



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. AG als ehemaliger Gesellschafter der Bw. AG und atypisch stille Gesellschaft, G., vertreten durch Intercura Treuhand- und Revisionsgesellschaft mbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1010 Wien, Bösendorferstraße 2, vom 28. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 27. März 2008, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1998 und vom 16. Juli 2008 gegen den gemäß § 293 BAO erlassenen Bescheid vom 12. Juni 2008 entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1998 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Berufung gegen den gemäß § 293 BAO erlassenen Bescheid wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Unabhängige Finanzsenat hat die Berufung vom 13. Mai 2002 gegen die als Bescheid intendierte Erledigung des Finanzamtes Graz-Stadt vom 5. April 2002 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1998 mit Bescheid vom 5. März 2008, RV/0020-G/08 als unzulässig zurückgewiesen, nachdem der Verwaltungsgerichtshof im Zurückweisungsbeschluss vom 12. Dezember 2007, 2005/15/0040, zu Recht erkannt hat, dass die vom Unabhängigen Finanzsenat in Anlehnung an das

Finanzamt im Adressfeld der Berufungsentscheidung vom 17. Februar 2005, RV/0196-G/03 übernommene Sammelbezeichnung "atypisch stille Gesellschafter" auch unter Hinweis in der Begründung auf die im Rahmen der Gewinnverteilung bezeichneten Mitunternehmer dem Erfordernis der gesetzmäßigen Adressatenbezeichnung nicht entsprochen hat. Daraufhin hat das Finanzamt den im gegenständlichen Verfahren angefochtenen einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsbescheid für das Jahr 1998 mit nachstehendem Adressfeld erlassen:

"Bw. AG und typisch stille Gesellschafter (554 beteiligte Gesellschafter lt. Beilage) als ehemalige Gesellschafter der Bw. AG und atypisch stille Gesellschaft z.H."

In der Beilage sind sämtliche 554 Gesellschafter namentlich unter Anführung ihrer Wohn-(Sitz-)adresse und der Steuernummer des zuständigen Finanzamtes angeführt.

Dagegen hat die "Bw. AG" das Rechtsmittel der Berufung erhoben und unter Hinweis auf die Begründung der von ihr am 23. Mai 2002 eingebrochenen Berufung gegen die aus der Betriebsprüfung resultierenden Bescheide beantragt, die Kosten für die Leistungen der E. AG in Z. (vormals: S.) in Höhe von ATS 13,796.610,00 als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Zu den im Rahmen der Betriebsprüfung [Betriebsprüfungsbericht vom 15. Februar 2002 (im Folgenden: Bp-Bericht) und Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 10. Jänner 2002] getroffenen Feststellungen hat die Bw. AG in der Berufung vom 23. Mai 2002 zum gegenständlichen Streitpunkt Nachstehendes ausgeführt:

Verkauf der P. Anteile (Bp-Bericht Tz 24)

Die Planung und Abwicklung des Verkaufes der Beteiligung an der PA. sei von der schweizerischen Firma S. (nunmehr E.) durchgeführt worden. Diese Firma habe auf dem Gebiet der internationalen Unternehmens- bzw. Anteilsverkäufe große Erfahrung und so hätte durch die professionelle Abwicklung ein etwa doppelt so hoher Abtretungspreis, als er in einem Gutachten aus dem Jahr 1997 ermittelt worden sei, erzielt werden können. Im Rahmen einer Zwischenbesprechung im Herbst 2001 habe die Betriebsprüfung schriftlich mitgeteilt, dass die Kosten für die Leistungen dieser Firma in Höhe von ATS 9,556.170,00 einerseits mangels Vorliegens eines wirtschaftlichen Grundes und andererseits auf Grund der Tatsache, dass es sich um eine reine Sitz- oder Holdinggesellschaft ("Briefkasten") handle, gemäß § 162 BAO nicht absetzbar seien.

Die daraufhin vorgelegten Beweismittel (diverse Bestätigungen, ein Verzeichnis über die vielen erfolgreich durchgeföhrten Unternehmensverkäufe, Verträge, Korrespondenz usw.) seien vom Betriebsprüfer in keiner Weise gewürdigt worden. Eine Bestätigung der Firma E. selbst über

ihre Eigentumsverhältnisse bzw. ihre Leistungen im Rahmen des strittigen Verkaufes werde nunmehr als zusätzliche Bekräftigung vorgelegt.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde im Wesentlichen wie folgt begründet:

In einer Gesamtschau seien die im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens vorgelegten Unterlagen – im Berufungsverfahren seien keine neuen Nachweise erbracht worden – nicht geeignet gewesen die Beweiswürdigung, dass es sich bei der Firma E. um eine reine Domizilgesellschaft handle und daher für die strittigen Aufwendungen kein wirtschaftlicher Grund gegeben sei, zu entkräften. In diesem Zusammenhang sei die vorgelegte Referenzliste bedeutsam, wonach die S. Investments AG bereits im Jahr 1987 tätig gewesen sein soll, obwohl sie erst im Jahr 1990 ins Handelsregister des Kantons Z. eingetragen worden ist. Der Bestätigung der E., dass sie am gegenständlichen Veräußerungsvorgang mitgewirkt und Leistungen erbracht habe, stehe die Auskunft des KSV gegenüber, dass es sich um eine Sitzgesellschaft handle, die keine eigentliche Tätigkeit ausübe.

