



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die **Berufungen** des C, vertreten durch Dr. Peter Schilling, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 1040 Wien, Wohllebengasse 13, sowie durch Bernd Sykora, Steuerberater, 3011 Neu-Purkersdorf, Tullnerbacherstraße 92a,

a) vom 25. Juli 2003 bzw.

b) vom 16. November 2004

gegen die **Bescheide** des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Nathalie Kovacs,

a) vom 23. Juni 2003 betreffend Umsatzsteuer 1988, 2000 sowie Körperschaftsteuer 1998 – 2000

b) vom 14. Oktober 2004 betreffend Körperschaftsteuer 2001 und 2002 **entschieden**:

Zu a): Der Berufung wird, soweit sie gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000 gerichtet ist, **Folge gegeben**.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet **abgewiesen**. Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998 und Körperschaftsteuer für die Jahre 1998, 1999 und 2000 bleiben **unverändert**.

Zu b): Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2001 und 2002 werden gemäß § 200 Abs 2 BAO endgültig erklärt und damit **abgeändert**.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2000 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt (in €) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) war im gesamten Streitzeitraum alleiniger Geschäftsführer der Fa. *Handelsgesellschaft_mbH und an dieser Gesellschaft mit 90% des zur Hälfte eingezahlten Stammkapitals vom ATS 500.000,00 beteiligt (die restlichen 10% des Stammkapitals wurden bis einschließlich 2002 von der Ehegattin gehalten und 2003 vom Bw übernommen).

Den Gegenstand des Unternehmens dieser mit Gesellschaftsvertrag 1989 gegründeten und auf Grund des Generalversammlungsbeschlusses 2004 rückwirkend auf den 31.12.2003 durch Übertragung des Unternehmens auf den alleinigen Gesellschafter gemäß § 2 Abs 2 UmwG umgewandelten Gesellschaft (Auflösung und Löschung der GmbH am 19. Oktober 2004 im Firmenbuch eingetragen) bildeten

- laut „FÜNFTENS“ des Gesellschaftsvertrages und Ersteintragung im Handelsregister
- 1) der Groß- und Kleinhandel mit sowie der Import und Export von Waren aller Art, insbesondere von und mit Raumhygienegeräten der Marke „*“;
- 2) die Ausübung des Gastgewerbes in allen nach der Gewerbeordnung zulässigen Formen;
- 3. der Betrieb von Tankstellen;
- 4) die Beförderung von Personen und Gütern mit Kraftfahrzeugen;
- 5) die Müllabfuhr und
- 6) der Betrieb eines Reisebüros

(berechtigt auch zur Beteiligung an Unternehmen mit ähnlichem Betriebsgegenstand),

- jedoch war laut Erklärung gegenüber dem Finanzamt anlässlich der Gesellschaftsgründung (Fragebogen ohne Unterschrift, eingelangt am 6. Juni 1990) einziger Betriebsgegenstand der „Handel mit Staubsaugern“.

Der ersten, die Steuern vom Umsatz, Einkommen und Gewerbeertrag für die Jahre 1990 bis 1993 umfassenden Buch- und Betriebsprüfung, war ein Prüfungsauftrag vom 4. März 1994 mit folgender Begründung vorangegangen:

Nach Vorbereitungsarbeiten 1989 sei die Tätigkeit erst 1990 aufgenommen worden. Für 1990 und 1991 erklärte hohe Provisionsaufwendungen erschienen angesichts der vorgelegten Aufstellungen über die Provisionsempfänger hinsichtlich der geltend gemachten Vorsteuern überprüfungsbedürftig, da es sich bei den Empfängern großteils um Nichtunternehmer, teils auch um nicht existente Personen handeln dürfte.

Die nachfolgende Außenprüfung hatte entsprechende Feststellungen gezeigt (siehe BP-Bericht vom 27.12.1995, AB-Nr. BP*, Tzz*). Eine Feststellung hinsichtlich der offensichtlich erst später eingegangenen, im gegenständlichen Verfahren neben anderen Punkten strittigen *Leistungsbeziehung zur *Anstalt, Liechtenstein* war damals nicht getroffen worden.

Nachdem die Gesellschaft in den Jahren 1990/1991/1992 neben Handelswareenumsätzen im Inland in Höhe von rund 7 Mio., 9 Mio. und wieder 7 Mio. S solche aus Exportgeschäften von verhältnismäßig geringem Umfang erzielt hatte, vergrößerte sich das Gesamtvolumen 1993 auf rund 25 Mio. S wobei der Exportanteil auf rund 18,6 Mio. S anstieg. In der Folge erhöhten sich Umsatzvolumen, Exportanteil und Gewinn der Gesellschaft rapide, so dass etwa der erklärte körperschaftsteuerpflichtige Gewinn des Jahres 1995 34 Mio. S überstieg und jener des Jahres 1996 knapp 60 Mio. S erreichte. Dem Bericht über die Außenprüfung hinsichtlich der Abgaben vom Umsatz und Einkommen für die Jahre 1994 – 1996 ist die Feststellung von Geschäftsbeziehungen zu russischen Firmen zu entnehmen (11.05.2001, AB-Nr**, Tz. 16). Feststellungen hinsichtlich einer Geschäftsbeziehung zur *Anstalt Liechtenstein (im Folgenden auch kurz: Anstalt) traf der Außenprüfer in diesem Zusammenhang nicht.

In den Jahren 1997 – 2002 bilanzierte die Gesellschaft folgende Umsätze und Jahresergebnisse (Betriebserfolg und *EGT*, 97-01 in ATS und 2002 in €):

	Umsätze gesamt	Export-umsätze	Betriebserfolg bzw. <i>EGT</i>
1997	285.840.401,00	269.292.203,00	57.822.276,00 62.975.296,00
1998	146.430.202,00	139.691.272,00	22.477.597,00 27.492.985,00
1999	64.312.973,00	57.400.934,00	20.194.631,00 24.541.694,00
2000	60.095.857,00	58.208.166,00	14.647.802,00 20.305.736,00
2001	53.162.423,00	51.705.431,00	4.422.741,93 7.206.020,00
2002	2.245.089,24	1.808.396,72	-333.060,03 -44.787,11

Im Bericht, über die hinsichtlich der Abgaben vom Umsatz und Einkommen für die Jahre 1998 – 2000 durchgeführte Außenprüfung finden sich, jeweils unter Verweis auf nähere Ausführungen in der Niederschrift vom 6. Mai 2003, neben anderen unstrittigen Feststellungen, folgende strittige Feststellungen:

TZ 11 Vorsteuerkürzung um nicht abzugsfähige Beträge aus Aufwendungen 1998 für den Opernballbesuch (ATS 17.082,00) bzw. 2000 für die Anschaffung von Motorrädern (ATS 52.700,00)

TZ 17 und 20 Verdeckte Gewinnausschüttungen an den Gesellschafter (Bw) bzw. Kapitalertragsteuer- (KESt-) Forderung der Gesellschaft an diesen auf Grund der von der

Gesellschaft für ihn übernommenen Aufwendungen *Opernballbesuch 1998 und Reisespesen 1998, 1999 und 2000*, außerbilanzmäßige Gewinnzurechnung bzw. KEST- Vorschreibung mit folgender Begründung:

Für den Opernballbesuch sei eine betriebliche Veranlassung nicht gegeben;

Für einen Teil der Reisespesen hätten die maßgeblichen Originalbelege zwecks Beurteilung der betrieblichen Veranlassung trotz Gewährung einer sechswöchigen Frist nicht vorgelegt werden können. Auf Grund der Visa- und American Express- Abrechnungen sei festgestellt worden, dass der Bw die Reisen getätigt habe.

Die Übernahme dieser Aufwendungen stellten gemäß § 8 Abs 2 KStG eine im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde Vorteilsgewährung dar.

TZ 21 Erhebungen betreffend Zahlungen an die *Anstalt, Liechtenstein hätten ergeben, dass diese Anstalt eine Sitzgesellschaft sei, welche auf Grund des liechtensteinischen Versicherungsaufsichtsgesetzes weder im Fürstentum noch außerhalb Versicherungsgeschäfte abschließen dürfe. Die im geprüften Zeitraum diesbezüglich angefallenen Aufwendungen für „Versicherungsprämien“ betreffend risikobehaftete Forderungen gegenüber russischen Abnehmern seien daher dem körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn außerbilanziell zuzurechnen, da Scheingeschäfte gemäß § 23 BAO für die Abgabenerhebung keine Bedeutung hätten. Ein am 9. Mai 2000 auf Konto* der Gesellschaft bei der Raiffeisenbank* von *Anstalt angewiesener Betrag von US\$ 14.164,02 sei gegen Kundenforderung gebucht und damit eine offene Forderung beglichen worden.

In den Aufwandskonten „Sachversicherung“ und „Versicherung Dollar“ seien folgende (mit der Geschäftsbeziehung Liechtenstein verbundene) Beträge Gewinn mindernd verbucht worden:

	Sachversicherung	Versicherung Dollar	Gesamtaufwand
1998	539.712,08	5.406.187,00	5.945.899,00
1999	469.080,00	1.756.010,22	2.225.090,00
2000	---	1.864.493,95	1.864.494,00

Den Prüferfeststellungen folgend erließ das Finanzamt am 23. Juni 2003 in von Amts wegen wieder aufgenommenen Verfahren neue Bescheide über Umsatzsteuer für 1998 und Körperschaftsteuer für 1998 – 1999; für das Jahr 2000 ergingen erste Abgabenbescheide.

Für 2001 und 2002 erließ das Finanzamt am 14 Oktober 2004 gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufige Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide, und zwar hinsichtlich

Umsatzsteuer erklärungskonform, hinsichtlich Körperschaftsteuer jedoch im Sinne der BP-Feststellung für 1998 - 2000 betreffend den Aufwand „Versicherung Dollar“.

Gegen die im Spruch angeführten Abgabenbescheide erhob der Bw am 25.07.03 bzw. am 16.11.04 durch seinen steuerlichen Vertreter Berufung. Begründend wurde ausgeführt:

- Der Abzug von Vorsteuern aus Aufwendungen für den Opernball 1998 könne nicht verwehrt werden. Die zu Grunde liegende Einladung von für den Geschäftserfolg maßgeblichen Vertretern im Ausland habe Ausgaben verursacht, die einen werbeähnlichen Aufwand ohne repräsentativen Charakter darstellten, da „auch im Rahmen des Opernballs über geschäftliche Abläufe diskutiert wurde“. Das Abzugsverbot des § 12 KStG finde hier keine Anwendung.
- Im Jahr 2000 angekaufte Motorräder seien nicht für den Betrieb der GmbH, sondern im Rahmen eines normalen Handelsgeschäftes zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt gewesen und weiterveräußert worden (Ausfuhrbescheinigung vorgelegt). Dies berechtige zum Abzug der darauf entfallenden Vorsteuern.
- eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe der Aufwendungen für den Opernball liege nicht vor, derartige Einladungen gehörten, da dem Betrieb förderlich, bei international tätigen Großunternehmen als „Incentives“ zum alltäglichen Geschäftsgebrauch.

Der Nachweis von Reisespesen habe durch den Geschäftsführer insofern nicht gänzlich erbracht werden können, „da es bedingt durch einen Buchhalter, der 1999 bzw. im Jahr 2000 wegen Veruntreuung von Firmengeldern verurteilt wurde, zu Verschleierungen im Belegwesen“ gekommen sei. Unter anderem habe der Verurteilte über die American Express-Card des Geschäftsführers Reisen für seine (eigenen) Zwecke im Aufwandsbetrag von ATS 257.554,00 buchen können; genauere Details könnten bei einer „eventuellen“ mündlichen Berufungsverhandlung vorgebracht werden.

