



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 12

GZ. RV/0996-W/07,
miterledigt RV/0994-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Maria Grohe und die weiteren Mitglieder Dr. Alexander Hajicek, Dr. Karl Stetter und Michael Schediwyl-Klusek über die Berufungen der XCF-GmbH, vertreten durch ABX_WTH-GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes X.Y. betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1995, 1996 und 1998 bis 2001 sowie Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 bis 2001 entschieden:

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 bis 2001 werden abgeändert.

Die Berufungen betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1995, 1996, 1998, 1999 und 2001 werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1995, 1996, 1998, 1999 und 2001 bleiben unverändert.

Die Festsetzung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001 erfolgt endgültig.

Der Berufung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2000 wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2000 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Zur Vorgeschichte des Streitfalles wird auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 1.12.2010, GZ RV/4372-W/02 verwiesen.

Die Berufungswerberin (idF auch nur kurz Bw) ist eine GmbH. Bei der Bw fand eine die Streitjahre betreffende Betriebsprüfung statt.

In ihrem Bericht bzw in der Niederschrift über die Schlussbesprechung führte die Prüferin aus:

Allgemeines

a) Bezeichnung

Die Gesellschaft wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 14.10.1992 als "B BeteiligungsGmbH" gegründet. Die derzeitige Firmenbezeichnung lautet Bw. Immobilienbeteiligungs GmbH, im folgenden Text als "Bw." bezeichnet. Da die Gesellschaft im Prüfungszeitraum 1995 bis 2001 als "XYZ. GmbH" geführt wurde, wurde diese Bezeichnung auch im Niederschriffttext beibehalten und die Kurzbezeichnung "Bw" gewählt.

b) Umgründungen

Im Prüfungszeitraum wurden mehrere Umgründungsakte gesetzt, welche die geprüfte Gesellschaft betrafen:

Mit Verschmelzungsvertrag vom 23.9.1997 wurde die RRZ GmbH als übertragende Gesellschaft nach den Bestimmungen des Art I UmgrStG mit der Bw verschmolzen. (Stichtag 31.12.1996).

Die RUB GmbH wurde mit Verschmelzungsvertrag vom 27.9.2000 als übertragende Gesellschaft gemäß Art I UmgrStG mit der geprüften Gesellschaft verschmolzen.

Der Teilbetrieb "Versicherungs- und Immobilienmakler" der Bw wurde mit dem Einbringungsvertrag vom 25.9.2001 nach Art III UmgrStG inklusive der Liegenschaften EZ dddd und eeee der KG X-Ort sowie der Liegenschaft EZ gggg, GB hhhh Y-Ort in die RT*** Immobilienmakler GmbH eingebbracht.

Ab 1.7.1999 wurde zivilrechtlich eine atypisch stille Gesellschaft (StNr nn_zzz/1111) mit der L*entwicklungs GmbH als atypisch still Beteiligter und der Bw als Geschäftsherrn begründet, welche jedoch vom zuständigen Finanzamt nicht anerkannt wurde.

I. Umsatzsteuer

1. Konsulententätigkeit für die Fa. W-O GmbH 1995 und 1996

In den Jahren 1995 und 1996 wurden an die Fa. W-O GmbH, ..., Rechnungen über "Konsulententätigkeit im Zusammenhang mit dem Betrieb von 'Automaten-Casinos' auf dem Gebiet der Slowakischen Republik" über einen Betrag von jeweils ATS 35.000,00 ausgestellt.

Die textgleichen Rechnungen AR Nr
 158 vom 1.6.1995,
 179 vom 1.8.1995,
 181 vom 31.8.1995,
 200 vom 29.9.1995,
 241 vom 3.11.1995,
 318 vom 8.12.1995 und
 332 vom 28.12.1995
 über jeweils ATS 35.000,00 werden im Jahr 1995;

sowie die textgleichen Rechnungen AR Nr

13 vom 31.1.1996,
 27 vom 4.3.1996,
 51 vom 2.4.1996,
 74 vom 2.5.1996,
 88 vom 3.6.1996,
 111 vom 2.7.1996,
 121 vom 1.8.1996,
 143 vom 2.9.1996,
 168 vom 2.10.1996,
 182 vom 4.11.1996,
 202 vom 3.12.1996 und
 226 vom 30.12.1996

über jeweils ATS 35.000,00 werden im Jahr 1996

gemäß § 1 Abs 1 UStG 1995 iVm § 3a Abs 10 und Abs 9 leg. cit. der inländischen Umsatzsteuer unterzogen.

