

GZ. RV/830-W/02 und RV/831-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 10. November 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Helmut Payr, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Körperschaftsteuer 1991, Gewerbesteuer 1991, Festsetzung der Kapitalertragsteuer 1991 nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen hinsichtlich Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer des Jahres 1991 sowie Festsetzung der Kapitalertragsteuer für das Jahr 1991 wird stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide zur Körperschaftsteuer 1991 und Gewerbesteuer 1991 werden abgeändert.

Der Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 1991 wird ersatzlos aufgehoben.

Die Abgabenhöhe beträgt (ohne Berücksichtigung anrechenbarer Steuern):

Jahr	Körperschaftsteuer	Gewerbesteuer
1991	Euro 804,49 (ÖS 11.070,00)	Euro 437,42 (ÖS 6.019,00)

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

Die Bw. wurde ursprünglich mit Gesellschaftsvertrag vom 5.12.1973 durch die Gesellschafter R.W. und Ing.H als GmbH gegründet. Als Geschäftsführer war R.W. eingesetzt. Die Eintragung in das Firmenbuch beim Handelsgericht Wien erfolgte mit Datum 4.1.1974. Der Tätigkeitsbereich der Bw. umfasste den Bereich der Beratung, Vertretung und Abwicklung von Versicherungsangelegenheiten und Schadensfällen sowie der Vermittlung von Versicherungen (Versicherungsmakler).

Durch Generalversammlungsbeschluss vom 18.9.2003 wurde die GmbH gem. § 5 UmwG unter gleichzeitiger Errichtung der Nachfolger OHG umgewandelt.

Die Löschung der GmbH sowie die Neueintragung der OHG erfolgten mit Datum 25.10.2003. Persönlich haftende Gesellschafter verblieben die ursprünglichen Gesellschafter R.W. sowie Ing.H. Als alleinig vertretungsbefugter Gesellschafter wurde R.W. gemäß Antrag vom 10.11.2003 am 19.11.2003 ins Firmenbuch eingetragen.

Mit am 17.12.2003 beim Firmenbuch eingelangtem Antrag der beiden persönlich haftenden Gesellschafter wurde um Eintragung der Löschung der Bw. ersucht. Begründet wurde der Antrag mit der Einstellung des Unternehmens und somit Auflösung der OHG.

Die Eintragung der **Löschung erfolgte mit Datum 20.12.2003.**

In der Zeit von Juni 1996 bis September 1998 wurde bei der Bw. eine **Betriebsprüfung (Bp) für die Jahre 1991 – 1992** u. a. hinsichtlich der Abgaben Körperschaft-, Gewerbe- und Kapitalertragsteuer durchgeführt.

Die Bescheide die seitens der Abgabenbehörde infolge der getroffenen Feststellungen der Bp letztlich zur Körperschaftsteuer 1991 – 1994, Gewerbesteuer 1991 – 1993 sowie zur Kapitalertragsteuer 1991 – 1992 ergangen sind, wurden sämtlich seitens der Bw., wie im Detail noch ausgeführt wird, mit dem Rechtsmittel der Berufung bekämpft.

Angemerkt wird, dass jedoch im Zuge der vor dem unabhängigen Finanzsenat am 10. November 2004 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung die eingebrachten Berufungen hinsichtlich konkreter Punkte (Antrag auf Bilanzberichtigung aus dem Titel Stornoprovisionsrückstellung; Antrag auf Anerkennung des Aufwandes aus dem Honorar Fa. CBC 1992; Antrag auf Anerkennung des Aufwandes aus Kursverlusten 1992) zurückgezogen wurden, sodass, wie im Detail noch ausgeführt wird, eine meritorische Berufungserledigung nur noch über die Berufungen hinsichtlich Körperschaft-, Gewerbe- und Kapitalertragsteuer des Jahres 1991 zu erfolgen hat.

Es werden daher die seitens der Bp im **Prüfungsbericht vom 2.10.1998** getroffenen Prüfungsfeststellungen nachstehend nur hinsichtlich der **berufungsgegenständlichen Prüfungsfeststellung in Textziffer (Tz.) 20** im Detail angeführt. Die weiteren Feststellungen in Tz. 19, 21 und 22 werden nur kurz zusammengefasst dargelegt.

Tz. 20 - Provisionsaufwand 1991 für IC/J.K. in Höhe von ÖS 595.000,--

Der detaillierten Darstellung im Bp-Bericht ist zu entnehmen, dass die Bw. im Jahr 1991 einen Provisionsaufwand in Höhe von ÖS 595.000,-- aufgrund eines Überweisungsbeleges vom 25.6.1991, betreffend ein Bankkonto in Wien, lautend auf J.K., in ihrem Rechenwerk verbucht habe. Mittels Vorhalt habe die Bp um Angabe der Adresse des Empfängers, um schriftliche Provisionsvereinbarungen sowie um Angabe der im Zusammenhang zugeflossenen Provisionserlöse ersucht.

Die Bw. habe dazu zwei Schreiben der IC, 3800 Sam Boney Drive - 903, Nashville, 37211 Tennessee vom 6.11.1990 und 10.5.1991 in englischer Sprache samt unbeglaubigter deutscher Übersetzung sowie ein Briefkuvert mit Absender J.K., 911 River Bend Rd., Nashville, 37221 TN, USA und Poststempel vom 12.12.1990 vorgelegt, wobei als Adressat der Geschäftsführer der Bw. R.W. angeführt war.