- Bekämpft werde auch die außerbilanzmäßige Zurechnung der Zahlungen an die *Anstalt in Liechtenstein. Wie bereits im Zuge der Betriebsprüfung ausgeführt, handle es sich „bei dieser Anstalt um eine Kredit- bzw. Währungsrisikoversicherung, die abgeschlossen wurde, weil die Wahrscheinlichkeit des Verlustes von Forderungen an russische Abnehmer zur Zeit des (Vertrags-) Abschlusses (*am 2. Jänner 1997 mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 97, Anm. des UFS*) äußerst groß war (Verfall des Rubels“. Einige (Risiko-) Fälle seien bereits eingetreten und durch Entschädigung seitens der Versicherung im aktuellen Gesamtbetrag von US\$ 248.181,86 abgedeckt worden (eine Auflistung werde nachgereicht), in einem Fall sei die Entschädigung noch ausständig.

Das Vorliegen eines „aufrechten“ Rechtsgeschäftes könne nicht bloß deshalb negiert und stattdessen ein Scheingeschäft angenommen werden, weil es sich beim Leistungserbringer um eine Liechtensteinische Anstalt handle. Aus Sicht des Bw wären es diese Zahlungen an

diese nicht wert, im Vergleich zu den Gewinnen und der daraus resultierenden Steuerleistung ein Experiment mit steuerlich ungewissem Ausgang zu starten, handle es sich doch dabei verhältnismäßig um keine „lukrativen“ Größenordnungen. Die hohen Zahlungen 1998 (Aufwand lt Bilanz: ATS 5.945.899,00) hätten dem Risiko dieses Jahres entsprochen. Für die Geschäftsführung sei es eine Absicherung der Auslandsforderungen gewesen, Geschäftspartner hätten dem Mandanten die Versicherungsgesellschaft empfohlen.

In der am 16.11.2004 erhobenen Berufung beanstandete der Bw die „Streichung von Betriebsaufwand, Zahlungen an eine Versicherungsanstalt in Liechtenstein“ und verwies begründend auf die Ausführungen im Rechtsmittel gegen die Abgabenbescheide für 1998-2000.

In einer dem Bw mit Finanzamtsschreiben vom 15. Oktober 2003 zur Kenntnis übermittelten Stellungnahme vom 1. Oktober 2003 führte der Betriebsprüfer aus:

1. zum verweigerten Vorsteuerabzug 1998: Die geltend gemachten Vorsteuern im Zusammenhang mit den Kosten für die Einladung zum Besuch des Opernballs würden gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 nicht anerkannt, da Aufwendungen, die durch den Beruf des Bw bedingt seien bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfielen und geeignet seien, sein gesellschaftliches Ansehen zu fördern, gemäß § 8 Abs 2 KStG 1988 als verdeckte Gewinnausschüttungen an den Gesellschafter (den Bw) angesehen würden. Für die Beurteilung als Repräsentationsaufwand seien die Motive für die Tragung des Aufwandes, die Möglichkeit sich dem Aufwand zu entziehen oder das Vorliegen eines ausschließlichen betrieblichen Interesses unmaßgeblich.

2. Zum verweigerten Vorsteuerabzug 2000: Der Berufung sei auf Grund des Nachweises ausschließlich betrieblicher Veranlassung des Ankaufes und der späteren gewerblichen Veräußerung (Export) der beiden Motorräder Folge zu geben.

3. Zu den ertragsteuerlichen Feststellungen 1998 – 2000:

3.1. Hinsichtlich der verdeckten Gewinnausschüttung betreffend Opernball werde auf die Begründung zum versagten Vorsteuerabzug verwiesen.

3.2. Hinsichtlich der verdeckten Gewinnausschüttung betreffend die von der GmbH übernommenen Reisespesen des Gesellschafter- Geschäftsführers (Bw) sei Folgendes zu sagen: Während der Betriebspflege habe die betriebliche Veranlassung der strittigen Reisespesen trotz Gewährung ausreichender Antwortfristen seitens der geprüften Gesellschaft nicht nachgewiesen werden können. Auf Grund der Visa- und American Express-Abrechnungen und der vorliegenden Flugtickets sei festgestellt worden, dass der Gesellschafter- Geschäftsführer (Bw) die Reisen selbst getätigt habe, woraus sich die Feststellung einer verdeckten Gewinnausschüttung (§ 8 Abs 2 KStG 1988) im Umfang jener

Spesen ergebe, für die im geprüften Zeitraum keine Originalbelege hätten vorgelegt werden können (Beträge in ATS):

1998: 408.812,53

1999: 307.023,22

2000: 74.334,00

Auf Grund der Besprechungen am 13.12.2002, 24.03.2003 und 06.05.2003 habe die betriebliche Veranlassung für einen Teil der Reisespesen glaubhaft gemacht werden können, wie aus der Niederschrift vom 06.05.2003 hervorgehe:

1998: 257.554,00

1999: 19.260,00

2000: 74.334,00

Im Prüfungsverlauf und anlässlich der Schlussbesprechung sei dem Argument der Veruntreuung des Herrn O im gesamten Ausmaß des vor Gericht geltend gemachten Schadens Rechnung getragen und der entsprechende Aufwand berücksichtigt worden. Die Berufung sei daher in diesem Punkt abzuweisen.

3.3. Hinsichtlich der außerbilanzmäßigen Zurechnung der an die Anstalt in Liechtenstein geleisteten Zahlungen werde auf Folgendes hingewiesen: Erhebungen der BP hätten ergeben, dass es sich um eine Sitzgesellschaft mit Tätigkeit in der Branche Wertpapiermakler und -händler, Holdinggesellschaft, Patentinhaber und Lizenzgeber handle, die gemäß dem liechtensteinischen Versicherungsaufsichtsgesetz weder im Fürstentum noch außerhalb Versicherungsgeschäfte abschließen dürfe. Laut Auskunft des Gesellschafters (Bw) sei der Kontakt zu dieser Anstalt durch seinen Rechtsanwalt hergestellt worden. Ein am 09.05.2000 auf dem Konto* der Gesellschaft bei der Raiffeisenbank* von *Anstalt angewiesener Betrag von US\$ 14.164,02 sei gegen Kundenforderung gebucht und damit eine offene Forderung beglichen worden. Eine genaue Zuordnung dieses Zahlungseinganges habe die geprüfte Gesellschaft auch nach Gewährung einer angemessenen Frist nicht vornehmen können. Es sei lediglich der oben genannte Beleg vorgelegt worden, auf welchem handschriftlich der Vermerk „(Fa.) P“ angebracht war. Der Grund des Zahlungseinganges bzw. die Frage, in welchem Verhältnis die Zahlung zur ursprünglichen Forderung gestanden sei, hätten nicht beantwortet werden können. Daher seien die im geprüften Zeitraum angefallenen Aufwendungen für „Versicherungsprämien“ betreffend Forderungen gegenüber russischen Abnehmern (der Handelsware) dem Gewinn außerbilanziell zuzurechnen, da (es sich hierbei um ein Scheingeschäft hande und) Scheingeschäfte gemäß § 23 BAO für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung seien. Die Berufung sei daher in diesem Punkt abzuweisen.

Eine Gegenäußerung zu dieser Stellungnahme wurde mit Schriftsatzdatum 13. November 2003 erstattet und langte bei der Groß- Betriebsprüfung Wien Körperschaften am 17. Dezember 2003 ein. Das weiter geleitete Schreiben ging jedoch erst am 19. Jänner 2004 beim Finanzamt ein, als durchwegs abweisende Berufungsvorentscheidungen vom 13. Jänner 2004 bereits ergangen waren.

In dem erstinstanzlich unberücksichtigt gebliebenen Schriftsatz ist u. a. zu lesen:

Zu den strittigen Vorsteuern betreffend Opernball: Die eingeladenen Gäste seien Geschäftspartner der Gesellschaft, welche nachweislich einen Großteil des Umsatzes erwirtschafteten. Die Einladung habe somit zu 100% unternehmerischen Zwecken gedient, es hätten sich dadurch Anreize zur Umsatzsteigerung ergeben und die (*ergänze wohl:* dort geführten) Gespräche hätten sich auf weitere Möglichkeiten einer verbesserten Zusammenarbeit bezogen. Die Einladung sei im Rahmen eines Meetings erfolgt, wie dies im amerikanischen Wirtschaftsleben üblich sei. und weiter wörtlich: „Das geschäftliche und persönliche Ansehen des Unternehmers wird durch die Teilnahme am Opernball keineswegs in repräsentativer Ausprägung gesehen, sondern eher als Belohnung für geleistete arbeiten der Geschäftspartner. Der Opernball sei, wie jede andere Veranstaltung, eine Möglichkeit, bedingt durch die Atmosphäre, Geschäfte abzuwickeln, die vielleicht in einer anderen Umgebung nicht erfolgt wären.“ Einzig könnte davon ausgegangen werden, dass der Aufwand für den Gesellschafter – Geschäftsführer, wie auch bei Geschäftsessen, als nicht abzugsfähig gelte, wobei auch dies aus wirtschaftlicher Sicht nicht akzeptabel sei. Keinesfalls könne es sich dabei um eine verdeckte Gewinnausschüttung handeln. Es werde daher ersucht, die Aufwendungen für den Opernball voll anzuerkennen.

Zu den Reisespesen: Der Einschreiter verwies auf die beigefügten Kopien, die „äußerst aufwändig“ hätten recherchiert werden müssen, da sie im Zeitpunkt der Betriebsprüfung nur teilweise vorhanden gewesen seien, weil der damalige Buchhalter O die meisten Unterlagen unterschlagen habe.

*Zur außerbilanzmäßigen Zurechnung der Zahlungen an *Anstalt:* Der Rechtsanwalt habe diese Anstalt nicht an die Gesellschaft vermittelt, sondern lediglich die Verträge betreffend Absicherung von Zahlungsausfällen im ehemaligen Ostblock rechtlich überprüft. Die GmbH des Bw habe in den 90er Jahren Raumhygienegeräte auf offene Rechnung an Kunden in das Gebiet der Russischen Föderation geliefert. Im Hinblick auf den Umfang dieser Geschäftstätigkeit sei es ein berechtigtes Anliegen gewesen, sich gegen diesbezügliche eventuelle Zahlungsausfälle abzusichern. Eine Überprüfung des österreichischen Marktes habe ergeben, dass – soweit feststellbar – keine Einrichtung bereit gewesen sei, das betreffende eventuelle Risiko zu übernehmen. Im Zuge von Recherchen unter Geschäftspartnern sei man auf eine Schweizer Gesellschaft, die I, CH-6300 Zug, gestoßen, die sich zu Verhandlungen

betreffend die Übernahme des Risikos bereit erklärt habe. Die Kanzlei des Rechtsanwalt & Partner sei mit der Erstellung eines entsprechenden Vertrages beauftragt worden, wobei die Firma des Bw auf Vereinbarung des Gerichtsstandes in Österreich bestanden habe. Im Übrigen sei es nicht von Belang, ob *Anstalt berechtigt war, Versicherungsgeschäfte „auszuschreiben“ (d. h. anzubieten und abzuschließen), denn selbst wenn man dies annehmen wollte, berühre es nicht die zivilrechtliche Gültigkeit des streitgegenständlichen Vertrages. Weiters seien die tatsächlichen Leistungen dieser Anstalt durch die beigefügten 135 Kopien von Belegen über die Bezahlung von Rechnungen nach deren Ausfall bei den Kunden nachgewiesen.

Nach Ergehen abweisender Berufungsvorentscheidungen über die Berufung gegen Abgaben der Jahre 1998, 1999 und 2000 stellte der Bw als Rechtsnachfolger der GmbH den Antrag auf Vorlage seiner Berufung an die Rechtsmittelbehörde zweiter Instanz, dies ohne weitere Ausführungen.