Dagegen hat die Bw. AG den Vorlageantrag eingebracht und in der mündlichen Berufungsverhandlung am 16. Februar 2005 unter Vorlage einer nicht anonymisierten Referenzliste der S. Investments AG bzw. E. AG Nachstehendes ausgeführt:

Zur Begründung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, wonach Firmenverkäufe in der Referenzliste bereits ab 1987 aufscheinen und die S. Investments AG erst seit 1990 bestehe, sei festzuhalten, dass – wie aus den vorgelegten Wirtschaftsauskünften D&B bekannt – es sich um eine Schweizer Firmengruppe handle und nicht festgestellt werden könnte, von welcher dieser Gesellschaften die einzelnen Firmenverkäufe begleitet worden seien.

Zur KSV Auskunft vom 24. November 2000 betreffend E. AG erklärte der bevollmächtigte Vertreter, dass daraus in keiner Weise hervorgehe, dass es sich um eine Briefkastenfirma handeln sollte.

Überdies führte er aus, dass aus dem Familienvermögen der Aktionäre in den Jahren 1999 bis 2004 insgesamt mehr als zwei Millionen Euro durch Veräußerung und Belastung privater Immobilien in das Gesellschaftsvermögen der Bw. AG geflossen seien, um diese wirtschaftlich am Leben erhalten zu können. Auch aus diesem Grund hätte es keinerlei Sinn gemacht der Gesellschaft, die 1998 akut insolvenzgefährdet gewesen sei, Vermögen zu entziehen. Die Gesellschaft habe im Jahr 1998 einen schweren Verlust erlitten. Selbst nach den bekämpften Hinzurechnungen durch die Betriebsprüfung ergebe sich noch immer ein deutlich negatives steuerliches Ergebnis.

In der Eingabe vom 27. Mai 2008 hat die Bw. AG unter Hinweis auf die vorhin zitierte Berufung vom 23. Mai 2002 die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat beantragt.

Mit Bescheid vom 12. Juni 2008 hat das Finanzamt den Bescheid vom 27. März 2008 gemäß § 293 BAO dahingehend berichtigt, dass im Adressfeld anstelle der bisherigen Bezeichnung "typisch" stille Gesellschafter die Bezeichnung "atypisch" stille Gesellschafter gesetzt worden ist.

Gegen diesen Berichtigungsbescheid hat die Bw. AG wie folgt berufen:

"Innerhalb offener Frist erheben wir im Namen und im Auftrag unserer Mandantschaft Berufung gegen obgenannten Bescheid betreffend die Feststellung der Einkünfte 1998 und beantragen die Kosten für die Leistungen der E. AG, Z. (vormals: S.) in Höhe von ATS 13,796.610,00 zu berücksichtigen.

In der Begründung verweisen wir auf die ausführliche Begründung der am 23. Mai 2002 eingebrachten Berufung gegen die Bescheide aus der Betriebsprüfung betreffend die Bw. AG als Geschäftsherrn, Verkauf P.: Hinzurechnung der Aufwendungen E. / S. (Tz 24)."

Über die Berufung wurde erwogen:

Es ist unbestritten, dass die A. Treuhand GmbH auf Grund des Einbringungsvertrages vom 29. Juni 1999 ihre atypisch stille Beteiligung an der Geschäftsherrin (Bw. AG) mit Wirkung vom 30. September 1998 unter Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigungen nach Art. III des Umgründungssteuergesetzes in die Geschäftsherrin eingebracht hat (vgl. den vorhin zitierten, die Bw. AG und atypisch stille Gesellschafter als ehemalige Gesellschafter der Bw. AG und atypisch stille Gesellschaft betreffenden Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 12. Dezember 2007, 2005/15/0040).

In dem vorhin zitierten Beschluss hat der Verwaltungsgerichtshof Nachstehendes zu Recht erkannt:

"Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendigt, so hat der Bescheid gemäß § 191 Abs. 2 BAO an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Nach § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Nach ständiger Rechtsprechung ist die Personenumschreibung notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruches mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch – zu dem auch das Adressfeld zählt – kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 23. Februar 2005, 2002/14/0001 und vom 15. Februar 2006, 2005/13/0179, sowie die Beschlüsse vom 6. April 1994, 91/13/0234, vom 31. Juli 2002, 97/13/0127 und vom 9. Februar 2005, 2000/13/0116).