Inhaltlich haben sich die Schreiben u. a. auf das Thema Auskunftsbeschaffung zur Erlangung einer Rückversicherung des Risikos des Caterings bei Flügen der L.Air nach Miami bezogen. Mit ergänzendem Vorhalt sei die Bw. u. a. aufgefordert worden Dokumentationen über den Auftrag des genannten Catering-Unternehmens an die Bw. vorzulegen, Angaben über den Beginn der Geschäftsbeziehung mit IC/J.K. zu machen sowie im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht im Zusammenhang mit Auslandssachverhalten die seinerzeit getroffene Beweisvorsorge hinsichtlich einer operativen ausländischen Gesellschaft zu dokumentieren und geeignete Unterlagen über die Leistungserbringung (z. B. Firmenregistrierung in den USA, Geschäftsanbahnung, Honorarvereinbarung, Auftragserteilung an IC/J.K., Risikoanalyse,

Gutachten, Datenmaterial etc. zur Ermittlung der Deckungssumme, Leistungsabrechnung für ÖS 595.000, -- etc.) beizubringen. Weiters sei zu begründen, warum die Überweisung für eine in den USA ansässige Versicherungsgesellschaft bzw. einen Versicherungsmakler auf ein inländisches Bankkonto erfolgt sei und es sei bekannt zu geben, ob eine inländische Wohnadresse des J.K. bekannt sei.

Der Geschäftsführer habe am 23.6.1998 dazu angegeben, dass ihm J.K. von einem Versicherungsunternehmen in Wien empfohlen worden sei. Der Auftrag an die Bw. zur Durchführung der Erhebungen sei seitens des Catering-Unternehmens mündlich erfolgt. Es existierten außer den vorgelegten Schreiben keine weiteren Unterlagen der amerikanischen Gesellschaft. Diese Schreiben hätten u. a. zum Abschluss eines Versicherungsvertrages zwischen der EA Generali und der Catering - Firmengruppe iHv ÖS 200 Mio gedient. Die Geschäftsverbindung mit J.K. habe hauptsächlich telefonisch bestanden und auch die Bankverbindung sei telefonisch angegeben worden. Die Leistungserbringung (Know-how) des J.K. habe in den USA und Österreich stattgefunden.

Wie die Bp festgestellt habe, seien die angegebenen Adressen in den USA existent, jedoch sei die Zuordnung der Telefonnummer der IC nicht möglich gewesen. Der Auskunft der Außenhandelsstelle in Atlanta sei zu entnehmen, dass IC/J.K. bei den staatlichen Organisationen in Nashville/Tennessee nicht registriert bzw. nicht bekannt sei. J.K. habe keine Lizenz um im Staat Tennessee Versicherungen zu verkaufen. Er scheine im Geschäftsleben als Firmeninhaber bzw. Gesellschafter nicht auf.

Die Bp habe die mündliche Beauftragung der IC/J.K. ohne Honorarvereinbarung, die fehlende Gewissheit über folgende Abschluss-/Folgeprovisionen, die fehlenden Nachweise darüber welche Daten wie und wann an IC/J.K. übermittelt worden seien, als keiner üblichen korrekten Geschäftsverbindung entsprechend beurteilt. Die fehlenden Angaben zu Telefon-, Fax-, Telexnummer und Bankverbindung auf dem Briefpapier der IC/J.K. deuteten auf eine in der Versicherungsbranche unübliche Geschäftsverbindung hin.

Die vorliegenden Unterlagen und durchgeführten Erhebungen hätten keinen ausreichenden und glaubhaften Nachweis eines Leistungserhalts über eine versicherungsmäßige Auskunft (Rückversicherung) zur Abwägung/Abdeckung des Risikos für das Catering bei Flügen der L.Air nach Miami ergeben.

Der im Jahr 1991 geltend gemachte Aufwand sei daher als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer R.W. zu beurteilen und sei der Kapitalertragsteuer zu unterziehen.

Tz. 19 - Rückstellung für Stornoprovisionen für 1991 und Folgejahre – Antrag auf Bilanzberichtigung

Wie den Bilanzen zu entnehmen sei, wurde jährlich eine Rückstellung in Höhe von 10% der jeweiligen Provisionserlöse lt. Gewinn- und Verlustrechnung bezüglich einer möglichen Inanspruchnahme aus Stornoprovisionen in Ansatz gebracht.

Im Zuge der Bp legte die Bw. Berechnungen zur Bildung einer höheren Rückstellung vor. Aufgrund des Ergebnisses einer stichprobenartigen Überprüfung der Provisionen und der damit in Zusammenhang stehenden Stornoprovisionen (9,66%) im Jahr 1991 sowie der Angaben der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung, wonach sich die Stornos jährlich zwischen rund 10% und 2,7% bewegten, habe die Bp das bisher gewählte Ausmaß der Rückstellung in Höhe von 10% als angemessen gewertet und daher keine Änderung der Bilanzansätze durchgeführt. Der Antrag auf Bilanzberichtigung wurde im Zuge der Berufung eingebracht.

Tz. 21 - Honorarnote der Fa. CBC, Campione, iHv. ÖS 390.000,--

Mittels Banküberweisung vom 30.12.1992 an den „Schweizerischen Bankverein“, Lugano, Konto lautend auf CBC, sei eine Honorarnote vom 27.2.1992 beglichen und in der Buchhaltung gegen das Konto „Provisionsrückstellungen“ gebucht worden. In der Honorarnote an die Bw. sei als Leistungsgegenstand „Ostblockschulung, Konsulententätigkeit“ zu reduziertem Pauschalsatz von ÖS 390.000,-- angeführt gewesen.