Nachdem das Finanzamt die Berufungen dem UFS vorgelegt hatte, erhob der Referent weiter im Sachverhalt. Zuvor war beim UFS ein mit 4. März 2008 datiertes, an das Finanzamt gerichtetes Schreiben des neu und zusätzlich bevollmächtigten steuerlichen Vertreters Dr. Peter Schilling eingelangt, worin der Vertreter namens des Bw die Berufungen um folgende Ausführungen ergänzte:

Die am 2. Jänner 1997 zwischen der GmbH und *Anstalt abgeschlossene Vereinbarung sehe vor, dass Letztere den Ausfall an versicherten Forderungen aus Warenlieferungen an Kunden aus dem Gebiet der Russischen Föderation ersetzt. Ein Forderungsausfall liege vor, wenn der Kunde die offene Rechnung trotz zweimaliger Mahnung nicht bezahlt habe und seit dem Zeitpunkt der Fälligkeit der offenen Rechnung zumindest 60 Tage verstrichen seien. Zur Qualifikation dieser Vereinbarung als Versicherungsvertrag sei zu sagen, dass damit 1. das Risiko von eventuellen Zahlungsausfällen gedeckt sei und 2. dem Risiko des Währungsverfalls (Verfall des Rubels im Gebiet der Russischen Föderation) vorgebeugt werde. Nach dem Grundsatz der Vertragsfreiheit in der österreichischen Rechtsordnung stehe es den Vertragsparteien frei, solche Verträge abzuschließen, wobei von Banken ähnliche Risiken abgesichert würden, indem sie Termingeschäfte machten.

Verträge seien nach zivilrechtlichen Grundsätzen zu interpretieren. Verstoße ein Vertrag teilweise gegen die österreichische Rechtsordnung, so sei er nicht zur Gänze nichtig, sondern müsse umgedeutet werden. Gegenständlich bedeute dies, dass kein Versicherungsvertrag vorliege, weil die Anstalt auf Grund des Liechtensteinischen Versicherungsaufsichtsgesetzes nicht berechtigt sei, Versicherungsgeschäfte „vorzunehmen“, so dass der Vertrag (in

rechtskonformer Auslegung seines tatsächlichen Inhaltes) eine **Garantieübernahme** darstelle.

„Auf diese Lösung“ deuteten auch die Ausführungen in *Farny/Helten/Kock/Schmidt*, Handwörterbuch der Versicherung, VWW Karlsruhe (1998) S. 411, hin, wonach im Rahmen einer Ausfuhrkreditversicherung politische Risiken nicht versicherbar seien, welche insbesondere bei Exporten in Staatshandels-, Entwicklungs- und so genannte Schwellenländer zusätzlich zum wirtschaftlichen Risiko auftreten könnten. Unter „politischem Risiko“ werde die Uneinbringlichkeit der Forderung infolge allgemeiner staatlicher Maßnahmen des Schuldnerlandes oder bestimmter politischer Ereignisse oder infolge von Stockungen bei der Durchführung von Zahlungs- und Verrechnungsabkommen oder ähnlichen Vereinbarungen verstanden. Derartige Risiken lägen außerhalb der Möglichkeit eines versicherungstechnischen Ausgleichs und einer versicherungsmäßigen Kalkulation, eine Absicherung sei deshalb nur im Staat im Rahmen der Ausfuhrgarantien und Ausfuhrbürgschaften möglich.

Daher seien die Prämienzahlungen der GmbH in den Jahren 1998, 1999 und 2000 als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Anzumerken sei, dass bei steuerlicher Anerkennung der Prämienzahlungen die Betriebseinnahmen sich nicht um Forderungsausfälle vermindern würden, während bei Aberkennung der Prämienzahlungen die Forderungsausfälle abgeschrieben werden könnten. Der UFS forderte den Bw mit Schreiben vom 29. August 2008 auf, die konkreten Umstände und Vorbereitungshandlungen, welche zur Beauftragung der Anstalt mit der Versicherung (nunmehr umgedeutet in: Garantie) seiner Exportforderungen geführt hätten, detailliert bekannt zu geben und an Hand der relevanten Unterlagen nachzuweisen.

Es erscheine ungewöhnlich, unplausibel und aufklärungsbedürftig, warum der Bw mit vorgenannter Anstalt,

- *die nach Liechtensteinischem Recht zur Durchführung von Versicherungsgeschäften innerhalb und außerhalb des Fürstentums weder jemals befugt war noch eine derartige Befugnis (Konzession) jemals erlangen konnte und*
- *deren Einrichtung als Domizilgesellschaft (tatsächlicher Geschäftsgegenstand und gewerblicher Geschäftsbetrieb unbekannt) angesichts fehlender Anhaltspunkte für eigenes Personal sowie ungeklärter Ausstattung mit Geldmitteln eine Betätigung als Versicherungsgesellschaft nach dem äußereren Anschein auch tatsächlich nicht ausüben konnte*, die Versicherung (oder Garantie) der Exportforderungen vereinbart und namhafte Prämien an diese Anstalt geleistet habe, ohne sich vorher der einschlägigen rechtlichen Befugnis und faktischen Befähigung dieser Anstalt sowie der Identität der dahinter stehenden Personen zu vergewissern, wie es im Hinblick auf die finanzielle Bedeutung der behaupteten Leistungsvereinbarung aus kaufmännischer Sicht geboten und zumutbar gewesen wäre.

Ohne dokumentierte Aufklärung der Hintergründe und plausible Rechtfertigung des Vorgehens sei davon auszugehen, dass die genannte Empfängerin (der Provisionszahlungen) die vereinbarten Leistungen gar nicht erbracht haben könne und auch nicht erbracht habe. Die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen seien (unter diesen Umständen) nicht auf Grund der behaupteten Leistungsvereinbarung angefallen.

Sollte die vom Bw beschriebene Tätigkeit der *Anstalt nicht nachgewiesen werden, so sei diese Anstalt auch nicht als die wahre End- Empfängerin der Zahlungen anzusehen. Ohne für den UFS überprüfbare Bekanntgabe solcher hinter der *Anstalt stehender Personen, welche die strittigen Versicherungs- oder Garantieleistungen tatsächlich erbracht hätten, seien überdies Geldrückflüsse an die Firma das Bw oder an ihm nahe stehende Personen nicht auszuschließen.

Am 30. August 2008 teilte ein laufend einschlägig befasstes Organ der Groß- Betriebsprüfung Feldkirch dem UFS- Referenten Folgendes mit: Die Abwicklung von gleichartigen Geschäftsbeziehungen mit Russland über das Fürstentum Liechtenstein seien von der Behörde bislang noch nie festgestellt worden. Vielmehr würden getarnte „Provisionen“ – mit konsequenter Zahlungsbereitschaft der russischen Kunden; es herrsche diesbezüglich „Handschlagqualität“ – in aller Regel über Staaten in der Karibik oder über Zypern abgewickelt.

Am 27. November 2008 erschien der neu und zusätzlich zum steuerliche Vertreter bestellte Dr. Peter Schilling beim UFS- Referenten und legte vor

- eine Vorhaltsbeantwortung vom selben Tag (siehe unten);
- die Vereinbarung zwischen der GmbH und *Anstalt vom 2. Jänner 1997;
- Schreiben der Anstalt vom 20.12.2002 und 31.3.2003;
- Schreiben der Rechtsanwälte-OEG an den Bw, 31.10.2003;
- diverse Wirtschaftsberichte betreffen die Wirtschaftslage in Russland.

Weiters führte er aus: Hinsichtlich des Streitpunktes Opernballkarten werde er den Bw veranlassen, die gewünschte Auskunft über Werbezweck und Werbeerfolg sowie über die Personen, denen die Ballkarten zugewendet wurden, dem UFS zu erteilen.

Hinsichtlich der Zahlungen an die *Anstalt ersuche er um Ausloten der Möglichkeit einer hinsichtlich der Vorschreibungshöhe entgegenkommenden Erledigung durch die Instanzen.

Der Referent wies darauf hin, dass eine teilweise Anerkennung der Prämienzahlungen als Betriebsausgaben vorläufig nicht in Betracht komme, da die Anstalt nach dem bisherigen Stand der Ermittlungen weder befähigt noch rechtlich befugt gewesen sei, Leistungen der strittigen Art zu erbringen. Anders könnte der Fall nur zu beurteilen sein, wenn sich die Verhältnisse (rechtliche Befugnis, Kapitalausstattung und Personal der Anstalt) im Zeitablauf

geändert hätten.

Wie es zur Auswahl der liechtensteinischen Anstalt als einzigm Leistungsanbieter gekommen sei, wie die Anbahnung seinerzeit dokumentiert wurde, ob diese Dokumentation vorgelegt werden könne und wie sichergestellt sei, dass kein Geldrückfluss an die eigene Firma oder an den Gesellschafter bzw. ihm nahe stehende Personen erfolgte, bleibe Ermittlungsgegenstand in diesem Verfahren.

Dr. Schilling kündigte an, dass er sich mit Zeithorizont 28. Februar 2009 um Nachweisführung im Sinne der Vorhalte des Referenten bemühen werde.

Im vorgelegten Antwortschreiben ist zu lesen:

Zwecks Absicherung des Risikos von Forderungsausfällen bei Lieferungen in die Russische Föderation sei auf Empfehlung der Rechtsanwaltskanzlei, nach Scheitern der Verhandlungen mit einer Schweizer Gesellschaft (genannt), eine diesbezügliche Garantieübernahme mit *Anstalt abgeschlossen worden. Zum Zeugen dafür werde der befasste Rechtsanwalt namhaft gemacht.

(*es folgt die sinngemäße Wiedergabe des Vereinbarungsinhaltes*)

Insbesondere habe (*ergänze: auch*) das Risiko des Währungsverfalls durch den Verfall des Rubels abgedeckt werden sollen. (Anm.: Ein solcher Versicherungszweck ist dem Vertrag selbst nicht zu entnehmen)

Mit Schreiben vom 19. Juli 2000 sei die mündliche Absprache vom 18. Juli 2000 betreffend Minderung der garantierten Summe auf US\$ 350.000,00 bestätigt worden. Beweis dafür liefere das vorgelegte Schreiben vom 20. Dezember 2002. (Anm.: dieses Schreiben bestätigt, dass „gemäß der mündlichen Absprache vom heutigen Tag die Versicherungssumme sich mit Wirkung ab 1.1.2003 um US\$ 300.000,00 auf US\$ 350.000,00 bei sonst gleich bleibenden Konditionen verringert“)

Mit Schreiben vom 31. März 2003 habe die Anstalt bestätigt, dass es sich bei der Vereinbarung vom 2.1.1997 nicht um ein Versicherungsgeschäft, sondern bloß um eine Absicherung (Garantieübernahme) handle.

Inländische Institute seien zum damaligen Zeitpunkt nicht bereit gewesen, derartige Garantieübernahmen zu tätigen. Daher habe man auf Empfehlung des in der Ausarbeitung von derartigen Verträgen einschlägig erfahrenen Rechtsanwaltes Kontakt mit dem späteren Vertragspartner aufgenommen (Beweis durch Dr.B; dieser verneinte jedoch im beigefügten Schreiben, die Liechtensteinische Anstalt empfohlen zu haben und bestätigte nur, dass der Vereinbarungstext aus seiner Feder stammte).

Nähtere Angaben darüber wie die Auswahl von *Anstalt als Versicherer zustande kam, machte der Bw nicht. Diese sei jedoch das einzige Unternehmen gewesen, das den Ersatz von Forderungsausfällen in Russland garantiert und das „Risiko des Währungsverfalls wegen dem

Verfall des Rubels“ abdeckt habe. Im Zuge des Übergangs zur Marktwirtschaft sei es in der Ersten Russischen Föderation (1991 – 1999) zu einem Verfall des Rubels (Anlage 5/1: Schaubild) und 1997 zu einem Banken- und Börsencrash gekommen (Anlage 5/2-4: Agenturmeldung Novosti und Welt@Online, beide 1998; Teildokument der Friedrich Ebert-Stiftung/Digitale Bibliothek, o. V. o. J.; sowie H. Herr, in: Aus Politik u. Zeitgeschichte B 37-38/2000). Jacida Anstalt habe tatsächlich Forderungsausfälle abgedeckt, und zwar „beispielhaft“ Forderungen gegen drei genannte Firmen in Russland, Slowakei und Ungarn iHv US\$ 164.812,64; US\$ 83.369,22 bzw. US\$ 812,71, all diese per Gutschrift vom 2.6.2003 iHv € 248.979,57 abzüglich der Überweisungsspesen. Beweis dafür würden der Kontoauszug vom 2.6.2003 sowie das Schreiben vom 12.5.2003 liefern (*Anm.: der BP vorgelegt, siehe Ordner „*Anstalt“, Bl. 9-12; die am 2.6.2003 überwiesenen Beträge aus offenen Forderung bezogen sich jeweils auf Geschäftsfälle mehrerer Vorjahre*).

