgrund rechtfertigen. Die weiteren, im Zuge der BP vorgelegten Unterlagen betreffen gar nicht die Streitjahre (siehe hierzu VwGH 24.2.1999, 97/13/0065, ÖStZB 1999, 499), sind fremdsprachig und größtenteils ohne Deutsche Übersetzung und lassen keine logische Zuordnung zu konkreten Abschreibungszahlen und -daten zu, womit wiederum die erhöhte Mitwirkungspflicht verletzt ist.

Auch die im Zuge der Berufung vorgelegten Unterlagen bringen nichts neues, da sie schon der BP vorgelegt wurden. Dies wurde der Bw. mit Vorhalt vom 20.2.2003 mitgeteilt (KöSt-Akt 1999/25/9), worauf nachweislich keine Reaktion erfolgte. Der UFS würdigt in freier Beweiswürdigung auch diese Unterlagen dahingehend, als sie nicht das Jahr 1998 betreffen, für welches die Teilwertabschreibung vorgenommen wurde (VwGH 24.2.1999, 97/13/0065, ÖStZB 1999, 499). So lassen die Unterlagen zur JVRR keine Rückschlüsse für das Jahr 1998 zu, da Satzung und staatliche Registrierung dieses Unternehmens und die Darstellung der Aktiva und Passiva im Jahre 2000/2001 keine Informationen eines Wertverlustes offenlegen. Davon abgesehen findet sich für dieses Unternehmen in der von der Bw. vorgelegten Beteiligungstabelle kein Wertansatz für eine Teilwertabschreibung (ArbBgBP 29). Auch für das Unternehmen B & B findet sich in der Beteiligungstabelle (ArbBgBP 29) Spalte Abwertung 1998 kein Wert und ist sohin für eine diesbezügliche Teilwertabschreibung nichts zu gewinnen. Für die BTR findet sich in der von der Bw vorgelegten Beteiligungstabelle (ArbBgBP 29) der Hinweis "350.000, da Verluste und Probleme mit Partnern". Dass derart allgemeine Aussagen keine Tatsachenvorbringen darstellen, wurde bereits oben ausgeführt (VwGH 27.8.1998, 93/13/0218, ÖStZB 1999, 250). Zur erhöhten Mitwirkungspflicht gehört schließlich die Initiative des Stpfl., bei fremdsprachigen Unterlagen entsprechende Übersetzungen vorzulegen, was nur teilweise erfolgte. Mit den auch aktenkundigen handschriftlichen Vermerken des H. B. sind abgesehen von der Beweiskraft dieses Gekritzels darin keine Informationen enthalten, die für die Lösung der Streitpunkte Relevanz haben. Dies alles wurde der Bw. schon im BP-Bericht vor Augen geführt und ergab auch die Einsicht des UFS keine anderen Ergebnisse.

Abschließend ist noch zu bemerken, dass die Bw. selbst in der Berufung zu erkennen gibt, dass ein belegmäßiger Nachweis der Teilwertabschreibungen nicht möglich ist. Wie sollte dann die Abgabenbehörde zu einem nachvollziehbaren Wertansatz kommen, wenn schon die Bw. hierfür zu keiner Nachweisführung in der Lage ist. Die Kritik, dass die versagte Teilwertabschreibung seitens der BP außerhalb der Bilanz vorgenommen wurde, ist für den UFS nicht

relevant, da die Darstellung der Konten bei Änderung von Bilanzdaten ein Service der BP ist. Rechtlich relevant ist jedoch nur die im Spruch sich auswirkende Steuerberechnung. Die außerbilanzmäßig erfolgte Steuerberechnung führt gegenüber der von der Bw. begehrten Darstellung hinsichtlich dieses Streitpunktes zu keinem anderen Spruch.

Eingehend auf die Berufungsausführungen, dass die Bw. eine reine Holding ist, steht schon mit den Umsatzsteuererklärungen der Bw. in Widerspruch, zumal sie als Art des Unternehmens ein Warenhaus anführte und sehr wohl Vorsteuern lukrierte, was jedoch bei einer reinen Holdinggesellschaft nicht möglich wäre (hiezv VwGH 19.10.1987, 86/15/0100, ÖStZB 1988, 300 und VwGH 25.4.2001, 98/13/0087, ÖStZB 2002, 86).

Ansonsten wird auf die Feststellungen des BP-Berichtes verwiesen, die vom UFS – soweit sie mit dieser Entscheidung nicht in Widerspruch stehen – vollinhaltlich aufrecht erhalten werden.

Beilage: 8 Berechnungsblätter, jeweils in öS und €.

Wien, 2. Dezember 2003