Aufgrund des im Bp-Bericht ausführlich dargelegten Sachverhaltes (Tz. 21 unter Punkt 1 – 8.4) sowie mangels schlüssigem Nachweis des Leistungserhaltes beurteilte die Bp die verbuchte Honorarnote als Scheinrechnung.

Die Überweisung vom 30.12.1992 über ÖS 390.000,-- stelle unter Anrechnung eines Aufwandes für die vorgelegten Unterlagen (griffweise Schätzung) von ÖS 40.000,-- eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. im Jahr 1992 dar und unterliege der Kapitalertragsteuer.

Tz. 22 - Aufwand aus Kursverlusten – Fa. F.S.C., London, ÖS 1.442.238,73

Die Bw. habe anhand eines Auslands-Überweisungsauftrages vom 30.12.1992 einen Aufwand aus Kursverlusten iHv ÖS 1.446.104,98 geltend gemacht. In der Belegsammlung habe sich dazu ein in englischer Sprache abgefasstes Schreiben der F.S.C., London vom 18.12.1992 befunden, in welchem die Bw. zur Zahlung von USD 126.806,82 aufgrund eines unwiderruflichen Dokumentenakkreditivs Nr. 266 über ÖS 2 Mio vom 29.1.1992 aufgefordert worden sei. Die Überweisung sei vom Bankkonto der Bw. auf das Konto Nr. 122289 bei

American Express Bank, P.O.Box 766, Buckingham Palace Rdt, London SW1W, England, lautend auf F.S.C., London SW7, England erfolgt. Als Zahlungsgrund sei obgenannte Zahlungsaufforderung sowie als „Vermerk für die Österreichische Nationalbank“ eine „Versicherungsleistung aus bestehendem Versicherungsvertrag“ angebracht gewesen.

Aufgrund des im Bp-Bericht ausführlich dargelegten Sachverhaltes, der fehlenden schlüssigen Nachweise über den Geschäftsvorgang sowie der negativen Ergebnisse der Erhebungen zur Fa. F.S.C. und deren Vertreter M.A.N. kam die Bp zum Schluss, dass es sich um ein Scheingeschäft handle.

Die Überweisung vom 30.12.1992 stelle demnach exklusive der Bankspesen eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer R.W. dar und unterliege der Kapitalertragsteuer.

Wie schon oben kurz angeführt, folgte das **Finanzamt** sämtlichen Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ dementsprechende **Bescheide** hinsichtlich Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1991 – 1993 sowie Körperschaftsteuer 1994 mit Datum 6.11.1998 sowie hinsichtlich Kapitalertragsteuer für die Jahre 1991 – 1992 mit Datum 19.10.1998.

Die Bw. erhob mit **Schriftsätzen vom 14.12.1998 Berufung** gegen sämtliche Bescheide. Aufgrund der im weiteren Verfahren erfolgten Zurücknahme einzelner Berufungspunkte, werden nur die als Begründung zur verbleibenden Berufung gegen die Feststellung in Tz. 20 (das Jahr 1991 betreffend) vorgebrachten Ausführungen dargelegt.

zu Tz. 20 - Provisionsaufwand 1991 für IC/J.K.

Die Bw. verwehrt sich dagegen, dass es sich beim Geschäftsfall J.K. um eine „in keinster Weise übliche, korrekte Geschäftsverbindung“ handle. J.K. sei als Meilenstein in der jahrzehntelangen Geschäftsverbindung zum genannten Catering-Unternehmen mit einer einmaligen Beauftragung bemüht worden. Es sei damit gelungen Mitbewerber und Konkurrenzmakler abzuwehren. Für R.W. sei es 1991 auf der Hand gelegen, dass dieser Neueinstieg ins bis dahin monopolisierte Airline-Catering eine ungeahnte Chance bot in aller Zukunft mit der Expansion des Kunden (Anm.: das Catering-Unternehmen) Geld zu verdienen. Wenn damals diese Begutachtung durch J.K. nicht stattgefunden hätte, hätte die Bw. diesen Kunden der übermächtigen Konkurrenz überlassen müssen. Es werde ausdrücklich darauf hingewiesen,

dass es sich bei der Einschaltung des J.K. um eine einmalige Tätigkeit desselben gehandelt habe und nicht um eine langdauernde Geschäftsverbindung.

Die lange Geschäftsverbindung träfe vielmehr auf das Verhältnis der Bw. zum genannten Catering-Unternehmen zu, die bis zum heutigen Tage aufrecht sei und insgesamt von 1991 bis 1997 Provisionserlöse von ÖS 1.617.978,12 erbracht habe (Beilage 5 zur Berufung). Für 1998 und Folgejahre sei mit einer weiteren gewaltigen Umsatzsteigerung aufgrund des Börsegangs des Catering-Unternehmens zu rechnen.

Da J.K. in Wien eine Wohnung (Adresse und Tel.Nr. angegeben) besessen habe, habe R.W. keinerlei Bedenken gehabt, die Honorarüberweisung auf ein in Wien ansässiges Bankinstitut durchzuführen. Eine telefonische Verbindung zum amerikanischen Sitz des J.K. habe es nicht gegeben. R.W. habe dem Prüfer über das Zusammentreffen mit J.K. von der Stunde Null an Mitteilung gemacht und jene Person (Direktor eines amerikanischen Versicherungsunternehmens in Wien) genannt, die den Kontakt zu J.K. vermittelt habe. Die später seitens des Catering-Unternehmens abgeschlossene Polizze sei der Bp vorgelegt worden.