Sollten die Zahlungen an die Anstalt nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden, so handle es sich bei den Auszahlungen an die eigene Firma nicht um Betriebseinnahmen, da in diesem Fall die Beträge aus der außerbetrieblichen Sphäre zuflößen und Gewinn mindernd abzuziehen wären. Zudem müsste eine Ausbuchung der Forderungsausfälle Gewinn mindernd berücksichtigt werden.

Die „Vereinbarung“ vom 2.1.1997 hat folgenden Inhalt (leicht gekürzt):

I. * liefert monatlich Waren im Gegenwert von US\$ 3.000.000,-- an Kunden im Gebiet der russischen Föderation auf offene Rechnung. (Der Versicherer) ersetzt * () den Ausfall an versicherten Forderungen (s. II.) aus Warenlieferungen. Ein Forderungsausfall () liegt vor, wenn der Kunde der * die offene Rechnung trotz zweimaliger Mahnung nicht bezahlt hat und seit dem Zeitpunkt der Fälligkeit der offenen Rechnung zumindest 60 Tage verstrichen sind.

II. Die Versicherung erstreckt sich ausschließlich auf innerhalb der Versicherungssumme liegende Forderungen zuzüglich Zinsen, zuzüglich allfälliger vereinbarter Vertragsstrafen, Schadenersatz sowie allfälliger Kosten der Rechtsverfolgung von * gegen die von der Versicherung umfassten Kunden aus Warenlieferungen, welche im regelmäßigen Geschäftsbetrieb der * innerhalb des versicherten Zeitraumes durchgeführt und fakturiert wurden. Forderungen gegen Kunden, welche die in den beigeschlossenen Kundenlisten festgesetzten Versicherungssummen übersteigen, sind mit dem die Versicherungssumme übersteigenden Teil nicht versichert, treten jedoch unter Versicherungsschutz, sobald und insofern durch Bezahlung älterer Forderungen im Rahmen der jeweils in Kraft stehenden Versicherungssummen Deckungsmöglichkeit gegeben ist.

III. Die Versicherungssumme, d. h. der Betrag, bis zu welchem (der Versicherer) nach diesem Vertrag die Haftung übernimmt, ergibt sich für jeden einzelnen Kunden aus dem beigeschlossenen, einen integrierenden Bestandteil der Polizze geltenden Kundenliste. Die Versicherungssumme gilt jeweils für Lieferungen von dem Tag ab, welcher zwischen * und (dem Versicherer) als Beginn des Versicherungsschutzes für den betreffenden Kunden vereinbart wurde. *Anmerkung des UFS: Die Beilagen waren nicht angeschlossen.*

V. Versicherungsschutz für den Zeitraum (*handschriftlich ergänzt:* ab) 1.1.1997.

VI. a) Die zu leistende Prämie beträgt 19,2% der Versicherungssumme pro Jahr (und) ist bis längstens 31.3. des dem Vertragsjahr folgenden Jahres zur Zahlung fällig.
b) (Verringerung der Jahresprämie auf 14,4%, bei Prämienzahlung in Quartalen)

- c) (Verringerung der Jahresprämie auf 12% bei monatlicher Prämienzahlung)
d) (Bei Nichteinhaltung der Zahlungstermine b) und c) tritt a) in Kraft)

VII. * wird den Eintritt des Versicherungsfalles unverzüglich (dem Versicherer) anzeigen, wobei der entstandene Ausfall einschließlich Zinsen, allfälliger Vertragsstrafen, Schadenersatz und Kosten schriftlich bekannt zu geben sind. Der bekannt gegebene Ausfall ist binnen vier Wochen nach Bekanntgabe (vom Versicherer) zur Auszahlung zu bringen.

VIII. (Bestimmungen der Vertragsauflösung)

IX. Das Vertragsverhältnis unterliegt österreichischem Recht.

X. Für alle Streitigkeiten aus dieser Vereinbarung unterwerfen sich die Vertragsteile ausschließlich dem sachlich zuständigen Gericht in Wien.

XI. Keine mündlichen Nebenabreden, Änderungen/Ergänzungen bedürfen der Schriftform.

Die Bestätigung der *Anstalt vom 20.12.2002 schloss mit der Bitte, die geänderte Vereinbarung (Versicherungssumme auf US\$ 350.000,00 verringert) zur Kenntnis zu nehmen und „zum Zeichen Ihres Einverständnisses die „inliegende“ Kopie unterzeichnet zu retournieren“.

Die Bestätigung vom 31.3.2003 lautete

„... möchten wir darauf hinweisen, dass wir berechtigt sind, die von uns getätigten Geschäfte auszuüben. Im vorliegenden Fall (Vereinbarung vom 2.1.1997) handelt es sich nicht um ein Versicherungsgeschäft, sondern lediglich um eine Absicherung (Garantieübernahme) gegen Zahlungsausfall von Warenlieferungen, die selbstverständlich entgeltlich ist.

Darüber hinaus können wir über andere Geschäfte aufgrund datenschutzrechtlicher Gründe keine Auskunft geben.“

Die von Dr.B an den Bw erteilte Auskunft lautete:

„Wie ... mit Herrn Sykora erörtert, könnte die Berufung gegen das Ergebnis der BP hinsichtlich Vereinbarung mit *Anstalt nachstehenden Inhalt haben. (Dieser Text) gibt nur den Sachverhalt wieder, wie er sich uns (*Anm.: offen, ob auf Grund eigener Wahrnehmung oder auf Grund von Mitteilungen des Bw*) darstellte. Sollten Änderungen (*in der Sachverhaltsdarstellung?*) vorgenommen werden, bitten wir um Rücksprache.“

Der empfohlene Schriftsatztext lautete, hier gekürzt:

„Im Hinblick auf den Umfang ihrer Geschäftstätigkeit (*Anm.: wie oben beschrieben*) war es * ein Anliegen, sich gegen diesbezügliche Zahlungsausfälle abzusichern. Eine Überprüfung des Marktes in Ö. ergab, dass soweit feststellbar keine Einrichtung bereit war, das diesbezügliche Risiko zu übernehmen. Im Zuge ihrer Recherchen stieß * auf eine Schweizer Gesellschaft (Firmenname und Anschrift genannt), die bereit war, über die Übernahme des Risikos zu verhandeln. In weiterer Folge beauftragte Rainbow ihre Rechtsanwälte mit der Erstellung eines entsprechenden Vertrages, welchem Auftrag (diese) nachkamen. Wichtig (für *) waren eine Vereinbarung nach österreichischem Recht und ein Gerichtsstand in Ö. Ferner war auch zur Absicherung der (eigenen Firma) die Erstellung einer Bankgarantie vorgesehen. Eine nähere Überprüfung der (Schweizer Firma) ergab jedoch kein zufrieden stellendes Ergebnis, sodass von einem Vertragsabschluss mit dieser Abstand genommen wurde.

In weiterer Folge wurde * (der nunmehrige Vertragspartner) namhaft gemacht (ungenannt von wem; nicht von den eigenen Rechtsanwälten) und mit dieser eine inhaltsgleiche Vereinbarung, wie für (jene) mit der (Schweizer Firma) vorgesehen, geschlossen. Im Hinblick

auf den Umstand, dass es sich bei (dem nunmehrigen Vertragspartner) um ein Jahrzehnte altes Unternehmen mit ausgezeichnetem Ruf handelte, wurde von der Begebung einer Bankgarantie abgesehen.“

Es folgten Angaben zum reduzierten Geschäftsvolumen samt Prämienanpassung, sowie Ausführungen zu einer rechtskonformen Auslegung des Vertrages und zur Abwicklung des Schadensfalles P. Abschließend listete das Schreiben in Betracht kommende Beweismittel auf und merkte an: „Sämtliche Unterlagen befinden sich bei Ihnen.“ Genannt wurden: Die Vereinbarung 2.1.1997 und Nachträge 31.3.1999, 19.7.2000; Stellungnahme des Vertragspartners 31.3.2003; Vertrag P 1.3./25.3.1997 samt Annexen, Kontoabstimmung P, Schadenseinreichung 10.4.2000 und Gutschriftanzeige. Aus dem Schreiben ging nicht hervor, ob alle diese Unterlagen den Rechtsanwälten bekannt waren; im Verfahren wurden die Beweismittel zum Geschäftsfall P nicht vorgelegt; aktenkundig wurden – in anderem Zusammenhang – lediglich Kopien von drei Rechnungen an Abnehmer in der Russischen Föderation, und zwar vom 14.12.1998 (2 Re.) und 22.12.1999 (1 Re.), aus denen ein Zusammenhang mit der Geschäftsbeziehung P nicht hervorging.

Am 27. Februar 2009 reichte der Bw durch seinen steuerlichen Vertreter Dr. Schilling folgende Unterlagen nach, womit er offenbar meinte, den Ergänzungsauftrag des UFS-Referenten vom 27. November 2008 erfüllt zu haben:

- Auszug 23.1.2009 aus dem Öffentlichkeitsregister Liechtenstein – Hauptregister. Dieser enthielt Daten über: die Eintragung der *Anstalt (26.9.1968); über Namen und Rechtsform („Establishment“); historische (26.6.2004) und aktuelle (seit 24.10.2006) Zustelladresse, jeweils mit Domizilvermerk (c/o); Höhe des Anstaltskapitals (CHF 20.000,00); den Zweck der Anstalt („Anlage und Verwaltung von eigenem Vermögen, Anlage in Immobilien, Halten von Beteiligungen und anderen Rechten und die damit zusammenhängenden Geschäfte. **Die Anstalt betreibt kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe.**“); das Statutendatum 7.11.1983; sowie die Bemerkung, dass dieser von der bisherigen Registerkarte übertragene Auszug keine vor dem Übertrag gestrichenen Tatsachen und somit auch keine allfälligen früheren Statutendaten oder Tagebuch- Zitate enthält. „Diese Informationen können auf der im Feld ‚Übertrag‘ (Nr. 0196099) bezeichneten Handelsregisterkarte eingesehen werden.“
(Anmerkung des UFS: Die Handelsregisterkarte wurde nicht vorgelegt.)
- Erklärung der Verwaltungsrätin Monika Kindle namens *Anstalt vom 22. Jänner 2009, worin diese an Eides Statt bestätigt, dass die Anstalt keinerlei Zahlungen an den Bw persönlich getätigkt habe bzw. tätigen werde.

-
- Erklärung derselben vom selben Tag, worin diese an Eides Statt bestätigt, dass die Anstalt nicht im Eigentum des Bw oder einer seiner Gesellschaften stehe.