Die Erhöhung des Gesamtbetrages der vereinbarten Entgelte und die Erhöhung des Umsatzes zu 20% beträgt

1995	1996
ATS	ATS
245.000,00	420.000,00

2. A. 1998

Auf den Punkt 7 dieser Niederschrift wird verwiesen.

Die Erhöhung des Gesamtbetrages der vereinbarten Entgelte und des Umsatzes zu 20% beträgt

1998
ATS
75.000,00

3. F Beratungstätigkeiten 1999

Auf den Punkt 13 dieser Niederschrift wird verwiesen.

Die Vorsteuerkürzung beträgt

1999
ATS
240.000,00

4. R*gasse Errichtungs- und Vermietungs-AG

Auf Punkt 14 dieser Niederschrift wird verwiesen.

Die im Jahr 2000 geltend gemachte Vorsteuer aus der Vermittlungsleistung der Fa. Zi*** Immobilien Treuhand GmbH (ER 450 vom 28.11.2000) wird gemäß § 12 Abs 3 UStG 1994 nicht anerkannt.

Die Vorsteuerkürzung beträgt im Jahr 2000

ATS
480.000,00

5. Beteiligung AS*** 2000

Auf den Punkt 8 dieser Niederschrift wird verwiesen.

Die Erhöhung des Gesamtbetrages der vereinbarten Entgelte und des Umsatzes zu 20% beträgt

2000
ATS
45.000,00

6. Berufung gegen den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001

Gegen den am 22.12.2004 ergangenen Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2001 hat der steuerliche Vertreter der geprüften Gesellschaft mit der Eingabe vom 5.1.2005, im zuständigen Finanzamt eingelangt am 7.1.2005, Berufung erhoben.

Dieser Berufung liegt ein vorläufiger Umsatzsteuerbescheid 2001 gemäß § 200 Abs 1 BAO zugrunde, in dem ausgeführt wurde, dass zumindest der mit der ER 305 vom 25.9.2001 in Zusammenhang stehende Vorsteuerabzug nach Meinung der Bp zu Unrecht erfolgte.

Zu dieser Eingangsrechnung, angeblich ausgestellt durch Mag. S. R** und Dr. H. R**, AdresseWien, liegen der Bp nun die Aussagen dieser Personen vor. Beide verneinen ausdrücklich, diese Rechnung ausgestellt zu haben, und betonen, dass sie einen Betrag von ATS 700.000,00 als Entschädigungszahlung von Herrn Fx*** L*** persönlich erhalten haben. Diese Zahlung erfolgte als Ausgleich für die im Zuge der Bautätigkeiten auf den Grundstücken EZ dddd und eeee, GB fffff X-Ort, entstandenen Beschädigungen des Altbaumbestandes auf dem Grundstück von Mag. S. und Dr. H. R**. Dieser Sachverhalt wurde dem steuerlichen Vertreter im Zuge einer Besprechung am 28.1.2005 mitgeteilt und die entsprechenden Unterlagen übermittelt.

Die Bp würdigt diesen Sachverhalt im Hinblick auf § 11 Abs 14 UStG in Verbindung mit § 12 Abs 1 UStG und versagt den Vorsteuerabzug aus dieser Rechnung.

II. Körperschaftsteuer

Bilanzielle Änderungen

7. A. 1998

Die mit der ER 40 vom 21.4.1998 von der Firma A. in Rechnung gestellte Leistung der "Spezialsteuerberatung hinsichtlich des Projektes Q-Holding" wird von der Bp, da diese Leistung nicht für das geprüfte Unternehmen erfolgte, als Forderung im Jahr 1998 eingestellt und der Umsatzsteuer unterzogen (Auf Punkt 8 der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 18.5.2005 wird verwiesen).