Die Feststellung, dass J.K. im Staat Tennessee keine Versicherungen verkaufen dürfe, sei ohne Belang, da ja nur die Beratung gefragt gewesen sei. Es sei der Schlussfolgerung der Bp, dass die vorgelegten Unterlagen keinen ausreichenden Nachweis eines Leistungserhaltes ergeben, nicht zu folgen. Es sei nachweislich, infolge der Inanspruchnahme der Leistungen des J.K., bis 31.12.1997 ein Provisionsertrag von rd ÖS 1,6 Mio erzielt worden. Das Catering-Unternehmen habe der Bw. in diesen Tagen einen Auftrag gegeben, die Versicherungssumme auf ÖS 600 Mio zu erhöhen. Diese Ausweitung des Versicherungsvolumens sei ohne die Tätigkeit des J.K. überhaupt nicht möglich gewesen.

Die Bw. beantragte die Festsetzung der Gewerbe- und Körperschaftsteuer 1991 auf Basis eines Verlustes infolge Berücksichtigung des Aufwandes für Gutachtertätigkeit J.K. sowie Berücksichtigung der beantragten Anpassung der Provisionsrückstellung.

Weiters beantragte die Bw. bei Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz die **Abhaltung einer mündlichen Verhandlung**.

Hinsichtlich der Kapitalertragsteuer wurde die Aufhebung des für das Jahr 1991 ergangenen Bescheides über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer beantragt.

In der **Stellungnahme vom 15.4.1999 zur Berufung** führt die Bp ergänzend

zu Tz. 20 - Provisionsaufwand 1991 für IC/J.K. aus

Aufgrund des Gesamtbildes der im Prüfungsverfahren dargestellten „Geschäftsbeziehung“ zur IC/J.K. sei diese als im gewöhnlichen Geschäftsverkehr als äußerst unüblich zu qualifizieren. Für Recherchen über die Bemessung einer Deckungssumme für eine Catering-Haftpflicht, welche ÖS 200 Mio It. Erstpolizze betragen habe, sei kein Schriftstück (z. B. „eine Auftragserteilung“) vorgelegt worden in welchem die Grundlagen (Flugplan, Anzahl der Passagiere pro Flug etc.), die zu einer Rückversicherung iHv. ÖS 50 Mio führten, dem „Leistungserbringer“ IC/J.K. bekannt gegeben worden wären. Ebenso habe die Bp keine Schriftstücke erhalten worin Berechnungen, Risikoanalysen, Schätzungen o. ä. zur Bemessung der Rückversicherung dargestellt gewesen seien.

Die Tatsache, dass J.K. ab 1987 Mieter der an der genannten Wiener Adresse befindlichen Wohnung gewesen sei und von 3.4.1989 bis 5.5.1998 polizeilich gemeldet gewesen sei, stelle keinen Nachweis für eine Leistungserbringung an die Bw. dar.

Der seitens der Bw. vorgebrachte Vergleich zwischen dem für die Inanspruchnahme des J.K. erforderlichen Provisionsaufwand im Jahr 1991 und den bis 1997 erlangten Provisionserträgen von rd ÖS 1,6 Mio erbringe keinen Nachweis über den Leistungserhalt.

Die Bw. führt in ihrer **Gegenäußerung vom 29.6.1999** zur Stellungnahme der Bp ergänzend zum Punkt **Provisionsaufwand J.K., 1991**, aus:

Es werde der Aussage, dass die Geschäftsbeziehung zu J.K. im gewöhnlichen Geschäftsverkehr als äußerst unüblich anzusehen sei entschieden entgegengetreten und werde dies wie folgt begründet. Rückversicherungen würden nach bestimmten Regeln abgeschlossen, wobei die Geschäftsfälle im Wesentlichen nach Treu und Glauben, aufgrund mündlicher Anfragen, abgewickelt und abgeschlossen werden. Dies deshalb, da eine Anfrage noch lange keinen Abschluss nach sich ziehen müsse und der seitens der Bp geforderte Aufwand (Risikoanalyse, Gutachten, Schätzungen zur Bemessung der Rückversicherung, Flugpläne etc.) einen unverhältnismäßigen hohen Arbeitsaufwand erfordere. Besonders werde darauf hingewiesen, dass nach Zustandekommen des Geschäftsfalles eine Polizze erstellt werde, in deren Inhalt wohl Risiko, Gefahrenquellen, Objektivierung der Versicherungssachverhalte etc. aufgezeichnet und dokumentiert seien. Würden die in der genannten Polizze angeführten Risiken, die aufgrund der mündlichen Anfrage aufgenommen wurden, nicht zutreffen, führe dies zur Stornierung des Geschäftsfalles. Aufgrund dieser Vorgangsweise werde der in der Versicherungsbranche übliche Grundsatz, Informationen nach Treu und Glauben in Vertragsverhältnisse aufzunehmen, manifestiert, sodass die Vertragspartner in einem engen Vertrauensver-

hältnis stünden, was wieder zu einer Intensivierung der gegenseitigen Geschäftsbeziehung führe.

Das Abschätzen des Rückversicherungsrisikos habe die Bw. einem profunden Kenner des amerikanischen Marktes übertragen um kein Abhängigkeitsverhältnis zu einem inländischen Rückversicherungsunternehmen entstehen zu lassen. Die Beratungsleistung von J.K. habe in der Beurteilung des amerikanischen Marktes bestanden, zu dem die Bw. keinen Zugang gehabt habe.