Nach § 93 Abs. 2 BAO ist im Spruch die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht. Die über die Einkünfte der vormaligen Mitunternehmerschaft absprechende Erledigung der belangten Behörde wäre jedenfalls an die damaligen Mitglieder dieser Unternehmerschaft zu richten gewesen. Dies ist mit der von der belangten Behörde vorgenommenen Adressierung ihrer Erledigung nicht geschehen. Die von der belangten Behörde mit der Bezeichnung "Bw. AG und atypisch stille Gesellschafter als ehemalige Gesellschafter der Bw. AG & atypisch stille Gesellschaft" getroffene Wahl des Adressaten ihrer Erledigung genügt dem Individualisierungserfordernis eines Bescheides nicht (vgl. aus der ständigen hg. Rechtsprechung auch hiezu etwa die Beschlüsse vom 6. April 1994, 91/13/0234 und vom 9. Februar 2005, 2000/13/0116). Die Ausführungen der belangten Behörde in der Begründung ihrer Erledigung, dass bezüglich der mit der Sammelbezeichnung "atypisch stille Gesellschafter" bezeichneten Mitunternehmer auf die im Rahmen der Verteilung der Einkünfte im bekämpften Bescheid des Finanzamtes erfolgte Nennung jedes einzelnen Gesellschafters verwiesen wird, kann eine taugliche Bezeichnung des Bescheidadressaten nicht ersetzen. Da die angefochtene Erledigung der belangten Behörde dem Erfordernis der gesetzmäßigen Adressatenbezeichnung nicht entsprochen hat, hat sie Bescheidqualität nicht erlangt."

Da der angefochtene Bescheid dem Individualisierungserfordernis im Sinne der vorhin zitierten Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes entspricht – im Adressfeld wird bezüglich der 554 ehemaligen Gesellschafter auf eine Beilage verwiesen, in der diese namentlich unter Anführung ihrer Wohn-(Sitz-)adresse und der Steuernummer des zuständigen Finanzamtes angeführt sind - war über die von der Bw. AG, als einer der ehemaligen 554 beteiligten Mitunternehmer, eingebrachte Berufung meritorisch zu entscheiden.

Es ist unbestritten, dass es sich bei der im Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht mehr existenten Personenvereinigung um eine ehemalige atypisch stille Gesellschaft gehandelt hat. Dies kommt im Adressfeld des angefochtenen Bescheides durch die ausdrückliche Bezeichnung "als ehemalige Gesellschafter der Bw. AG und atypisch stille Gesellschaft" auch eindeutig und unmissverständlich zum Ausdruck. Damit ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Identifizierung der Beteiligten in ihrer Eigenschaft als atypisch stille

Gesellschafter durch die fehlerhafte Bezeichnung nicht in Frage gestellt, sodass davon auszugehen ist, dass das notwendige Merkmal der Bezeichnung des Bescheidadressaten gegeben ist (vgl. dazu auch VwGH 24.2.1999, 98/13/0118). Überdies kommt hinzu, dass dieser offenkundige Schreibfehler ohnedies im Wege einer Berichtigung nach § 293 BAO beseitigt worden ist.

Dem Berufungsbegehren konnte auch unter Bedachtnahme auf das ergänzende Ermittlungsverfahren – Vorhalt vom 6. April 2004 des Referenten des Senates 3 an die Bw. AG und diesbezügliche Vorhaltsbeantwortung vom 14. Mai 2004 – und auf die Ausführungen im Rahmen der seinerzeitigen mündlichen Berufungsverhandlung aus nachstehenden Erwägungen nicht entsprochen werden:

In der vom Finanzamt eingeholten Auskunft des KSV (Informationsdienste Ausland) vom 24. November 2000 wird zur Tätigkeit der E. AG ("Die Gesellschaft wurde vor Jahren gegründet und erstmals am 22.01.1990 mit Sitz in B. unter der Bezeichnung S. Investments AG im HR eingetragen. Die Änderung der Firmierung in die heutige Bezeichnung erfolgte am 05.08.1998") ausgeführt, dass sie sich mit dem Halten und Verwalten von Beteiligungen an anderen Unternehmen, insbesondere an Industrie-Unternehmungen im In- und Ausland befasse. Gegen außen hin sei jedoch keine eigentliche Tätigkeit ersichtlich. Im Übrigen beschäftige diese kein eigenes Personal und halte lediglich einige Tochtergesellschaften.

Die mit der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Mai 2004 vorgelegte aktuelle DUN & BRADSTREET Abfrage gebe die Anzahl der eigenen Beschäftigten mit drei an und verweise bezüglich der detaillierten Tätigkeit der E. AG (bis 5. August 1998: S. Investments AG) darauf, dass Außenstehende keinen konkreten Einblick in die internen Verhältnisse der Unternehmung erhielten. Auf Grund des im Kanton Z. bestehenden Steuergeheimnisses würden seit 1. Jänner 2001 keine Steuerzahlen mehr bekannt gegeben und auch keine Bilanz- und Umsatzzahlen veröffentlicht.

Auf Grund nachstehender Erwägungen erweist sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Beweiswürdigung des Finanzamtes, dass es sich bei der gegenständlichen Schweizer Gesellschaft um eine Domizilgesellschaft handle, als schlüssig:

Die gegenständliche Gesellschaft wurde von berufsmäßigen Treuhändern [lic. iur. Sch. fungierte unbestritten in 26 Unternehmen als Verwaltungsrat und C. hatte unbestritten rund 50 Verwaltungsratsmandate inne (vgl. Punkt 2. der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Mai 2004)] als Verwaltungsräte repräsentiert, was jedenfalls für die Eigenschaft als Domizilgesellschaft spricht. Auch aus der im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Mai 2004 vorgelegten