Diese Verrechnungsforderung an die Q-Holding (nunmehr Bw Holding GmbH) wird entsprechend ab April 1998 mit 5% verzinst.

Die Erhöhung der Forderungen einschließlich Verzinsung beträgt

1998	1999	2000	2001
ATS	ATS	ATS	ATS
93.000,00	97.650,00	102.532,50	107.659,13

Die Erfolgsauswirkung beträgt

1998	1999	2000	2001
ATS	ATS	ATS	ATS
93.000,00	4.650,00	4.882,50	5.126,63

Auf den Punkt 2 der Niederschrift wird verwiesen.

8. Beteiligung AS*** 2000 (Forderung V.)

Im Jahr 1999 wurde die Beteiligung an der "AS*** Budapest" im Anlagevermögen der geprüften Gesellschaft aktiviert.

Im März 2000 wurde eine Kapitalerhöhung an der AS*** Budapest von der geprüften Gesellschaft übernommen, sodass insgesamt der Buchwert ATS 32.574.748,65 betrug. Mit Kaufvertrag vom 30.6.2000 wurden die Anteile an dieser Gesellschaft an die V. Beteiligungs AG um ATS 32.000.000,00 verkauft.

In der Anlage zur Stellungnahme zu diesem Geschäft vom 18.5.2005 wird nun ein Treuhandvertrag zwischen der geprüften Gesellschaft und der V. Beteiligungs AG vorgelegt. Unter Punkt II dieses Vertrages erklärt und bestätigt die geprüfte Gesellschaft, dass "sie diesen Geschäftsanteil zwar im eigenen Namen, jedoch auf Rechnung des Treugebers (- der V. Beteiligungs AG) besitzt und erworben hat und dass dieser ihr die hiefür erforderlichen Mittel zur Verfügung gestellt hat."

Unter Punkt IV dieses Vertrages "verpflichtet sich der Treugeber (- die V. Beteiligungs AG), die Treuhänderin hinsichtlich aller Abgaben, Kosten und sonstigen Verbindlichkeiten und Verpflichtungen, die dieser aus der Treuhandschaft hinsichtlich des für den Treugeber treuhändig innegehabten Geschäftsanteiles erwachsen, vollkommen klag- und schadlos zu halten und der Treuhänderin alle Auslagen zu ersetzen, die dieser aus ihrer Tätigkeit als Treuhänderin entstehen."

Aus dieser Vereinbarung zieht die Bp den Schluss, dass diese Beteiligung im Namen der geprüften Gesellschaft, jedoch auf Rechnung des Treugebers in den Büchern der Bw geführt wurde. Die im Zusammenhang mit dieser Beteiligung durchgeföhrte Bucheinsicht durch die WP, ER 198 vom 26.4.2000, erfolgte daher auf Rechnung der Treugeberin, der V. Beteiligungs AG, und ist dieser somit weiterzuverrechnen. Weiters ist der mit dem Ausscheiden aus dem Rechenwerk der geprüften Gesellschaft im Jahr 2000 entstandene (Buch)Verlust in Höhe von ATS 574.741,65 dem Treugeber zuzurechnen.

Die Erhöhung der Forderungen (Erfolgsauswirkung) beträgt

2000
ATS
628.741,65

Auf den Punkt 5 der Niederschrift wird verwiesen.

9. Umsatzsteuerpassivierung

Die sich aus den Umsatzsteuerfeststellungen ergebenden Nachforderungen werden entsprechend als bilanzielle Verbindlichkeit berücksichtigt.