Ein wesentliches Argument um den Großkunden, das Catering-Unternehmen, an sich zu binden, seien für die Bw. die in den Gesprächen geführten Argumente gewesen, dass sich die Bw. hinsichtlich der Prämiengestaltung nicht alleine von einer österreichischen Gesellschaft, die die amerikanische Risiken als Ausschlussgrund für den Versicherungsschutz geführt hätten, habe beeinflussen lassen. Durch die Beauftragung des J.K. sei gewährleistet gewesen, dass die vom Kunden gezahlte Prämie fachgerecht gebildet worden sei, sodass ein eventueller Vorwurf des Kunden an die Bw., für ihn nicht die beste und billigste Prämie ermittelt zu haben, von vorneherein ausgeschaltet worden sei.

Aus der beigebrachten wortgetreuen Übersetzung des Schriftverkehrs mit J.K. (Briefe vom 6.11.1990 und 10.5.1991) gehe eindeutig die Arbeitsbeschreibung und Bearbeitung der Causa Catering-Unternehmen, wie auch der Leistungsumfang und das Ergebnis der Recherchen von J.K. hervor. Die von der Bp verlangten Schriftstücke, wie Berechnungen der Risikoanalyse, Gutachten zur Bemessung der Rückversicherung etc. seien irrelevant und absolut unüblich, weil die Versicherungen immer vom Risiko des größtmöglichen Schadens ausgingen. Hier unterscheide sich der amerikanische vom anglikanischen Markt, in dem der amerikanische das PML (probably maximum lost), den *höchstwahrscheinlichen* Schaden, zur Prämienberechnung heranziehe, während der anglikanische Markt das PML als den *Höchst-möglichen* zur Tarifierung heranziehe. Stehen z. B. auf einem Grundstück drei Betriebsgebäude, so rechne der amerikanische Markt den höchstwahrscheinlichen Schaden mit dem Totalverlust aller dreier Objekte, während der anglikanische Markt das teuerste Objekt als den höchstmöglichen Schaden sehe. Diese unterschiedliche Risikoeinschätzung ziehe unterschiedliche Prämienberechnungen nach sich, die jedoch nicht seitens der Bw. sondern vom herangezogenen Experten prämienmäßig zu beurteilen gewesen seien.

Die wortgetreue Übersetzung der Briefe des J.K. (durch ein Übersetzungsbüro) erfolge deshalb, da die Bw. der Auffassung sei, dass die im Ermittlungsverfahren im Original vorgelegte englische Korrespondenz bisher nicht zu einer richtigen Interpretation der Bearbeitung des

Rückversicherungsrisikos geführt habe. Die erbrachte Leistung des J.K. sei durchaus branchenüblich und sei daher als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Anmerkung: Infolge der umfassenden Reform des Berufungsverfahrens zum 1.1.2003 obliegt die Entscheidung über Berufungen gem. § 282 BAO (gF) nunmehr grundsätzlich dem Referenten im Namen des Berufungssenates. Aufgrund der Übergangsregelung des § 323 Abs. 12 BAO (gF) gelten nach § 284 Abs. 1 BAO idF vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 97/2002 gestellte Anträge auf mündliche Verhandlung ab 1.1.2003 als auf Grund § 284 Abs. 1 Z 1 BAO (gF) gestellt. Dies bedeutet, dass die mündliche Berufungsverhandlung vor dem Referenten stattzufinden hat.

Der mit Ladung vom 27.8.2004 anberaumte **Termin 12. Oktober 2004** zur Durchführung der mündlichen Berufungsverhandlung wurde durch die Parteien wahrgenommen. Im Ergebnis war jedoch, ohne inhaltliche Befassung mit sämtlichen Berufungspunkten die *Verhandlung zur zwischenzeitigen Beweisaufnahme (Antrag auf Zeugeneinvernahme Dr. D.) auf den 10. November 2004 zu vertagen* (auf die Verhandlungsniederschrift wird verwiesen).

Am 12.10.2004 erschienen als Vertreter der Bw. Dr.H. und der Gesellschafter-Geschäftsführer R.W. sowie der Vertreter der Amtspartei. Die Bw. brachte den aus den USA angereisten Zeugen, Herrn J.K., bei und beantragte nochmals mündlich dessen Einvernahme zum Thema Rückversicherungswesen und Provisions-/Beratungsaufwand 1991. Bevor es konkret zur Besprechung des bisher vorliegenden berufungsgegenständlichen Sachverhalts kam, wurden durch die Referentin die Eingaben der Bw. vom 30.9. und 5.10.2004 verlesen und in Kopie der Amtspartei übergeben. Nach Diskussion und Präzisierung der in den Eingaben durch die Bw. ergänzend gestellten Beweisangebote wurde die Zeugeneinvernahme des J.K. durchgeführt.

Zusammengefasst gab Herr J.K. an. Er sei bis 1985 bei einer amerikanischen Versicherungsgesellschaft tätig gewesen und habe danach als „Consultant“ gearbeitet. Er sei ab 1985 an der genannten Wiener Adresse wohnhaft gewesen. Für die Bw. habe er aufgrund seiner früheren Kontakte in den USA Informationen über die Möglichkeit der Rückversicherung des Catering der L.Air am amerikanischen Markt beschafft, da die Rückversicherungswirtschaft in Österreich in den Jahren 1990/1991 noch „einfach“ gewesen sei und hohe Deckungssummen auch nicht übernommen worden wären. Die Kontakte zur Bw. seien sowohl persönlich als auch telefonisch gehalten worden. Das Honorar sei zur Abdeckung der Kosten für Reisen und Aufenthalte in den USA sowie für die Verfügungstellung seines know-how bezahlt worden. Es sei auf ein Konto, glaublich bei einer kanadischen Bank mit Filiale in Österreich, überwiesen

worden. Soweit ihm erinnerlich sei, sei in der Folge eine Rückversicherung zustande gekommen. Die Angaben des Zeugen wurden niederschriftlich festgehalten.