Eine am 26. März 2009 aufgetragene Stellungnahme der Amtspartei vom 8. April 2009 zu den oben zitierten Ausführungen und den übermittelten Unterlagen lautete im Wesentlichen:

Dem Vorbringen des Bw, dass aus der strittigen Vereinbarung auch ohne deren zivilrechtliche Gültigkeit die beantragten steuerlichen Konsequenzen zu ziehen seien, könnten sich Außenprüfung und Amtspartei nicht anschließen. Schon der Wortlaut des Vertrages spreche dagegen, dass es sich dabei um etwas anderes als um ein Versicherungsgeschäft handeln könne. Die vom Finanzamt eingeholte Wirtschaftsinformation von D, 11.12.2002, über den im Handelsregister eingetragenen Anstaltszweck (*Wortlaut wie weiter oben zitiert*) schließe einen Geschäftsbetrieb der Anstalt im gewerblichen Gegenstand „Absicherung von Zahlungsausfällen im ehemaligen Ostblock“ als mit den Statuten inkompatibel aus. Gegen die Glaubwürdigkeit des Berufungsvorbringens spreche, dass zwar sehr hohe „Versicherungsprämien“ geltend gemacht wurden, aber so gut wie keine Forderungsausfälle zu verzeichnen seien. Ein Währungsrisiko habe schon deshalb nicht bestanden, weil alle versicherten Forderungen auf US-Dollar gelautet hätten. Wenn, wie vom steuerlichen Vertreter ausgeführt, politische Risiken nicht versicherbar seien, spreche dies nicht für sondern gegen die behaupteten Geschäfte mit der *Anstalt. Dem Vorbringen, dass mit den Prämienzahlungen spätere Betriebseinnahmen verbunden seien, werde entgegen gehalten: Im geprüften Zeitraum stünden den Versicherungsprämien in Gesamthöhe von ATS 10 Mio. Schadensvergütungen von lediglich ATS 29.326,00 im Jahr 2001 gegenüber. (*Anm. UFS: Ab 2000 wurden in den Erfolgrechnungen der GmbH Aufwendungen für eine Sachversicherung geltend gemacht, die nicht mit der Liechtensteinischen Anstalt in Verbindung stand und vom Prüfer anerkannt wurde; der Bw behauptet im Verfahren nicht, dass die Schadensvergütung 2001 von *Anstalt geleistet worden war*). Die weitere angebliche Betriebseinnahme iHv US\$ 250.000,00 vom 1.6.2003 habe nur geringe Beweiskraft, da sie einerseits verglichen mit der Prämiengesamtsumme (ATS 10 Mio.) „betraglich“ von untergeordneter Bedeutung sei und andererseits auffalle, dass diese angebliche, für die österreichische Abgabenbehörde an der Quelle in Liechtenstein nicht nachprüfbares Zahlung erst nach Abschluss der Außenprüfung (am 6. Mai 2003) geflossen sein solle. Es handle sich dabei offenbar um eine Zahlung in Reaktion auf den Steuerstreit.

Der bei Sachverhalten mit Auslandsbezug geltenden erhöhten Mitwirkungspflicht habe der Bw insgesamt nicht ausreichend entsprochen. Die Amtspartei gehe in freier Beweiswürdigung (§ 167 Abs 2 BAO) davon aus, dass nicht das behauptete Versicherungsgeschäft abgeschlossen worden sei, sondern ein Scheingeschäft vorliege.

Zu den übermittelten Beleg-Kopien (Ordner „*Anstalt“) nahm weder das Außenprüfungsorgan noch die Amtspartei konkret Stellung.

Der Referent übermittelte dem weiterhin stammbevollmächtigten steuerlichen Vertreter den bisherigen Schriftverkehr zwischen UFS, Partei und Finanzamt, lud zur Gegenäußerung auf die vorerwähnte Stellungnahme ein und hielt des Weiteren vor:

1. Opernball 1998: Der UFS ersuche um Nachweis der bei dieser Veranstaltung geführten Geschäftsverhandlungen mit Kunden und/oder Vertriebspartnern, wobei Namen und Funktionen der eingeladenen Gäste sowie der Inhalt der während der Ballveranstaltung geführten Gespräche im Einzelnen vollständig darzulegen seien.

Weiters werde ersucht nachzuweisen, welchem konkreten Werbezweck der geltend gemachte Aufwand diente und welche Werbewirkung dadurch seitens der vom Bw als Hauptgesellschafter geführten Firma *Handelsgesellschaft_mbH konkret erzielt wurde.

Bemerkt werde, dass Aufwendungen wie die hier strittigen nach Verkehrsauffassung und ständiger Rechtsprechung der Höchstgerichte auch im Geschäftsleben einen repräsentativen Charakter hätten und nur im Falle des nachgewiesenen Vorliegens von Werbeaufwand als Betriebsausgabe abgezogen werden könnten, dies freilich bloß im Umfang der auf die geschäftlich verbundenen Gäste entfallenden Kosten. Andernfalls – und jedenfalls im Umfang des auf den Gesellschafter- Geschäftsführer selbst und ihm nahe stehende Personen (Ehegattin, Verwandte, private Freunde) entfallenden Aufwandes – stelle die Übernahme der ihm aus dem Ballbesuch erwachsenen Kosten durch die Gesellschaft im vollen Umfang eine in seiner Gesellschafterstellung wurzelnde Vorteilsgewährung an ihn dar, die ertragsteuerlich als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen sei und umsatzsteuerlich zur Versagung des Vorsteuerabzuges führe.

2. Reisekosten: In freier Beweiswürdigung werde vorläufig angenommen, dass jene Reiseaufwendungen, die der Bw dem ehemaligen Buchhalter O als Veruntreuung zugeordnet habe und die nicht schon von der Außenprüfung angelehnt an die Feststellungen des Strafgerichtes anerkannt und aus der Zurechnung an den Bw ausgeschieden worden seien, tatsächlich ihm oder ihm nahe stehenden Personen zugute kamen. Andernfalls wäre es am Bw gelegen, die über den anerkannten Teil hinaus angefallenen Kosten im Strafverfahren gegen O als von diesem veruntreut anzuzeigen oder vor den Zivilgerichten einzuklagen, was offenbar nicht geschehen oder nicht gelungen ist. Der Nachweis zweckentsprechender Rechtsverfolgung hinsichtlich des Mehrbegehrens sei zu erbringen.

3. *Anstalt: Die darauf Bezug nehmende Stellungnahme des Finanzamtes vom 8. April 2009 diene zur Kenntnis und allfälligen Gegenäußerung.

Der Bw wurde eingeladen bekannt zu geben, wann er ein Erörterungsgespräch (§ 279 Abs 3 BAO) am Ort des Finanzamtes besuchen könne. Der UFS werde sodann einen Erörterungstermin anberaumen, an dem das persönliche Erscheinen des Bw erforderlich sei.

Vor dem Ergehen dieser Berufungsentscheidung nahm der Bw zum zitierten Vorhalt mit Eingabe des Dr. Schilling vom 11. November 2009 wie folgt Stellung:

Opernball 1998:

Eine Liste der Teilnehmer mit Angabe ihrer Funktion für das Unternehmen des Bw und die den eingeladenen Geschäftspartnern jeweils zugeordneten Umsatzzanalysen für Zeiträume 8/1996 bis 12/2000 wurden vorgelegt. Die Teilnehmerliste enthält 14 namentlich genannte Personen, darunter den Bw und seine Gattin; die übrigen Genannten waren als „Geschäftspartner/Kunde“ (1) bzw. „Händler/Kunde“ (6) bezeichnet. Fünf von ihnen befanden sich in Begleitung ihrer Ehegattinnen. Von diesen insgesamt 12 Gästen stammten 5 aus Russland (2 Begleitung), 4 aus Lettland (2 Begleitung), 2 aus Litauen (1 Begleitung) und 1 aus Polen.

Reisekosten:

Aus wirtschaftlichen Gründen sei kein Zivilverfahren auf Rückerstattung der veruntreuten Reisekosten geführt worden, weil der ehemalige Buchhalter O über Vermögen weder damals verfügt habe noch jetzt verfüge. In einem Zivilverfahren hätte unter diesen Umständen der Kläger die Kosten zu tragen gehabt. Der Bw erkläre sich jedoch „gerne bereit, die Ansprüche *in compensando* mit Steuernachzahlungen an die Republik Ö. abzutreten“.

Der UFS wertete dies als Hinweis darauf, dass der Bw an einem Erörterungsgespräch kein Interesse hatte, und dass fernmündlich wiederholt angekündigte ergänzende Beweise und Vorbringen (unbestimmten Inhaltes und zu einem ungenannten Termin) nicht mehr zu erwarten waren.

Mit Schreiben vom 25. Jänner 2010 hielt der Referent dem Bw weitere Bedenken vor: Der UFS nehme an, dass der am 9. Mai 2000 auf dem Bankkonto der GmbH von *Anstalt angewiesene Betrag von USD 14.154,58, welcher gegen Kundenforderung gebucht und damit als Begleichung einer offenen (Liefer-) Forderung behandelt worden sei, keine von *Anstalt erbrachte Garantie- oder Versicherungsleistung darstelle, sondern einen über den Umweg dieser zwischengeschalteten Einrichtung erfolgten Zahlungseingang für offenen Lieferforderungen. Diese Annahme stütze sich auf folgende Umstände:

- Im Prüfungsverlauf habe der Bw die näheren Umstände betreffend offene Lieferforderungen und Forderungsverluste (solche seien laut Erfolgsrechnung nur 1998 in nennenswertem Umfang angefallen, davor und bis 2000 aber nicht) trotz mehrmaliger Aufforderung des

Prüfers weder erläutert noch diesbezügliche Unterlagen, insbesondere Schriftverkehr vorgelegt. Dies wäre hinsichtlich des Fakts P (2000) umfassend nachzuholen, da hierorts nur drei Schreiben des Bw vom 12. Mai 2003 an *Anstalt vorlägen, worin dieser sich jedoch bloß auf nicht aktenkundige Mahnschreiben an die Firmen DKS jeweils ohne Datumsangabe beziehe. Dem UFS sei es daher unmöglich, die Behauptung zu überprüfen, wonach *Anstalt den Betrag von USD 14.154,58 (= USD 14.164,02 abzüglich Spesen) **aus eigenen Mitteln** in Erfüllung ihrer vertraglichen Verpflichtung an die GmbH bezahlt habe. Gleiches gelte für die Zahlung der *Anstalt an den Bw im Jahr 2003. Hinsichtlich einer angeblich offenen – dann wie behauptet von *Anstalt als Versicherungs- oder Garantieleistung beglichenen – Forderung gegen Fa. P finde sich lediglich ein handschriftlich ergänzter Vermerk auf den der BP am 8. Mai 2003 per Fax übermittelten Blättern

„Forderungen an ausländische Kunden – Stand per 06.05.2003“ und

Überweisungsbeleg/Gutschrifesanzeige vom 09.05.2000.

Zeitnah erstellte Unterlagen betreffend *Pietukhova* waren offenbar nie vorhanden.

- Art und Umfang der Tätigkeit von *Anstalt im Interesse der GmbH hätten bisher ebenso wenig nachgewiesen werden können wie die Sachausstattung dieser Einrichtung und ihre fachliche Kompetenz, die vereinbarte Leistung tatsächlich zu erbringen. Auf die bereits früher vorgehaltene Beschaffenheit der Anstalt (Sitzgesellschaft nach Liechtensteinischem Handelsrecht mit Domizil bei einem Treuhänder, ohne zweckentsprechende Ausstattung und Kompetenz) dürfe verwiesen werden.

- Das Zustandekommen des Versicherungsvertrages sei nicht nachvollziehbar gemacht worden, was beim UFS erhebliche Zweifel am Bestehen einer ernst gemeinten fremdüblichen Geschäftsbeziehung zwischen von einander unabhängigen Unternehmen geweckt habe – Zweifel, die der Bw bislang nicht habe ausräumen können. Der Inhalt des Vertrages – von einem Rechtsanwalt konzipiert – erscheine völlig unüblich, ignoriere er doch hinsichtlich des vereinbarten Leistungsgegenstandes (Exportforderungen der GmbH zu *versichern*) das diesbezüglich umfassende Betätigungsverbot, welchem die Anstalt nach dem Liechtensteinischen Versicherungsaufsichtsgesetz unterliege. Diesen Vertrag hätten der Bw und die Anstalt, vom Prüfer damit konfrontiert, erst im Jahr 2003 kurzerhand in einen *Garantieleistungsvertrag* umgedeutet, was insofern unverständlich bleibe, als es sich dabei keineswegs um eine bloße Umbenennung handle: Ansprüche auf Garantieleistungen könnten bei Forderungsausfall im vereinbarten Umfang ohne Prüfung des Schadensfalles erfolgreich geltend gemacht werden, während Versicherungsleistungen ihrem Wesen nach nur zu erbringen seien, wenn das Vorliegen bestimmter regelmäßig überprüfter Voraussetzungen (z. B. Schadensursache und Einhaltung der Sorgfaltspflicht des Versicherten) festgestellt worden

sei. Die bedungene Leistung sei jeweils eine grundlegend andere, was sich auf die vereinbarte Prämienhöhe auswirken müsste, was hier jedoch nicht der Fall gewesen sei.