10. Bw Beteiligungs GmbH, BRD - abweichendes Wirtschaftsjahr 1997

Die o.a. Gesellschaft wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 13.2.1997 unter der damaligen Bezeichnung "B.-C. Beteiligungs GmbH" mit (ursprünglichem) Sitz in Freiberg a.N. bei dem zuständigen Registergericht in 56789 T.-Stadt, BRD, in das Handelsregister B am 26.2.1997 eingetragen. Mit Antrag vom 28.1.1997, beim Finanzamt für Körperschaften am 29.1.1997 eingelangt, wurde das Ansuchen um Änderung des Bilanzstichtages mit der Begründung eingebracht, dass "die B.-C. Beteiligungs- und Vermögensberatungs AG sich demnächst mit zumindest 50% an einer deutschen Gesellschaft beteiligen wird, deren Bilanzstichtag der 31.3. ist (und dieser Bilanzstichtag auf Wunsch des Mitgeschafter beibehalten werden soll)".

Aufgrund dieses Ansuchens wurde ein genehmigender Bescheid am 3.3.1997 erlassen.

Aus den vorgelegten Unterlagen ist keine weitere Beteiligung an einer deutschen Gesellschaft ersichtlich.

Die Umstellung des Wirtschaftsjahres auf einen anderen Stichtag ist nur zulässig, wenn gewichtige betriebliche Gründe vorliegen, wobei die Erzielung eines Steuervorteils nicht als gewichtiger betrieblicher Grund gilt (§ 2 Abs 7 EStG 1988 iVm § 7 Abs 5 KStG 1988).

Gewichtige betriebliche Gründe liegen insbesondere dann vor, wenn zB der Übergang einen einheitlichen Konzernabschluss erleichtert. (vgl u.a. *Dora/t*, Einkommensteuergesetz Kommentar, § 2, Rz. 186 f).

Geschäftsgegenstand war gem § 4 der Satzung in der für das Jahr 1997 gültigen Fassung "Die Beteiligung an Gesellschaften und Unternehmen sowie die Verwaltung dieser Beteiligung, ausgenommen Bankgeschäfte; die Ausübung des Gewerbes des Vermögensberaters, der Vermögensverwaltung, des Versicherungsmaklers und des Personalkreditvermittlers."

Zum 31.3. 1997 befanden sich im Anlagevermögen der geprüften Gesellschaft folgende Beteiligungen:

Is*** Leasing GmbH (66,67%),
 TZ*** KG,
 B.I.** Beteiligungs GmbH (50%),
 Inv** Bet- u. Consul GmbH (50%),
 Rt*** Bauträger GmbH,
 TZ.*** Wohnbau GmbH & Co,
 Bw Beteiligungs GmbH (D, 50%).

Eine Überprüfung der eingereichten Jahresabschlüsse bei den Firmenbuchgerichten hat ergeben, dass sämtliche Gesellschaften, ausgenommen die Bw Beteiligungs GmbH in Deutschland, an denen die geprüfte Gesellschaft eine Beteiligung hält (hielt), ihre Jahresabschlüsse zum 31.12. jedes Jahres erstellt. Dies bedeutet, dass die Muttergesellschaft, die XYZ. GmbH aufgrund gerade dieser Beteiligung in Deutschland, die sich im Gründungsstadium befand, ihre Jahresabschlüsse auf den 31.3. umgestellt hat.

Im Ansuchen vom 28.1.1997 wird weiters darauf hingewiesen, dass auf Wunsch des Mitgesellschafters der Stichtag 31.3. beibehalten werden soll.

Die B.-C. Beteiligungs GmbH mit dem damaligen Sitz in Freiberg a.N., BRD, war im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht existent; die Gründung erfolgte mit dem Gesellschaftsvertrag vom 13.2.1997 durch die geprüfte Gesellschaft und der TZ.*** Unternehmensberatungs GmbH. Diese ist unter der Nummer FN 333333y im Firmenbuch des Handelsgerichtes Wien eingetragen und bilanziert zum Stichtag 31.12. jedes Jahres.