Am 29. Oktober 2004 fand, dem Antrag der Bw. entsprechend, die Einvernahme des Zeugen Dr. D., in Anwesenheit des steuerlichen Vertreters der Bw., statt. Dr. D. wurde durch die Bw. als Fachmann zum Thema Rückversicherungswesen am amerikanischen Markt sowie zur Beurteilung der Notwendigkeit der Einschaltung eines sachkundigen, ortsansässigen Vermittlers genannt. Dr. D. steht in keinerlei Beziehung zur Bw., war jahrelang im Rückversicherungsbereich tätig und trägt an der technischen Universität Wien zum Thema Rückversicherungen vor. Die aufgenommene Niederschrift wurde den Parteien zur Kenntnis gebracht.

Auf die Frage inwieweit er in die berufungsgegenständlichen Geschäftsvorgänge hinsichtlich der Rückversicherung involviert gewesen sei bzw. wie sein Informationsstand sei, gab Dr. D. an, dass er nicht konkret und im Detail informiert sei. Er habe der Bw. bereits im September 1999 in einem Schreiben (Beilage zur Eingabe vom 30.9.2004) grundsätzliche Auskünfte über die in der internationalen Rückversicherung üblichen Gepflogenheiten und Usancen erteilt. Er führte weiters grundsätzlich zum Thema Haftpflicht-Rückversicherungen und der diesbezüglichen Problematik in Verbindung mit Schadenersatzansprüchen in den USA aus. Die Situation in den Jahren 1990 und 1991 habe sich so dargestellt: es seien hohe Schaden(ersatz)summen in den USA verlangt worden, daraus hätten hohe Deckungssummen resultiert. Am österreichischen Versicherungsmarkt seien die Deckungen der Haftpflichtversicherungen für den amerikanischen Markt eingeschränkt gewesen, sodass es nötig gewesen sei, sich auf anderem Wege (über Makler etc.) Rückversicherungen zu beschaffen. Aus seiner Sicht bestand für derartige Geschäfte die Notwendigkeit sich eines sachkundigen, ortsansässigen Fachmannes zu bedienen. Befragt hinsichtlich der Notwendigkeit des Vorliegens konkreter Unterlagen, gab Dr. D. an, dass es seiner Beurteilung nach für eine Auskunft hinsichtlich der Möglichkeit der Platzierung der Versicherung ausreichend gewesen sei Informationen mündlich zu geben um ein Angebot zu erhalten. Damals sei auch viel telefonisch gemacht worden, da der administrative Aufwand als zu hoch beurteilt worden sei. Es komme jedoch auf die Absicht an, die hinter der Tätigkeit des, im vorliegenden Fall nicht platzierenden, Maklers stehe. Im vorliegenden Fall sollte seines Wissens nach der Geschäftsmann die Auskunft geben, „was brauche ich, wo kann ich die Versicherung bekommen, wie sind die marktüblichen Gegebenheiten und Bedingungen“.

Bei der am **10. November 2004 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung** waren der steuerliche Vertreter der Bw., der Gesellschafter-Geschäftsführer R.W. sowie der Vertreter der Amtspartei anwesend. Nach Vortrag des Sachverhaltes durch die Referentin

brachte der steuerliche Vertreter der Bw. vor, dass am 9. November 2004 eine Besprechung zwischen der Bw. und der Amtspartei zur nunmehr zur Verhandlung stehenden Berufung stattgefunden habe. Der Vertreter der Amtspartei bestätigte die Besprechung. Zum Sachverhalt hinsichtlich des Berufungspunktes Provisionsaufwand J.K. gab der Vertreter der Amtspartei zu Protokoll dass aufgrund der Zeugeneinvernahmen und deren Darstellungen der Aufwand für das Honorar J.K. glaubhaft und notwendig erscheine. Der Betrag von ÖS 595.000,-- sei entgegen der Feststellung der Bp als Betriebsaufwand im Jahr 1991 anzuerkennen.

Der steuerliche Vertreter übergab ein Schreiben, datiert 10.11.2004, und gab zu Protokoll, dass damit die eingebrachten Berufungen gegen die Gewerbe- und Körperschaftsteuerbescheide 1991 – 1993 sowie den Körperschaftsteuerbescheid 1994 in folgenden Punkten zurückgenommen werden: Aufwand für Ostblockmarktanalyse, Aufwand aus Kursverlusten, Antrag auf Bilanzberichtigung Stornoprovisionsrückstellung. Die Bw. sieht sich in diesen Punkten nicht beschwert. Die Bw. zieht weiters die Berufungen gegen die Kapitalertragsteuer 1991 und 1992 zurück.

Das Schreiben wurde zum Akt genommen und das Beweisverfahren geschlossen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Bezug auf das geführte **Verfahren** werden zwei Punkte klarstellend vorausgeschickt:

- Die Parteifähigkeit der Bw. ist, trotz Löschung der Personenhandelsgesellschaft, der OHG, im Firmenbuch, weiterhin gegeben. Die Gesellschafter der OHG haben anstelle der Liquidation eine andere Art der Auseinandersetzung gewählt. Die Löschung der Gesellschaftsfirma erfolgte lediglich aufgrund der Auflösung der OHG ohne Liquidation.