- Der UFS hege den Verdacht, dass *Anstalt nicht die wahre Endempfängerin der Prämienzahlungen war, und dass die von ihr getätigten Anweisungen auf das Geschäftskonto der GmbH (insbesondere in 2000 und 2003) nicht aus ihren Eigenmitteln stammten. Vielmehr werde auf Grund fehlender Aufklärung der behaupteten Forderungsausfälle und fehlender Bekanntgabe der tatsächlich hinter der Anstalt stehenden Personen angenommen, dass diese Geldflüsse auf ungeklärten Umwegen zur Verschleierung ihrer tatsächlichen Herkunft aus Zahlungen der Lieferempfänger (sei es an die Anstalt in Liechtenstein oder auf ein unbekanntes (in- oder ausländisches) Konto im Einflussbereich der GmbH bzw. ihres Geschäftsführers) herbeigeführt wurden.

Der Bw antwortete

1. durch seinen Vertreter Sykora:

Hinsichtlich der geltend gemachten Vorsteuern und Aufwendungen aus der Einladung von Geschäftspartnern zum *Opernball 1998* werde der Ansatz laut Steuererklärung begehrt, da aus seiner Sicht die Einladung nicht vom Hintergedanken des Vergnügens getragen gewesen sei, sondern der Anregung und dem Anreiz gedient habe die Produkte der * zu vertreiben. Hinsichtlich des Streitpunktes *Anstalt verfüge der Bw über keine weiteren Unterlagen als die bereits bekannten. Die Bezahlung der vom Ausfall bedrohten russischen Kundenforderungen durch die Anstalt habe einen Ausweis als Schadensfall verhindert (eine solcher wäre gewinn mindernd zu verbuchen gewesen). Sollten die Zahlungen nicht anerkannt werden, müssten die Ausfälle in den eingereichten Wirtschaftsjahren Gewinn mindernd verbucht werden. Die Zahlungen (der Firma des Bw) an *Anstalt seien aus Sicht der damaligen Währungskrise Russlands entstanden (der Vertragspartner in Liechtenstein habe „eher den Charakter eines Ausfallsfonds“ gehabt). Die fraglichen Kunden seien in den Konkurs geschlittert und leider nicht mehr auffindbar;

2. durch seinen weiteren Vertreter Dr. Schilling:

Zum Komplex *Anstalt

Alle angesprochenen Unterlagen zum Forderungsausfall P (2000) seien während der Betriebsprüfung vorgelegt worden, Kopien bzw. Vermerke müssten sich im Arbeitsbogen des Prüfers befinden.

Der Kontakt zur *Anstalt sei „durch Empfehlung“ erfolgt. Der Abschluss habe das politische Risiko ausschalten sollen. Dazu hätten sich nur Unternehmen in der Schweiz und in Liechtenstein bereit gefunden, weil dort die Absicherung solcher Verträge z. B. durch

Rückversicherung, Termingeschäfte, Wetten oder Garantieübernahmen im Vergleich zu Ö.

leichter durchführbar sei. (Genannte) inländische Kreditversicherungen hätten (*gemeint:* damals) solche Risiken nicht übernommen.

Mit *Anstalt habe man einen individuellen Garantieleistungsvertrag geschlossen. Die Garantieleistung sei erst nach Prüfung der Voraussetzungen – Forderungsausfall und das Verstreichen eines gewissen Zeitraums – getätigt worden. Die bezahlten Entgelte hätten kalkuliert werden können. Ohne Absicherung hätte das Unternehmen die Umsätze (*gemeint:* in den Zielländern) nicht gemacht. Ein Garantievertrag (§ 880a ABGB) bzw. ein Versicherungsvertrag (§ 881 iVm § 1288 ABGB) führten wirtschaftlich zum selben Ergebnis: Forderungsverluste zu minimieren.

Im Übrigen decke die Österreichische Kontrollbank die Risiken österreichischer Unternehmen durch Versicherung, Garantien oder durch eine Mischform ab.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorsteuern aus den Kosten für den Besuch des Opernballs 1998

Das Berufungsbegehren ist unbegründet: Wie von der Amtspartei zutreffend aufgezeigt, sind Vorsteuern aus Kosten für eine Einladung zum Besuch des Opernballs gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 nicht abziehbar, da solche von der GmbH für einen Gesellschafter und seine Gäste übernommene Aufwendungen, mögen sie auch durch den Betrieb der GmbH bzw. die berufliche Stellung ihres geschäftsführenden Gesellschafters bedingt bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften (hier: der GmbH) angefallen sein, repräsentativen Charakter haben, der privaten Lebensführung des Ballbesuchers dienen und geeignet sind, sein gesellschaftliches Ansehen zu fördern. Derartige von der GmbH übernommene Kosten stellen als in der Gesellschafterstellung des Nutznießers wurzelnde Vorteilszuwendungen grundsätzlich gemäß § 8 Abs 2 KStG 1988 verdeckte Gewinnausschüttungen an den Gesellschafter (Bw) dar. Abweichend davon wären solche Aufwendungen der GmbH und die darauf entfallenden Vorsteuern nur dann und nur im Umfang der Kosten bzw. Vorsteuern für eingeladene Ballgäste Gewinn bzw. Zahllast mindernd abzugsfähig, wenn sie der ***Werbung*** für das Kosten tragende Unternehmen gedient hätten. Um den Werbecharakter der Ballkosten nachzuweisen, hätte deren unmittelbarer Werbezweck und Werbeerfolg vom Bw objektiv nachvollziehbar dargestellt und belegt werden müssen. Dieser Nachweis ist ihm im Verfahren nicht gelungen. Seinem diesbezüglichen Vorbringen sowie den Umsatzanalysen kann entnommen werden, dass die von der GmbH eingeladenen Ballgäste, soweit es sich nicht um die begleitenden Ehegattinnen handelte, als Zwischenhändler oder als Vertriebspartner des Unternehmens diesem über die

Dauer des Referenzzeitraumes (1996 bis 12/2000) folgende Exportleistungen erbracht hatten
(in USD):

Kundengruppe Name	Monate ohne Ums	Ums 1996	Ums 1997	Ums 1998	Ums 1999	Ums 2000	Ums 96-00
2/N	5,7/97; 8-10+12/98; 1+2,4-6,9+10/99; 8+9+12/00	0	1.619.748,23	827.559,84	270.896,15	380.904,46	3.099.108,68
2/T	8/96,98,99 + 7/00	1.020.183,91	2.340.196,18	1.619.992,13	950.266,31	746.265,45	6.676.903,98
2/D	7/97; 6,7,9/98; 5-8/99	1.557.682,46	3.659.534,27	1.602.877,03	578.125,03	380.919,12	7.779.137,91
2/B		4.518.132,22	8.636.617,06	4.697.343,15	731.852,65	976.969,75	19.560.914,83
2/S & U		0	0	0	558.767,01	731.855,50	1.290.622,51
1000/AAC-S/G		13.600,00	55.082,60	0	19.440,00	9.935,50	98.058,10
		7.109.598,59	16.311.178,34	8.747.772,15	3.109.347,15	3.226.849,78	38.504.746,01

Ein Zusammenhang zwischen der Einladung zum Opernball 1998 und irgend einer Umsatzerweiterung nach 1997 wird aus dieser Umsatzanalyse nicht erkennbar, eine Werbewirkung konnte der UFS somit nicht feststellen. Darüber hinaus blieb der Inhalt behaupteter unternehmensspezifischer Werbegespräche mit den Gästen während des Balls trotz Aufforderung zur Bekanntgabe völlig im Dunkeln.

Es mag zutreffen, dass den eingeladenen Personen, soweit sie die osteuropäischen Importfirmen repräsentierten, eine wichtige Rolle beim Auf- und Ausbau der Geschäftsbeziehungen der Großhandelsfirma des Bw zukam. Dass aber die Einladung zum Opernball 1998 einem gezielten Werbezweck in Bezug auf das Handelsprodukt (Staubsauger made in USA) diente und eine konkret feststellbare Werbewirkung gezeitigt hätte, ist aus den dargebotenen Beweismitteln gerade nicht erkennbar; einen anderen Nachweis konnte der Bw für den Charakter der Ballkosten als betrieblich veranlassten Werbeaufwand der (damaligen) GmbH nicht erbringen. Welche Absatz fördernden, das Exportvolumen nachweisbar steigernden Fachgespräche der Bw mit seinen Gästen *gerade auf dem Opernball* geführt hatte, war den allgemein gehaltenen Ausführungen, die sich mit einem Hinweis begnügten, im Geschäftsladen seien „Incentives“ ein allgemein übliches Werbeinstrument, nicht zu entnehmen. Damit erscheint weder der konkrete Werbezweck noch der Werbeeffekt der Opernalleinladung ausreichend dargetan, geschweige denn nachgewiesen. Die strittigen sonstigen Leistungen (Vorleistungen) wurden nicht für Zwecke des Unternehmens ausgeführt, die dafür von der GmbH entrichteten Entgelte stellen überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 12 Abs 1 Z 3 KStG 1988 dar (verdeckte Ausschüttung iSd § 8 Abs 2 KStG, die bei der Ermittlung des Einkommens der Körperschaft außerbilanzmäßig hinzuzurechnen ist). Es liegt somit kein Fall des § 12 Abs 1 Z 1 Satz 1 UStG 1994 vor, weshalb die Berufung, soweit sie gegen den Umsatzsteuerbescheid für 1998 gerichtet ist, im Grunde des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 als unbegründet abzuweisen war.

Vorsteuern für gewerblich angekaufte und weiterveräußerte Motorräder (2000)

Mit diesem Berufungsbegehren befindet sich der Bw im Recht: Wie aus Stellungnahme und Erledigungsvorschlag des Außenprüfers hervorgeht (in der abweisenden Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes aber unberücksichtigt geblieben ist), war die Lieferung der in das Umlaufvermögen der GmbH angeschafften und sodann weiterveräußerten Motorräder im Inland für das Unternehmen ausgeführt worden, so dass der zum Vorsteuerabzug berechtigende Tatbestand des § 12 Abs 1 Z 1 Satz 1 UStG 1994 erfüllt erscheint. Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2000 war daher im Umfang des Streitpunktes Folge zu geben.

Umsatzsteuer 1998 und 2000

Der Bw hat zuletzt auch vorgebracht, die erklärten Betriebserlöse aus Lieferungen an P wären bei Nichtanerkennung der Leistungsbeziehung zur *Anstalt steuerlich zu eliminieren, da in diesem Fall kein Betriebserfolg, sondern ein a. o. Betriebsaufwand (uneinbringliche Exportforderung) vorläge. Nachdem es sich beim Faktum P (Rechnungen aus 1998 und 1999) um einen gemäß § 6 Abs 1 Z 1 UStG 1994 steuerbefreiten Umsatz handelt, bleiben die Umsatzsteuerbescheide von der ertragsteuerlichen Beurteilung der empfangenen Zahlungen (siehe weiter unten) in ihrem Spruch unberührt.