Wirtschaftsauskunft enthaltenen Angabe der Geschäftssadresse mit "c/o CC Consult C., Zstraße, W." (lt. Handelsregisteramt des Kantons Z. – Hauptregister "Domizil-Adresse" / Internet Abfrage vom 24. Dezember 2003) kann auf das Vorliegen einer Domizilgesellschaft geschlossen werden, da diese Adresse auf Grund der berufsmäßig ausgeübten Treuhandfunktionen von C. als Massendomizil zu bezeichnen ist. Denn gemäß Artikel 43 der Schweizer Verordnung vom 7. Juni 1937 über das Handelsregister zum Gläubigerschutz - "Wenn eine juristische Person am Orte des statutarischen Sitzes kein Geschäftsbureau hat, so muss in die Eintragung aufgenommen werden, bei wem sich an diesem Orte das Domizil befindet" - ist bei der Registereintragung ihr bloßes Domizil zu vermerken (vgl. Renner/Steiner, Gewinnverlagerungen durch Einschalten von Domizilgesellschaften – Praktische Erfahrungen, ÖStZ 1995, 394ff). Der diesbezügliche Hinweis in der Vorhaltsbeantwortung, wonach aus der Anzahl der Funktionen – auch Dipl.Ing. Pa. übe acht bis zwölf Funktionen aus – keine Rückschlüsse darauf, ob eine Unternehmung operativ tätig sei, gezogen werden könnten, lässt die in Wirtschaftskreisen allgemein bekannte Erfahrungstatsache, dass es sich bei der Schweiz im Gegensatz zu Österreich um ein für Gewinnverlagerungen beliebtes Steueroasenland handelt (vgl. Renner/Steiner, Gewinnverlagerungen durch Einschalten von Domizilgesellschaften – Praktische Erfahrungen, ÖStZ 1995, 394ff) völlig außer Acht. Denn es ist für Domizilgesellschaften geradezu typisch, dass sie von berufsmäßig agierenden Verwaltungsräten repräsentiert werden, die vielfach eine große Anzahl von Gesellschaften vertreten. Auch die im Schreiben der Kantonalen Steuerverwaltung Zug vom 13. Mai 1997 bezifferte Steuerleistung (Canton and Community Taxes in den Jahren 1994 bis 1996 in Höhe von jeweils CHF 1.000,00 und Federal Taxes im Jahr 1994 in Höhe von CHF 3.445,80, sowie in den Jahren 1995 und 1996 in Höhe von jeweils CHF 859,20) lässt, vor allem angesichts der Höhe des Aktienkapitals (CHF 15.000.000,00 - vgl. KSV Auskunft vom 24. November 2000) auf eine Off-Shore Gesellschaft schließen, zumal es sich bei der Schweiz um ein allgemein bekanntes Steueroasenland handelt, wobei ein erheblicher Teil der dort etablierten Gesellschaften vornehmlich dem Zweck der Erlangung steuerlicher Vorteile für die in höher besteuerten Ländern ansässigen Personen dient (vgl. Margreiter, Dubiose und namenlose Zahlungen – Zur Abzugsfähigkeit im Einkommensteuerrecht, FJ 1996, 239ff und die dort zitierte Judikatur).

Die sehr allgemein gehaltene Schilderung, dass Dipl.Ing. Pa. (Vorstandsmitglied der Bw. AG) über einen ehemaligen Arbeitskollegen bei AL. die Bekanntschaft mit Herrn C. gemacht habe, der ihn anlässlich eines Golfturnieres über das Know how der S. Investments AG im Bereich von internationalen Unternehmensveräußerungen informiert habe, ist sehr unbestimmt und vermag in dieser Form keinen Zusammenhang mit der gegenständlichen Unternehmensanteilsveräußerung in einer Größenordnung von rund € 5.000.000,00

herzustellen. Denn woher dieser ehemalige Arbeitskollege über die angeblichen hervorragenden Beratungs- und Vermittlungsleistungen der S. Investments AG bzw. ihres Repräsentanten C. Bescheid wusste, bleibt im Dunkeln, wo selbst Wirtschaftsauskunfteien über die tatsächliche Tätigkeit des Unternehmens nur oberflächliche Angaben, die nicht wesentlich über den Handelsregisterstand hinausgehen, zu machen vermögen. Von besonderen branchenbezogenen Fachkenntnissen bei der Veräußerung eines Unternehmensanteiles der hier gegenständlichen Branche ist überhaupt keine Rede. Vielmehr wird auch in der von der Bw. AG vorgelegten Wirtschaftsauskunft der Zweck der Gesellschaft gemäß Handelsregister wie folgt angegeben: "Verwaltung und Veräußerung von Vermögenswerten jeglicher Art sowie Beteiligung an und Finanzierung von anderen Unternehmungen, insbesondere von Industrie-Unternehmungen; kann im Ausland Immobilien erwerben, verwalten und veräußern". Hinzu kommt, dass weder der angebliche Arbeitskollege namhaft gemacht wird, noch Zeitpunkt und Ort des angeblichen Zusammentreffens mit C. genannt werden, obwohl gerade bei Auslandssachverhalten die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen nach der Literatur und Judikatur als äußerst weitreichend angesehen wird und neben einer erhöhten Offenlegungspflicht noch in einer Beweismittelbeschaffungs- und sogar in einer Beweisvorsorgepflicht besteht. Daraus ergibt sich für Abgabepflichtige, die in Geschäfte eintreten, die Beziehungen zu einer bekannten Steueroase aufweisen die Verpflichtung, dafür zu sorgen, dass sie in der Lage sind, gegenüber den österreichischen Abgabenbehörden im Bedarfsfalle diese Beziehungen vollständig aufzuhellen und zu dokumentieren (vgl. Renner/Steiner, Gewinnverlagerungen durch Einschalten von Domizilgesellschaften – Rechtliche Aspekte, ÖStZ 1995, 365ff und die dort zitierte Judikatur).