Da die Löschung einer Personenhandelsgesellschaft im Firmenbuch nur deklarativ wirkt, dauert die formelle Parteifähigkeit solange weiter an bis ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten, dazu zählt auch der Bund als Abgabengläubiger, abgewickelt sind.

Das Besteuerungsverfahren der Bw. betreffend der berufungsgegenständlichen Abgaben war zum Zeitpunkt der Löschung der Bw. im Firmenbuch noch offen. Demnach verbleibt die Bw. weiterhin Partei des gegenständlichen Verfahrens.

- Gem. § 256 (1) BAO (gF) können Berufungen bis zur Bekanntgabe der Entscheidung über die Berufung zurückgenommen werden. Wurde eine Berufung zurückgenommen, so hat die

Abgabenbehörde die Berufung gem. § 256 (3) BAO (gF) mit Bescheid als gegenstandslos zu erklären.

Im gegenständlichen Fall bedeutet dies dass, aufgrund der schriftlich bzw. zur Niederschrift erklärten Zurücknahme konkreter jeweils einzelnen Jahren zuordenbarer Berufungspunkte, über die Berufungen zu den Bescheiden der Jahre 1992 – 1994 nicht mehr meritorisch zu entscheiden war. Es wird dazu auf die diesbezüglich gesondert ergehende bescheidmäßige Gegenstandsloserklärung verwiesen.

Eine meritorische Entscheidung erfolgt somit lediglich über die verbleibenden Berufungen gegen die Bescheide hinsichtlich Körperschaft-, Gewerbe- und Kapitalertragsteuer 1991.

KÖRPERSCHAFTSTEUER und GEWERBESTEUER 1991

Tz. 20) – Provisionsaufwand 1991 für IC/J.K.

Betriebsausgaben sind gem. § 4 Abs. 4 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Geltend gemachte Aufwendungen sind auf Verlangen der Abgabenbehörde nachzuweisen. Handelt es sich um einen Sachverhalt, dessen Wurzel im Ausland liegen, so ist nach der Rechtsprechung für den Abgabepflichtigen erhöhte Mitwirkungspflicht gegeben. Diese umfasst insbesondere die Beweisvorsorgepflicht und Beweis-mittelbeschaffungspflicht.

Dem Sachverhalt ist zu entnehmen, dass die Bw. mittels Überweisung vom 25.6.1991 eine Zahlung auf ein Bankkonto in Wien, lautend auf J.K. getätigt hat. Ein Betrag über ÖS 595.000, -- wurde als Betriebsausgabe im Rechenwerk der Bw. unter Provisionsaufwand verbucht. Als Grund für die Zahlung gab die Bw. an, dass J.K. in den USA und Österreich Beratungsleistungen hinsichtlich der Platzierung einer Haftpflicht-Rückversicherung des Air-line-Caterings bei Flügen der L.Air nach Miami erbracht hat. J.K. habe diesbezüglich für die Bw. den amerikanischen Markt beurteilt. Zum Nachweis der Leistungen legte die Bw. im Zuge des Verfahrens zwei in englischer Sprache verfasste Schreiben der amerikanischen Firma IC vom November 1990 und Mai 1991 samt Übersetzung vor. Der als Honorarempfänger genannte J.K. zeichnet in diesen Schreiben für die IC als „Consultant Europe“. Zusammengefasst ist diesen Schreiben u. a. zu entnehmen, dass J.K. den „(Anmerk.: amerikanischen) Markt abgegrast“ habe, „der Rückversicherungsmarkt in den USA sich nicht allzu interessiert zeige“, „ein Kostenproblem bezüglich des Limits der Haftung in Höhe von ÖS 50 Mio pro Flugzeug zu sehen sei“, es sich um „eine schwierige Platzierung“ handle, „die echte Möglichkeit besteht, dass die Bw. als österreichischer Vertreter für den German Air Pool gewählt wird“ etc. J. K. bezieht sich im Schreiben vom 10.5.1991 auf eine mit dem Gesellschafter-

Geschäftsführer der Bw. geführte Diskussion über die Provisionsbeteiligung und hält fest, dass sich ein Betrag von ÖS 595.000, -- ergebe. Dies seien die Gesamtkosten dafür, dass die Bw. die Deckung bekomme, die für den L.Air – Miami-Betrieb erforderlich sei.

Die Bw. bringt weiters vor, dass Rückversicherungen auf der Basis Treu und Glauben abgeschlossen würden, dass somit die seitens der Bp abverlangten Unterlagen wie Berechnungen der Risikoanalysen, Gutachten zur Bemessung der Rückversicherung, Flugpläne etc. nicht existierten, irrelevant und absolut unüblich seien, da die relevanten Daten letztlich Eingang in die abzuschließende Versicherungspolizze finden würden. Sie habe den Auftrag seitens des Catering-Unternehmens mündlich erhalten und daraus resultiere auch der Abschluss einer Haftpflicht-Versicherungspolizze auf eine Deckungssumme von ÖS 200 Mio zwischen der EA-Generali und dem Catering-Unternehmen. Das Bestehen dieser Polizze wurde gegenüber der Bp nachgewiesen.