Vorsteuern aus Reisespesen (1998 – 2000)

Soweit auf Rechnung der GmbH angefallene und von dieser bezahlte Reisespesen im Strafverfahren gegen den untreuen Buchhalter O als von diesem selbst – und nicht vom Bw – konsumiert festgestellt wurden, hat das Finanzamt diese in seinen Bescheiden über Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 – 2000 als zum Vorsteuerabzug berechtigenden außerordentlichen Betriebsaufwand ohnedies anerkannt. Darüber hinaus anfallende Kosten und Vorsteuern für Reisen in verschiedene Länder (zumeist außerhalb des Zielgebietes Osteuropa) waren nicht erkennbar durch den untreuen Buchhalter verursacht worden. Während diese weiteren Flugbelege und Hotelrechnungen auch auf den Bw und seine Ehegattin lauten, ist ihm der Nachweis einer zweckentsprechenden – etwa zivilgerichtlichen – Rechtsverfolgung hinsichtlich dieser behaupteten weiteren Fälle von Veruntreuung durch den genannten Buchhalter nicht gelungen. Dass der Bw auf eine Zivilklage und damit verbundene sonstige Beitreibungsbemühungen aus Kostengründen und wegen Aussichtslosigkeit (O sei nach seiner Entlassung ohne Vermögen und Einkommen dagestanden) verzichtet habe, wertet der Senat als beweislos aufgestellte Schutzbehauptung. Einen Nachweis für die betriebliche Veranlassung eines anderen Teiles der Reisekosten (erwähnt werden „Meetings“ beim US-amerikanischen Hersteller bzw. auf dessen Einladung außerhalb der USA, dies jedoch ohne Beleg für den betrieblichen/beruflichen Zusammenhang) ist der Bw schuldig geblieben. Zudem hat er die Bereiche **Reisekosten O** und **Reisekosten für den Gesellschafter-Geschäftsführer** undurchschaubar vermengt und insoweit den naturgemäß nur ihm bekannten Sachverhalt weder aufgeklärt noch sein jeweiliges Mehrbegehren:

Vorsteuern aus

a. o. Aufwand/fremd verursacht + Reiseaufwand/betrieblich veranlasst

getrennt beziffert. Der UFS konnte daher zusätzlichen durch den Betrieb der GmbH veranlassten und mit abzugsfähiger Vorsteuer belasteten Reiseaufwand des Bw aus dem Volumen der ohne Konkretisierung behaupteten zusätzlichen Veruntreuungsfälle nicht

herausschälen. Auf die weiter unten angestellten ertragsteuerlichen Erwägungen zur verbundenen verdeckten Ausschüttung wird verwiesen.

Verdeckte Gewinnausschüttung – Opernball 1998

Auf die Ausführungen betreffend Umsatzsteuer wird verwiesen. Abgesehen davon, dass Kosten eines Opernballbesuches beim Bw und seiner Ehegattin, wenn sie von diesen selbst getragen würden, Kosten ihrer privaten Lebensführung wären und daher die Übernahme der Aufwendungen durch die GmbH – insoweit unbestritten – eine in der Gesellschafterstellung der Begünstigten wurzelnde Vorteilsgewährung und damit eine verdeckte Gewinnausschüttung an sie darstellt, erfahren auch die Kosten der Einladung weiterer Ballgäste des Bw und seiner Ehegattin keine andere steuerliche Beurteilung. Das Finanzamt hat zwar in der Begründung des angefochtenen Körperschaftsteuerbescheides, den Prüferfeststellungen laut Tz 26 des Berichtes folgend, die gesamte Ausschüttung als dem Bw zugeflossen angenommen und die vom Bw als (Mehrheits-) Gesellschafter getragene, auf den gesamten Ausschüttungsbetrag entfallende KEST als Forderung an diesen allein dem K-Gewinn außerbilanziell hinzugerechnet, während mangels Vorliegens entsprechender Umstände eine Ausschüttung nach Gesellschaftsanteilen (zu 90% an den Bw und zu 10% an die Ehegattin) sowie anteilige KEST- Tragung zu unterstellen war. Dies bleibt jedoch ohne Belang, weil sich auf Ebene der Körperschaft bei richtiger Zuordnung der Ausschüttungsbeträge an die (damaligen) Gesellschafter kein vom angefochtenen Bescheid abweichendes Körperschaftsteuerpflichtiges Einkommen ergibt.

Verdeckte Gewinnausschüttungen – Reisespesen (1998 – 2000)

Die GmbH hat Reisespesen des Bw und seiner Ehegattin übernommen, die im Umfang der Feststellungen durch die Außenprüfung nicht betrieblich veranlasst erscheinen .Der private Charakter dieser Reisen ist schon daraus erkennbar, dass jeweils das Ehepaar auf den Flug- und Hotelrechnungen aufscheint (die Frau war Minderheitsgesellschafterin der GmbH ohne Funktion im Betrieb). Dass es sich dabei um keine betrieblich veranlassten Reisen und Aufenthalte des Geschäftsführers handelte, räumt der Bw im Ergebnis selbst ein, wenn er vorbringt, auch diese Reisen seien dem untreuen Buchhalter zuzuordnen, welcher sie im eigenen privaten Interesse unter missbräuchlicher Verwendung der Kreditkarten des Bw unternommen habe. In diesem Zusammenhang wird angemerkt, dass der Bw außerstande war, den Bezug zu seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der GmbH nachvollziehbar darzulegen, diese Reisen vielmehr dem untreuen ehemaligen Buchhalter O anlastete und somit dessen Konsumsphäre zuordnete. Waren aber die Reisen nicht im Auftrag der GmbH unternommen worden, dann können sie – bei Zurechnung an den Bw und seine Gattin – auch nicht betrieblich veranlasst gewesen sein. Zu Recht wurde daher dieser Aufwand als in der

Gesellschafterstellung des Bw wurzelnde Vorteilsgewährung an ihn und ihm nahe stehende Personen beurteilt, wobei der Ausschüttungsbetrag und die KEST- Forderung der GmbH richtigerweise anteilig auch der Gattin als Gesellschafterin der GmbH im Ausmaß ihres damaligen Gesellschaftsanteiles zuzuordnen sind, was aber wie schon ausgeführt an der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage nichts ändert.

Außenbilanzielle Zurechnung – *Anstalt Liechtenstein (1998 – 2002)

Den vom Bw unter den Aufwandspositionen „Sachversicherung“ und „Versicherung Dollar“ verbuchten Zahlungen der Fa. *Handelsgesellschaft_mbH an *Anstalt – ob sie nun Versicherungs- oder Garantieleistungen darstellen sollen – bleibt die steuerliche Anerkennung als Betriebsausgaben versagt, weil der UFS die Geldflüsse von der GmbH an *Anstalt (1997-2003) als Scheinhandlungen im Zuge der als Scheingeschäft beurteilten Vereinbarung vom 2.1.1997 ansieht (§ 23 Abs 1 BAO):

1. Die Anstalt konnte als bloße Domizilgesellschaft Leistungen der behaupteten Art mangels erkennbarer Ausstattung mit hinreichendem Kapital und irgend welchem (geschweige denn geeignetem) Personal gar nicht erbracht haben, zumal die *Versicherung* oder *Garantie* von uneinbringlichen Exportforderungen jedenfalls nicht ihren im aktenkundigen

Öffentlichkeitsregister Liechtenstein – Hauptregister (vor dem Inkrafttreten des PGR-G vom 20.12.2002, LGBl. 2003/Nr. 63, im Handelsregister) eingetragenen Geschäftsgegenstand bildeten (dort: Vermögensanlage und -verwaltung, Halten von Beteiligungen und anderen Rechten, mit dem Zusatz: „die Anstalt übt kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe aus“) und die Anstalt somit als Holdinggesellschaft fungierte, mit den – wie erkundet – faktischen Geschäftsbereichen *Wertpapiermakler* und *Wertpapierhändler*, *Patentinhaber* und *Lizenzgeber*, alle im Kundenkreis *Industriebetriebe*.

2. Nach dem Liechtensteinischen Versicherungsaufsichtsgesetz (VersAG) vom 6.12.1995, LGBl 23/1996, war die mit nur CHF 20.000,00 Eigenkapital ausgestattete, und mit dem oben genannten Geschäftsgegenstand im Handels- bzw. Öffentlichkeitsregister erfasste Anstalt zur Ausübung des Versicherungsgewerbes und zur Erbringung derartiger Leistungen – laut Vertrag vom 2. Jänner 1997: *Versicherung* von Exportforderungsausfällen; 2003 in Abwehrreaktion auf die eingangs beschriebenen Prüferfeststellungen erstmals formlos umgedeutet in *Ausfallgarantien* – weder innerhalb noch außerhalb des Fürstentums jemals befugt (zu den nicht erfüllten Voraussetzungen vgl. die Bestimmungen des VersAG, Art. 12 Abs 1/Bewilligungspflicht; Art. 13/Bewilligungsgesuch; Art. 14/Mindestkapital). Wie aber eine mit nur CHF 20.000,00 Eigenkapital ausgestattete Anstalt, die kein kaufmännisch geführtes Gewerbe ausübt sondern Fremdvermögensverwaltung betreibt, *Ausfallgarantien* für Exportforderungen in der vorliegenden Größenordnung übernehmen können soll, erscheint

dem UFS aus betriebswirtschaftlicher Sicht sowohl der Garantieleistungsverpflichteten als auch des Garantieleistungsempfängers nicht nachvollziehbar. Über die im Liechtensteinischen Register eingetragenen Unternehmensdaten, die einer ernst gemeinten Vereinbarung der strittigen Art unüberwindlich entgegenstanden, hätte sich der Bw jedenfalls informieren können und müssen. Dass dessen ungeachtet die Vereinbarung vom 2.1.1997 geschlossen wurde, weist auf das Vorliegen eines Scheingeschäfts hin.

3. Die Umstände des Vertragsabschlusses mit *Anstalt erlauben anzunehmen, dass keine ernst gemeinte Leistungsbeziehung sondern ein Scheingeschäft vorliegt. Dessen steuerliche Unbedenklichkeit wollte der Bw bzw. die von ihm geleitete GmbH, neben den Gewinn mindernd abgesetzten „Prämien-“ Zahlungen, mit als „Versicherungs-/Garantieleistungen“ deklarierten Überweisungen 2000 und 2003 aus Liechtenstein an die GmbH im Sinne behaupteter Vertragserfüllung durch *Anstalt plausibel machen.

3.1. Zu den auffälligen Besonderheiten der Vereinbarung zählen folgende Umstände:

- Die angeblich im selben Gegenstand vorher gepflogenen Sondierungen und Verhandlungen mit einer einschlägigen Schweizer Firma blieben völlig im Dunkeln.
- Der Bw konnte nicht daran, wie es zur Auswahl von *Anstalt als Vertragspartner kam. So legte er nicht offen, wer die Kontaktnahme „empfohlen“ hatte. Im Verlauf der Außenprüfung hatte er zwar behauptet, dass der Hinweis von seinem Rechtsanwalt gekommen sei, zog diese Behauptung aber im Berufungsverfahren wieder zurück, nachdem dieser Anwalt jegliche Mitwirkung an der Auswahl von *Anstalt dezidiert verneint hatte. Der Bw lieferte auch keinen Nachweis (etwa mit dem vom UFS- Referenten abgeforderten Schriftverkehr) über konkrete Verhandlungen, die zum Vertragsabschluss führten. Er war außerstande, von ihm selbst unternommene oder in Auftrag gegebene Recherchen über *Anstalt hinsichtlich ihrer materiellen bzw. personellen Ausstattung, fachlichen Eignung und rechtlichen Befugnis zur Ausübung des Versicherungsgewerbes darzulegen oder entsprechende Recherchen zu dokumentieren. Stattdessen wies er auf die „Jahrzehnte lange Betätigung“ der Anstalt und ihren guten Ruf hin, womit er seine Kenntnis dieser Firma darzutun versuchte – freilich ohne auszuführen, welcher Art die Betätigung der Anstalt war und wer über den guten Ruf derselben Beweis liefern könnte.
- Auf die Begebung einer Bankgarantie, wie sie laut den Ausführungen im vorgelegten Schreiben des Rechtsanwaltes üblich war, hatte der Bw hier – anders als angeblich in früheren Verhandlungen mit der Schweizer Firma – kurzerhand verzichtet und sich so auf namhafte Prämienzahlungen ohne korrespondierende Sicherheiten eingelassen.
- Die vorgebrachte Begründung für den Abschluss des Vertrages – der Bw habe seine Firma gegen das Risiko des Rubelverfalls absichern wollen, überzeugt nicht, da die Exportgeschäfte nicht in Rubel, sondern durchwegs in US-Dollar abgewickelt wurden; auf den volatilen

Wechselkurs des Rubels zum Dollar kam es dabei nicht an. Der Hinweis auf das Risiko politischer Unwägbarkeiten in der Russischen Föderation als Motiv für die Vereinbarung bleibt unverständlich, zumal der Bw an anderer Stelle die Möglichkeit, sich gegen solche Risiken zu versichern oder mit Garantien abzusichern, ausdrücklich verneint hat.