Mit der Namhaftmachung einer Empfängerperson ist der Abzug eines bezahlten Betrages als Betriebsausgabe aus dem Blickwinkel des § 162 BAO noch lange nicht gesichert. Rechtfertigen maßgebliche Gründe die Vermutung, dass die benannte Person nicht der tatsächliche Empfänger ist, kann die Abgabenbehörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung den Abzug trotzdem versagen; denn Ziel des Abgabenverfahrens ist die Erforschung der materiellen Wahrheit, nicht die Herbeiführung eines formal verstandenen Aussageergebnisses. Bei Leistungen an Domizilgesellschaften ist der Empfängernachweis nur erbracht, wenn die hinter der Gesellschaft stehenden Personen benannt werden (vgl. VwGH 11.7.1995, 91/13/0154, 91/13/0186).

In diesem Zusammenhang ist für den Unabhängigen Finanzsenat die ungewöhnliche Abwicklung der Kaufpreiszahlung ein entscheidendes Indiz dafür, dass die Zwischenschaltung der Domizilgesellschaft lediglich der Schaffung eines Titels für eine fingierte Betriebsausgabe mit dem Effekt der Gewinnverlagerung in die Schweiz und der damit verbundenen Minimierung der Steuerlast in Österreich gedient hat. Denn mit Kaufvertrag vom 13. Juli 1998

hat die Bw. AG 245 Stück Aktien mit einem Gesamtnennwert von S 245.000,00 der PDI. AG an die PDI. GmbH um einen Kaufpreis in Höhe von US \$ 6,000.000,00 verkauft. Zufolge Punkt III. des Kaufvertrages "wird der Kaufpreis mit Unterzeichnung des Kaufvertrages fällig und ist spätestens binnen 5 Tagen nach Unterzeichnung samt einer vereinbarten Verzinsung im Pauschalbetrag von insgesamt US \$ 360.000,00 seit 1.1.1998 an die Bw. AG zu bezahlen. Die Bezahlung des Kaufpreises von US \$ 6 Millionen erfolgt in bar". Obwohl die S. Investments AG im vorhin zitierten Kaufvertrag, der die maßgebliche Rechtsgrundlage für den Aktienverkauf bildet, in keinster Weise erwähnt wird, ist der von der Erwerberin des Aktienpaketes geschuldete Kaufpreis einschließlich der vereinbarten Verzinsung offenkundig zur Gänze an die S. Investments AG entrichtet worden und von dieser nach Anforderung durch die Bw. AG, wobei auf die Corporate Finance Vereinbarung vom 11. November 1997 verwiesen worden ist (vgl. Schreiben der Bw. AG vom 7. September 1998 an die S. Investments AG und deren Antwortschreiben vom 3. Dezember 1998 mit der Abrechnung des noch offenen Anspruches aus dem Aktienverkauf) nach Einbehaltung der streitgegenständlichen Provision [Provisionsanspruch in Höhe von US \$ 802.500,00 lt. Punkt 4a) der Corporate Finance Vereinbarung vom 11. November 1997 und Anspruch auf Zinsen in Höhe von US \$ 360.000,00 lt. Punkt 4c) der Corporate Finance Vereinbarung vom 11. November 1997] weitergeleitet worden. Dazu hat die Bw. AG in der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Mai 2004 unter Punkt 8. lediglich behauptet, dass S. in Verhandlungen mit der Erwerberin offensichtlich erreicht habe, dass diese – vermutlich zur Absicherung des Provisionsanspruches des internationalen Vermittlers – direkt an den Vermittler zu überweisen hatte. Dieses Vorbringen ist aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates mit den Erfahrungen im Wirtschaftsleben nicht in Einklang zu bringen. Denn welcher Käufer eines Aktienpaketes, über dessen Veräußerung ein schriftlicher Kaufvertrag errichtet wurde, würde den Kaufpreis nicht vereinbarungsgemäß an den Veräußerer, sondern an eine nicht im Kaufvertrag aufscheinende ausländische Gesellschaft entrichten ? Denn ohne entsprechende Zusatzvereinbarung zum Kaufvertrag, in dem ja die näheren Modalitäten der Bezahlung des vereinbarten Kaufpreises ohnedies verbindlich geregelt worden sind, ist die Entrichtung des Kaufpreises mit schuldbefreiender Wirkung nur unmittelbar an die Bw. AG möglich. Somit erweist sich die tatsächlich praktizierte, vertragswidrige Entrichtung des Kaufpreises an die Schweizer Gesellschaft nur dann wirtschaftlich verständlich und begründbar, wenn dies mit dem Einverständnis der Bw. AG erfolgt und überdies zwischen ihr und der S. Investments AG ein entsprechendes Naheverhältnis besteht.