Wenn die Bp nun aufgrund ihres Wissensstandes, aufgrund des Ergebnisses ihrer Erhebungen zu J.K. und IC sowie der ihr vorliegenden Unterlagen zum einen die Mitwirkungspflicht der Bw. im Bezug auf den Auslandssachverhalt als nicht gegeben beurteilt hat und zum anderen in freier Beweiswürdigung zum Schluss gelangt, dass der Nachweis der Leistung für das Honorar von ÖS 595.000, -- nicht schlüssig erbracht worden ist und daher die Anerkennung des Aufwandes als Betriebsausgabe versagt hat, so kann dieser Vorgehensweise aus damaliger Sicht nicht grundsätzlich widersprochen werden.

Wie jedoch das weitere Rechtsmittelverfahren gezeigt hat, wurde seitens der Bw. der Mitwirkungspflicht im Zusammenhang mit Auslandssachverhalten insofern genüge getan, als sie den von ihr als Leistungserbringer und Honorarempfänger bezeichneten, amerikanischen Staatsbürger, J.K. als Zeugen beibrachte. Die im Rahmen der Zeugeneinvernahme am 12. Oktober 2004 vorgebrachten und als glaubhaft zu beurteilenden Angaben des J.K. bestätigen die bisherige Darstellung des Geschäftsablaufs der Bw.. Die Erläuterungen des J.K. zu den Geschäftsvorgängen im Zusammenhang mit der Beschaffung von Informationen für die Möglichkeit einer Haftpflicht-Rückversicherung auf dem amerikanischen Markt im speziellen Fall der Bw. finden auch ihre Bestätigung in den Aussagen des, hinsichtlich des Themas Rückversicherungen fachkundigen, Zeugen Dr. D.

Die Geschäftsabwicklung zwischen der Bw. und J.K. mag sich zwar auf den ersten Blick als ungewöhnlich darstellen, kann jedoch als den auf dem internationalen Rückversicherungsmarkt üblichen Usancen und Gepflogenheiten entsprechend beurteilt werden. In diesem Geschäftsbereich ist es nicht unüblich die Geschäfte und Vereinbarungen mündlich abzu-

wickeln. Die seitens der Bp als nötig erachteten Unterlagen sind, wie sich aus den Erläuterungen der Zeugen ergibt, in den meisten Fällen der Markterkundungen und Geschäftsanbahnungen nicht erforderlich.

Die Tatsache, dass die Überweisung des Betrages auf ein Bankkonto in Wien erfolgte erscheint im Lichte der Angaben des J.K., dass er bereits seit 1985 in Wien aus familiären Gründen ansässig gewesen war, nicht als ungewöhnlich. J.K. gab an, dass er das in Rede stehende Honorar erhalten hat und dass dieses als Abgeltung für sein bereitgestelltes Wissen (know-how) über den amerikanischen Versicherungsmarkt sowie als Bedeckung seiner Ausgaben für Reisen und Aufenthalt in den USA bezahlt wurde. J.K. legte glaubhaft dar, dass er damals (1990, 1991) Aufzeichnungen über die Zusammensetzung des Honorars geführt und diese dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. zur Kenntnis gebracht hat. Heute (2004) können diese jedoch nicht mehr beigebracht werden.

Festgehalten wird weiters dass vor der mündlichen Verhandlung zwischen der Bw. und der Amtspartei am 9. November 2004 eine Besprechung stattgefunden hat. Als Ergebnis wird seitens der Amtspartei im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung zu Protokoll gegeben, dass ihr infolge der Darstellungen der Zeugen das Honorar für J.K., entgegen den Feststellungen der Bp, als glaubhaft und notwendig erscheint.

Aufgrund der Ergebnisse der seitens des unabhängigen Finanzamtes ergänzend durchgeführten Ermittlungen, unter Berücksichtigung der Inhalte der seitens der Bw. im Berufungsverfahren ergänzend beigebrachten Unterlagen und der o. a. Ergebnisse der Zeugenaussagen sowie nach ausführlicher Erörterung der Sachlage mit den Parteien wird der im Jahr 1991 geltend gemachte Aufwand in Höhe von ÖS 595.000, -- als schlüssig nachgewiesen zu beurteilt. Da es sich beim Empfänger des Betrages um keine im Naheverhältnis zur Bw. stehende Person handelt liegt keine verdeckte Ausschüttung vor. Der Aufwand wird als betrieblich veranlasst beurteilt und daher als Betriebsausgabe anerkannt.

FESTSETZUNG KAPITALERTRAGSTEUER 1991

Infolge der Anerkennung der berufsgegenständlichen Honorarzahlung als Betriebsausgabe liegt keine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögensminderung der Bw., d. h. keine verdeckte Ausschüttung, vor. Damit verbleibt jedoch für die Festsetzung einer Kapitalertragsteuer kein Raum.

Aufgrund der vorgenannten Ausführungen wird die Entscheidung über die Berufungen spruchgemäß getroffen.

BERECHNUNG DER KÖRPERSCHAFTSTEUER und GEWERBESTEUER 1991

(Berechnungen in ÖS)

Text	Körperschaftsteuer
Gewinn lt. Erkl.	3.528,00
Hinzurechnungen lt. Erkl.	38.330,00
abzgl. Vermögensteuer	-5.000,00
zu versteuerndes Einkommen	36.858,00
gerundet	36.900,00
Körperschaftsteuer 30%	11.070,00
Anrechenbare Steuer (KESt)	-8.601,00
	Gewerbesteuer
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	41.858,00
Gewerbeertrag gerundet	41.800,00
Gewerbesteuer	6.019,00

Wien, 25. November 2004