- Dass die eindeutig als Versicherungsvertrag intendierte, von einem österreichischen Rechtsanwalt konzipierte, abgeschlossene und bis zum Aufbrechen des Steuerstreites unmissverständlich wiederholt so bezeichnete Vereinbarung dann kurzerhand – und entgegen der Vertragsklausel über zwingende Schriftlichkeit jeder Änderung! – in einen *Garantieleistungsvertrag* umgedeutet wurde, wertet der UFS als bloßes Schutzverhalten im Steuerstreit und sieht dies als weiters starkes Indiz gegen die Ernsthaftigkeit einer steuerlich anzuerkennenden Vereinbarung gleich welchen Inhalts an: Denn es ist – wie im Verfahren vorgehalten, aber unerwidert geblieben – zivilrechtlich keineswegs bedeutungslos, ob eine Versicherung oder eine Garantie Not leidender Exportforderungen vereinbart wurde, unterscheiden sich doch die beiden Rechtsgeschäfte hinsichtlich der Bedingungen für ihre ordnungsgemäße Erfüllung ganz erheblich von einander: Ein Versicherer muss leisten, wenn der Versicherte die allgemeinen Geschäftsbedingungen (Versicherungsbedingungen) eingehalten, insbesondere die Umstände des Schadensfalles nachgewiesen hat und grobe Fahrlässigkeit auf seiner Seite nicht vorliegt. Ein Garantieverpflichteter hingegen muss immer leisten, wenn die vertraglich festgelegten, typischer Weise nur formal definierten Voraussetzungen vorliegen, eine nähere Überprüfung des Schadensfalles erfolgt nicht. Dass sich die Prämienhöhe und die Art ihrer Ausmessung nach der Art des abgeschlossenen Rechtsgeschäftes richtet, scheint die Vertragspartner ungeachtet der Größenordnung der wechselseitig eingegangenen Rechte und Pflichten nicht gekümmert zu haben.

3.2. Auch die Implementierung des Vertrages durch den „Versicherer“, insbesondere der kalendarische Ablauf von „Schadensfällen“ und „Ausfallszahlungen“ weckte beim UFS erhebliche Bedenken; der Bw hat diese im Verfahren nicht ausgeräumt:

- Der einzige im Streitzeitraum feststellbare Geldfluss aus Liechtenstein vom 9. Mai 2000 auf ein Geschäftskonto der GmbH im Betrag von USD 14.164,02 (deklariert als Erfüllung der vertraglichen Zahlungsverpflichtung des „Versicherers“) blieb hinsichtlich der Umstände des angeblich damit verbundenen „Schadensfalles“ P völlig unaufgeklärt. Alle für die konkreten Vorgänge relevanten Unterlagen seien – so der Bw im Antwortschreiben vom 19. Oktober 2009 an den UFS – dem Prüfer übergeben worden; sie „bzw. die Vermerke darüber“ müssten sich im Arbeitsbogen befinden. Er selbst habe dazu nichts mehr. Aus dem Arbeitsbogen des Prüfers geht freilich hervor, dass abgesehen von zwei Rechnungen/14.12.19 **98** (USD 89.458,00 bzw. USD 2.273,08), einer Rechnung/22.12.1999 (USD 14,00) und dem erwähnten Banküberweisungsbeleg/9.5. **2000** keinerlei Beweismittel zum hier

interessierenden Faktum vorgelegt wurden.

Den in Rede stehenden angeblichen Forderungsausfall P und die angeblich dafür geleistete Ersatzzahlung von *Anstalt hat der Bw auf einer am 6. Mai 2003 im Zuge der Prüfung maschinell angefertigten Auflistung anderer zu diesem Zeitpunkt noch offener Forderungen aus Exportlieferungen teils weit zurückliegender Zeiträume mit handschriftlichem Zusatz vermerkt. Der Vermerk wurde mit dem Eingang beim Finanzamt am 8. Mai 2003 erstmals aktenkundig. Ausgehend von diesem Schriftstück und ohne Bezug zum Faktum P fertigte der Bw sodann diverse „Kontenabstimmungen“ betreffend einzelne Großabnehmer der GmbH und die verbundenen Zahlungsaufenstände zum jeweils kundenbezogen aktuellen Stichtag (meist: 6.5.2003) an und vermerkte darauf unter einem den Eingang des jeweils offenen Betrages infolge Sammelüberweisung durch *Anstalt am 2. Juni 2003. Diese Unterlagen und die damit dokumentierten Zahlungseingänge wurden somit gleichfalls erst im Zuge der Außenprüfung – und erkennbar allein in Reaktion darauf – für Geschäftsjahre bis 2003 erzeugt und sind daher keine zeitnah entstandenen authentischen Beweismittel. Der Inhalt dieser Aktenstücke erhärtet den Verdacht auf das Vorliegen eines Scheingeschäfts zwischen *Anstalt und der GmbH, so dass der UFS es für erwiesen hält: Sämtliche dieser angeblich Not leidenden Forderungen gegen verschiedene Abnehmer waren, obwohl sie aus verschiedenen teils lange zurückliegenden Zeiträumen stammten und damals offenbar keinen Anlass für eine Mahnung boten (vgl. die Blätter 125-132 im Schnellhefter „*Anstalt“), mit der Sammelüberweisung vom 2. Juni 2003 durch den Vertragspartner beglichen worden, obwohl die strittige „Vereinbarung“ termingebundene Meldungen der GmbH bzw. umgehende Ersatzzahlungen des „Versicherers“ (bzw. „Garanten“) vorsah, was wohl eingehalten worden wäre, wenn es sich um eine ernst gemeinte Leistungsbeziehung gehandelt hätte. Auf die Einhaltung der weiter oben wiedergegebenen Vertragsbestimmungen durch *Anstalt hatte der Bw jedoch seit 1997 bis zum Aufbrechen des Steuerstreites 2003 kein Augenmerk und auch in weiterer Folge offensichtlich keinen besonderen Wert gelegt.

- Die gezahlten „Prämien“ standen sowohl jährlich als auch insgesamt in keinem Wertzusammenhang mit der 2000 von der Anstalt angeblich in Vertragserfüllung geleisteten Zahlung:

„Prämien“ 1998 - 02 (1997 nicht bekannt): € 864.254,44;

„Leistungen“ des Vertragspartners bis 02: USD 14.164,02 (2000; Schadensvergütungen 2001, in der Stellungnahme des Finanzamtes mit ATS 29.326,00 beziffert, waren offensichtlich auf die vom Prüfer nicht beanstandete neue „Sachversicherung“ ab 2000 zurückzuführen und berühren den hier strittigen Verkehrskreis nicht zumal der Bw Ersatzleistungen von *Anstalt nur in 2000 und 2003 behauptet hat). Dabei fällt auf, dass die Zahlung am 9.5.2000 ohne rechtliche Verpflichtung der Anstalt erfolgt sein muss: Seit der Rechnungsausstellung am

14.12.1998 bis zur „(Versicherungs- oder) Garantieleistung“ waren beinahe 17 Monate verstrichen. Somit hatte die GmbH ihre am 9.5.2000 angeblich noch offene Forderung weder fristgerecht noch nachweislich überhaupt je eingemahnt (abverlangter Schriftverkehr wurde nicht vorgelegt), was aber nach den Bestimmungen der „Vereinbarung“ Voraussetzung für eine Leistungspflicht des Vertragspartners gewesen wäre.

- Mit der Zahlung aus Liechtenstein an die GmbH am 2.6.2003 verhält es sich ebenso. Ihre Beurteilung als Scheinhandlung wird dadurch erhärtet, dass *Anstalt „geleistet“ hat, obwohl sich die beglichenen Außenstände aus teilweise mehr als ein Jahr alten Forderungen zusammensetzten und die Anstalt somit ohne rechtlich durchsetzbaren Anspruch der GmbH zahlte, was bei Vorliegen einer ernsthaft gewollten Versicherungs- oder Garantievereinbarung undenkbar erscheint. Der einheitliche Zahlungszeitpunkt 2.6.2003 erklärt sich nicht aus der Erfüllung einer vertraglich festgelegten Leistungspflicht, sondern in Wahrheit aus dem Reagieren des Bw auf die Bedenken der Abgabenbehörde (des Prüfers) hinsichtlich des wahren Willens der am Rechtsgeschäft Beteiligten.

Außenbilanzielle Zurechnung – *Anstalt Liechtenstein (2001 und 2002)

Die vorstehenden Erwägungen gelten in gleicher Weise für die Streitjahre 2001 und 2002. Gesondertes Vorbringen dazu hat der Bw im gesamten Verfahren nicht erstattet.

Der UFS wertet daher sämtliche streitgegenständlichen Prämienzahlungen und Geldrückflüsse als Vorgänge im Rahmen eines einheitlichen Scheingeschäftes mit *Anstalt. Hinter der „Vereinbarung“ steht in Wirklichkeit gar kein ernst gemeintes (zweiseitig verbindliches) Rechtsgeschäft. Die äußere Erscheinung eines Vertrages sollte vielmehr bloß den Rahmen dafür abgeben, den wahren Willen der Beteiligten zu verdecken. Dieser bestand darin, die jeweilige Körperschaftsteuerbelastung der GmbH durch Geltendmachung vorgetäuschter Betriebsausgaben zu verringern. Dagegen wandte der Bw zuletzt – von seinen weiter oben verworfenen Ausführungen abgesehen – nur mehr ein, es müssten allenfalls die Exporterlöse der Jahre 1998 - 2002 um nicht als Garantieerfüllung anerkannte Leistungen der *Anstalt gekürzt werden, weil dann eben in diesem Umfang von uneinbringlichen Forderungen auszugehen sei. Dieser Einwand führt die Berufung nicht zum Erfolg: Gänzlich unerwidert und erst recht unwiderlegt blieb der Vorhalt im Schreiben des UFS- Referenten vom 25. Jänner 2010, wonach (mit näherer Begründung dort) angenommen werde, dass *Anstalt nicht die wahre Endempfängerin der Prämienzahlungen war, und dass die von ihr getätigten Anweisungen auf das Geschäftskonto der GmbH 2000 und 2003 nicht aus Eigenmitteln der Anstalt stammten. Vielmehr werde mangels Aufklärung der behaupteten Forderungsausfälle und mangels Bekanntgabe der hinter der Anstalt stehenden Personen angenommen, dass die erwähnten Geldflüsse auf ungeklärten Umwegen zur Verschleierung ihrer tatsächlichen

Herkunft aus Zahlungen der Lieferempfänger, sei es an die Anstalt oder auf ein ho. unbekanntes Konto im Einflussbereich der GmbH oder ihres Geschäftsführers, herbeigeführt wurden. Diese Annahmen hält der UFS nach dem Ergebnis des Verfahrens für schlüssig. Er geht davon aus, dass die in Rede stehenden Forderungsausfälle tatsächlich nicht eingetreten sind, und dass der in den angefochtenen Bescheiden herangezogene Betriebserfolg der Streitjahre dementsprechend ungekürzt anzusetzen ist. Ob *Anstalt für ihre „Mühewaltung“ im Rahmen des Scheingeschäftes ein Honorar in welcher Höhe immer verrechnet hat, ob bzw. von wem dieses bezahlt wurde und wie derartige Zahlungen ertragsteuerlich zu beurteilen sind, kann als unerheblich auf sich beruhen, da der Bw diesbezüglich kein Vorbringen erstattet hat.

Über die Berufungen war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter Umsatzsteuer 2000 (ATS+€)

Wien, am 11. März 2010