Im Übrigen ist die nunmehrige Ahnungslosigkeit der Bw. AG bezüglich der Abwicklung der Kaufpreiszahlung (vgl. Punkt 8. der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Mai 2004) eher unglaublich, als ja gerade sie und nicht etwa die Käuferin des Aktienpaketes die

S. Investments AG ins Spiel gebracht hat, denn schließlich hat sie mit dieser Gesellschaft ja den Vermittlungsauftrag geschlossen und in diesem ausdrücklich die Überweisung des Transaktionsvolumens ausschließlich an die S. Investments AG vereinbart. Eine schlüssige und glaubwürdige Begründung dafür, weshalb entgegen der eindeutigen vertraglichen Vereinbarung über den Aktienverkauf der gesamte Kaufpreis für das Aktienpaket von der Erwerberin an diese Schweizer Gesellschaft überwiesen worden ist, bleiben die Bw. jedenfalls schuldig. Ebenso unerfindlich ist, weshalb der in der Corporate Finance Vereinbarung vom 11. November 1997 festgelegte Zahlungsweg in dem zeitlich später abgeschlossenen Kaufvertrag (13. Juli 1998) keinen Eingang gefunden hat.

An dieser Beurteilung vermag auch die von den Verwaltungsräten C. und C. V. unterfertigte "Bestätigung" der E. AG vom 9. Jänner 2002, wonach "wunschgemäß und aufgrund Ihrer gestrigen Anfrage" bestätigt werde, dass weder Herr Ing. Gerald Pa. noch Herr Mag. Josef F. jun. am Aktienkapital der E. AG (vormals S. Investments AG) mit Sitz in Z. direkt oder indirekt beteiligt sind bzw. jemals direkt oder indirekt beteiligt waren, nichts zu ändern. Denn im Allgemeinen gehört es zu den Aufgaben der Organwalter von Briefkasten- bzw. Domizilgesellschaften in Steueroasen, "eidesstättige Erklärungen" darüber abzugeben, dass die wirtschaftlich an diesen Gesellschaften beteiligten Personen gar nicht beteiligt seien. Das Verfahrensrecht kennt allerdings keine Beweisregel, nach welcher solche Erklärungen stets als mit den tatsächlichen Verhältnissen übereinstimmend angesehen werden müssten (vgl. VwGH 22.11.2001, 98/15/0089).

Der unter Bezugnahme auf die Corporate Finance Vereinbarung – Punkt 2 "Arbeitsprogramm" – im Vorhalt vom 6. April 2004 unter Punkt 11. ergangenen Aufforderung, die von der S. Investments AG erbrachten Leistungen durch Vorlage von dieser Gesellschaft erstellten Unterlagen (Gutachten, Expertisen, Inserate, Nachweis von Reisebewegungen usw.) nachzuweisen, ist die Bw. AG in der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Mai 2004 unter Punkt 11. wie folgt nachgekommen:

"Wir weisen nochmals auf die Liste der Referenzen hin, aus der deutlich hervorgeht, dass die S. / E.-Gruppe ein erhebliches Know how im Bereich der internationalen Beteiligungsveräußerung besitzt. Der guten Ordnung halber legen wir nochmals den genannten Prospekt bei, in dem auf zahlreiche erfolgreich durchgeföhrte Transaktionen verwiesen wird (Beilage 3). Wir bitten um Verständnis, dass wir auf Grund des vertraglichen Verschwiegenheitsgebotes nur eine anonymisierte Fassung schriftlich weitergeben können, wir werden jedoch bei der mündlichen Verhandlung gerne den Originalprospekt mit den Namen der Referenzen offen legen".

Leistungsbeziehungen mit Domizilgesellschaften in Steueroasen können nicht als erwiesen angesehen werden, wenn nicht jede einzelne Leistung konkret und detailliert dargestellt und bewiesen wird (vgl. nochmals VwGH 22.11.2001, 98/15/0089). Dieser für die Absetzung der strittigen Beträge [Provisionsanspruch in Höhe von US \$ 802.500,00 lt. Punkt 4a) der Corporate Finance Vereinbarung vom 11. November 1997 und Anspruch auf Zinsen in Höhe von US \$ 360.000,00 lt. Punkt 4c) der Corporate Finance Vereinbarung vom 11. November 1997] als Betriebsausgaben geforderten Nachweispflicht, dass die behaupteten Leistungen tatsächlich erbracht worden sind, haben diese aus nachstehenden Erwägungen keinesfalls entsprochen:

Die als Titel für die Zahlung der strittigen Beträge ins Treffen geführte "CORPORATE FINANCE VEREINBARUNG" vom 11. November 1997 zwischen der Bw. AG und der S. Investments AG lautet in den für die Klärung der eigentlichen Streitfrage, ob die vereinbarten Leistungen tatsächlich überhaupt erbracht worden sind, maßgeblichen Punkten 1. und 2. wie folgt:

"1. Inhalt und Umfang des Mandates

Bw. AG beauftragt hiermit S. mit der umfassenden Beratung, Planung, Finanzierung und Durchführung des angestrebten Verkaufsvorhabens der Firma PA. und im Erfolgsfall bis zum Abschluss der Transaktion zu begleiten. Dieses Mandat schließt die Ermächtigung zum Erhalt aller dazu notwendigen Informationen, sowie die Führung der aller dazu notwendig erscheinenden Gespräche und Verhandlungen mit allen Personen und Institutionen ein, welche in der Beurteilung des mandatierten Unternehmens als sinnvoll erscheinen. Die Bw. AG unterstützt die Bemühungen der S. nach bestem Wissen und Gewissen und mit allen Ihnen zur Verfügung stehenden Mitteln. Sie lassen sich dabei in allen Gesprächen und Verhandlungen, unabhängig davon, ob sie ebenfalls persönlich daran teilnehmen, unbeschränkt von der S. vertreten. Dieses Vertretungsrecht schließt die Erteilung von kostenpflichtigen Untermandaten ausdrücklich nicht ein.

2. Arbeitsprogramm

Die Tätigkeit der S. unterteilt sich in drei Phasen, welche in enger Koordination mit der Bw. AG und dessen Beratern durchgeführt werden:

Phase I – Ist-Analyse:

Analyse der Geschäftstätigkeit des Unternehmens

Finanzanalyse (Gewinn- und Verlustrechnungen, Bilanzen)

Markt- und Konkurrenzanalyse

Optimale Struktur der Transaktion planen

Zusammenstellung der Firmendokumentation

eventuell Unternehmensbewertung

Phase II – Vorgehensalternativen

Darstellen von Transaktions- / Vorgehensalternativen

- Festlegen des zu wählenden Vorgehens (Strategische Positionierung)
- Erarbeiten eines Blind-/ Kurzprofils und eines ausführlichen Informations-Memorandums
- Erstellen einer Liste möglicher potentieller Übernahmepartner
- Reduktion einer Shortlist mit Prioritätspartnern

Phase III – Beratung und Mithilfe bei Verhandlungen bis zum Abschluss

- Ansprechen potentieller Übernahmepartner
- Festlegung der Preisstrategie
- Informationsaustausch und Prüfung
- Initiiieren von Verhandlungen
- Unterstützung der Verhandlungen bis zum Abschluss".

Die Tatsache, dass die Bw. AG trotz der unter Punkt 2. der Vereinbarung detailliert beschriebenen Leistungen keine einzige, mit dem gegenständlichen Aktienverkauf in unmittelbarem Zusammenhang stehende, von der S. Investments AG stammende schriftliche Unterlage als geeignetes Beweismittel für die behaupteten Leistungen vorlegen konnte, ist im Zusammenhalt mit den obigen Erwägungen in freier Beweiswürdigung nur so zu würdigen, dass die behaupteten Leistungen in Wahrheit gar nicht erbracht worden sind, sondern lediglich als Titel für fingierte Betriebsausgaben mit dem Effekt der Gewinnverlagerung in die Schweiz und der damit verbundenen Minimierung der Steuerlast in Österreich dienen sollten. An dieser Beurteilung vermag die Bw. AG auch mit dem Hinweis auf die an Hand der bekannt gegebenen Referenzen dokumentierten, von der S. Investments AG erfolgreich durchgeführten Transaktionen nichts zu ändern. Denn angesichts der vorhin zitierten, bezüglich der vereinbarten Leistungen sehr detailliert gehaltenen Vereinbarung erscheint es nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates als völlig unglaubwürdig, dass darüber nicht ein einziges Schriftstück existiert. Selbst wenn, wie die Bw. AG in der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Mai 2004 unter Punkt 7. behauptet, "die Verhandlungen über die Veräußerung der Unternehmensanteile wurden monatelang in verschiedenen Treffen geführt (hier sei beispielsweise auf die Besprechung bei PC. in Wien unter Anwesenheit des Managements ua. auch von S. hingewiesen)", dann wäre es auf Grund der ausdrücklichen und unmissverständlichen Aufforderung unter Punkt 11. des Vorhaltes vom 6. April 2004, entsprechende Beweismittel (Gutachten, Expertisen, Inserate, Nachweis von Reisebewegungen usw.) vorzulegen, an ihr gelegen, diesem behördlichen Auftrag entsprechend nachzukommen. Vielmehr begnügt sich die Bw. AG in der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Mai 2004 bezüglich dieses Punktes unter 11. mit nachstehenden Ausführungen: "Wir weisen nochmals auf die Liste der Referenzen hin, aus der deutlich hervorgeht, dass die S. / E.-Gruppe ein erhebliches Know how im Bereich der internationalen Beteiligungsveräußerung

besitzt. Der guten Ordnung halber legen wir nochmals den genannten Prospekt bei, in dem auf zahlreiche erfolgreich durchgeführte Transaktionen verwiesen wird (Beilage 3). Wir bitten um Verständnis, dass wir aufgrund des vertraglichen Verschwiegenheitsgebotes nur eine anonymisierte Fassung schriftlich weitergeben können, wir werden jedoch bei der mündlichen Verhandlung gerne den Originalprospekt mit den Namen der Referenzen offen legen."