Die geforderten gewichtigen betrieblichen Gründe liegen nach Meinung der Bp nicht vor. In Entsprechung der § 21f BAO wird daher die Umstellung des Bilanzierungstichtages zum 31.3.1997 nicht anerkannt. Das Jahresergebnis für das Jahr 1997 umfasst daher It Bp den Zeitraum 1.1.1997 bis 31.12.1997. Der Körperschaftsteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das die geprüfte Gesellschaft innerhalb des Kalenderjahres 1997 bezogen hat, der Einkommensermittlung für das Jahr 1998 wird der Zeitraum vom 1.1. bis 31.12. dieses Jahres zugrundegelegt. In der Anlage 1 und 2 zu dieser Niederschrift sind die Ermittlungsdetails ersichtlich. Eine periodengerechte Abgrenzung der außerbilanziellen Abänderungen wurde aus Gründen der Verwaltungsökonomie grundsätzlich nicht vorgenommen, die Abgrenzung der Einzelwertberichtigung Forderung Ip.**** in den Jahren 1997 und 1998 wurden im Schätzungswege kalenderjährlig abgegrenzt. (siehe unter "Einzelwertberichtigung und Forderungsabschreibung Ip.****").

Die Jahresergebnisse betragen

1997	1998
ATS	ATS
22.832.142,75	32.853.871,16

11. Beteiligung der L*entwicklungs GmbH als atypisch stiller Gesellschafter

Der beantragte Zusammenschluss nach Art IV UmgrStG zwischen der geprüften Gesellschaft als Inhaber des Handelsgewerbes und der L*entwicklungs GmbH als atypisch stiller Gesellschafter wurde vom zuständigen Finanzamt für den 8., 16. und 17. Bezirk, StNr

844/0023, nicht anerkannt. Das Verfahren ist streitverfangen. Die Bp berücksichtigt den Stand des Verfahrens bei der geprüften Gesellschaft, der Bw. Immobilienbeteiligungs GmbH, und rechnet die Ergebnisse der Jahre 1999, 2000 und 2001 ausschließlich dem Geschäftsherrn zu.

Die Jahresergebnisse betragen daher

1999	2000	2001
ATS	ATS	ATS
-86.322.183,79	10.307.501,76	1.130.677,14

Die außerbilanziellen Änderungen in den Jahren 1999, 2000 und 2001 werden entsprechend bei der geprüften Gesellschaft berücksichtigt.

Außerbilanzielle Änderungen

12. Dr. E**** - Forderungsausbuchung 1995

Im Fragenvorhalt vom 18.2.2005 wurde die Frage gestellt, in welchem Zusammenhang der Betrag von ATS 1.674.512,00, der im Jahr 1995 als sonstiger Aufwand (Buchungstext "Ausb. Sdo E**** Vj) verbucht wurde, zu sehen ist und warum die Ausbuchung vorgenommen wurde. Verlangt wurde weiters, dass die Betriebsausgabeneigenschaft mit entsprechenden Unterlagen belegt werden sollte.

In der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 18.5.2005 findet sich dazu unter Punkt 6., Dr. E****, a) Forderungsabtretung, die Aussage "*Der Saldo wurde einvernehmlich storniert, da er sich im Zuge der Überprüfung als unrichtig herausgestellt hat.*" Weitere Unterlagen dazu wurden nicht beigebracht.

Die Bp sieht damit die Betriebsausgabeneigenschaft iSd § 4 Abs 4 EStG 1988 (iVm § 7 KStG 1988) nicht belegt und berücksichtigt den o.a. Betrag in der steuerlichen Mehr-, Wenigerrechnung als Hinzurechnung.

Die Hinzurechnung beträgt

1995
ATS
1.674.512,00

13. F Beratungstätigkeiten 1999

Mit ER 143 vom 8.4.1999 wurde eine Rechnung der Firma F im Rechenwerk der geprüften Gesellschaft aufgenommen und für das Jahr 1998 abgegrenzt.