Im Übrigen kann doch wohl nicht ernsthaft behauptet werden, dass über diese, auch in der seinerzeitigen mündlichen Berufungsverhandlung von Dipl.-Ing. Pa. vor allem bezüglich des Teilnehmerkreises erwähnte, angebliche Besprechung, an der ua. auch Vertreter des Managements der Bw. AG, PDI. AG und PDI. GmbH teilgenommen hätten, nicht irgendeine, als Beweismittel geeignete, schriftliche Dokumentation existiert. Denn gerade angesichts des Transaktionsvolumens ist nach den Erfahrungen im Wirtschaftsleben wohl mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit anzunehmen, dass Ergebnisse von Verhandlungen, vor allem aus Gründen der Verhandlungseffizienz, einen entsprechenden schriftlichen Niederschlag finden.

Somit war auf Grund der vorhin aufgezeigten Umstände und Erwägungen im Wege der freien Beweiswürdigung davon auszugehen, dass die von der Bw. AG als Zahlungsgrund für die strittigen Betriebsausgaben ins Treffen geführten Leistungen der S. Investments AG im Zusammenhang mit der gegenständlichen Aktientransaktion keinesfalls als erwiesen anzunehmen sind. Daher ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates unter Bedachtnahme auf die oben dargelegten Erwägungen durchaus die Vermutung gerechtfertigt, dass die S. Investments AG als Domizilgesellschaft nicht der tatsächliche Empfänger der strittigen Zahlung war. Da die Bw. AG aber während des gesamten Verfahrens nicht die hinter dieser Gesellschaft stehenden Personen benannt hat (vgl. nochmals VwGH 11.7.1995, 91/13/0154, 91/13/0186) konnte der Berufung jedenfalls kein Erfolg beschieden sein.

Bezüglich des von der Betriebsprüfung als Zinsenerlöse in Höhe von ATS 4,240.440,00 qualifizierten Zurechnungsbetrages, gegen den die Bw. AG in der Berufungsbegründung nicht näher eingeht, wird, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die diesbezüglichen Ausführungen unter Tz 24 des Bp-Berichtes verwiesen.

Bezüglich der Zuständigkeit des Referenten ist Folgendes festzustellen:

Gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO obliegt die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten (§ 270 Abs. 3), außer in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Es genügt nicht, dass ein solcher Antrag in einem (die Berufung) ergänzenden Schriftsatz gestellt wird (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 282, Tz 4).

Demnach besteht auf Grund des erstmals in der Berufungsergänzung vom 27. Mai 2008 gestellten Antrages auf "Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat" kein Rechtsanspruch. Auch aus dem Verweis in der Berufung – "In der Begründung verweisen wir auf die Begründung der am 23. Mai 2002 eingebrauchten Berufung gegen die Bescheide aus der Betriebsprüfung betreffend die Bw. AG" – kann kein Rechtsanspruch auf die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung abgeleitet werden. Denn der dort enthaltene Antrag hat zwar im seinerzeitigen Verfahren einen Rechtsanspruch vermittelt, während im gegenständlichen Verfahren durch die ausdrückliche und unmissverständliche Formulierung des Verweises lediglich in Bezug auf die Begründung der Berufung der seinerzeitige Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung nicht zum Bestandteil der gegenständlichen Berufung gemacht wird.

Zur Berufung vom 16. Juli 2008 gegen den Berichtigungsbescheid ist Folgendes auszuführen:

Gemäß § 293 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen.

Die im berichtigten Bescheid im Adressfeld vom Finanzamt als Berichtigungsgrund zum Anlass genommene Unrichtigkeit in der Angabe der ehemaligen Gesellschafter als "typisch" stille Gesellschafter stellt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedenfalls einen Schreibfehler dar, der einer Berichtigung im Rahmen des § 293 BAO zugänglich ist. Denn berechtigte Zweifel, dass der angefochtene Bescheid in Wahrheit an sie als ehemalige atypische Gesellschafter gerichtet war, konnten nicht gegeben sein, da auf Grund des näheren Hinweises – "als ehemalige Gesellschafter der Bw. AG und atypisch stille Gesellschaft" – die korrekte Form der Gesellschaft und damit auch der Gesellschafter im Adressfeld aufscheint (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 293, Tz 2 und VwGH 26.11.2002, 99/15/0165).

Ein berichtigender Bescheid ist auch dann nur hinsichtlich der Berichtigung anfechtbar, wenn er den gesamten Spruch des berichtigten Bescheides wiederholt (vgl. VwGH 27.6.2001, 98/15/0049).

Da sich die Bw. AG in der Berufung vom 16. Juli 2008 nicht gegen den Gegenstand des Berichtigungsbescheides (somit lediglich die Richtigstellung der Bezeichnung der ehemaligen Gesellschafter auf atypisch) wendet, sondern ausschließlich die bereits in dem zu

berichtigenden Bescheid vorgenommene Betriebsausgabenkürzung bekämpft, war die Berufung gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen (vgl. nochmals VwGH 27.6.2001, 98/15/0049).

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: Liste (47 Seiten) betreffend 554 beteiligte Gesellschafter

Graz, am 7. Juli 2010