Diese Rechnung enthält folgenden Text: "*Für die von uns im Jahr 1998 erbrachte Beratungstätigkeit auf dem Casinosektor bezüglich der Projekte in der Schweiz, der BRD und in Ungarn erlauben wir uns folgendes Honorar in Rechnung zu stellen*"

Im Fragenvorhalt vom 18.2.2005 wurden unter der Überschrift "F – Aufstellrechte für Spielautomaten 1996 - 2001" u.a. zu dieser Rechnung folgende Fragen gestellt: "*Bitte um Vorlage der Vereinbarungen dazu. Um welche Beratungstätigkeit handelt es sich? Wer hat beraten? Leistungs/Stundenverzeichnls dazu!*"

In der Stellungnahme vom 18.5.2005 beantwortete dies der steuerliche Vertreter unter Punkt 23. so: "Die Bw. hat umfangreiche Studien zum Projekt Casino vornehmen lassen, welches nicht realisiert werden konnte."

Gem. § 4 Abs 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben (...) Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gem. § 12 Abs 1 UStG 1995 ist die Vorsteuerabzugsberechtigung des Unternehmers daran geknüpft, dass die Leistung für sein Unternehmen erfolgt.

Durch die o.a. Antwort konnte nicht belegt werden, dass die in dieser Rechnung angeführte Beratungsleistung tatsächlich mit dem Betrieb der Bw in Verbindung steht, bzw durch deren

Betrieb veranlasst wurde. Die Bp versagt daher den aus dieser ER für das Jahr 1998 verbuchten Aufwand in Höhe von ATS 1.200.000,00 zuzüglich 240.000,00 USt die Betriebsausgabeneigenschaft im Jahr 1998 sowie gem. § 12 Abs 1 UStG 1995 den Vorsteuerabzug im Jahr 1999.

Auf den Punkt 3 der Niederschrift wird verwiesen.

14. R*gasse Errichtungs- und Vermietungs-AG

Mit dem Vertrag vom 11.10.2000 (Übergabestichtag 31.7.2000) werden zunächst die Aktien (Gesamtnominalen ATS 2.000.000,00) der o.a. Gesellschaft erworben. Die Bw trägt von diesem Gesamtkaufpreis einen Teilkaufpreis lt. Vertrag von ATS 21.442.131,38. Lt. einer Aktennotiz vom 19.12.2000 ist die Aufteilung des Kaufpreises zwischen den beiden Erwerbern Bw und T. Verwaltungs* GmbH (T.) im Verhältnis von 99,5% für die Bw zu 0,5% für die T. zu sehen. Aktiviert werden im Jahr 2000 insgesamt ATS 23.734.920,72, wovon ATS 2.400.000,00 zuzüglich ATS 480.000,00 USt auf die Vermittlung durch die Fa. Zi*** Immobilien Treuhand GmbH (ER 450 v. 28.11.2000) entfallen.

Mit Wirkung vom 29.12.2000 werden Aktien der gegenständlichen Gesellschaft im Nominale von ATS 1.960.000,00 um den Preis von ATS 23.520.000,00 an die Muttergesellschaft Q-Holding AG verkauft.

Mit UM 52 im Jahr 2001 werden mit dem Text "R*gasse AG Zinsen 1.1.-31.7." in Höhe von ATS 710.047,53 auf dem Konto 8300, Bank- und Darlehenszinsen, als Aufwand verbucht.

Hiebei handelt es sich um den Kredit, der bei der NÖ RLB zur Kaufpreisfinanzierung von der R*gasse Errichtungs- und Vermietungs-AG aufgenommen wurde und an die Bw mit einem Zinsaufschlag von 1,5% zur Weiterverrechnung kommen soll.

In Höhe von ATS 699.325,81 liegt keine Betriebsausgabe iSd Bestimmung des § 4 Abs 4 EStG 1988 iVm § 7 KStG 1988 im Jahr 2001 vor; in Höhe der noch im Anlagevermögen verbliebenen Aktien mit einem Buchwert von ATS 357.812,88 (Nominal ATS 30.000,00) wird eine Betriebsausgabe anteilmäßig in Höhe von ATS 10.721,72 anerkannt.

Auf den Punkt 4 dieser Niederschrift wird verwiesen.

15. Abschreibung der Liegenschaft H**

Im Jahr 2001 wurde das im Bau befindliche Wohngebäude auf dem Grundstück H**, bestehend aus den EZ dddd und eeee, GB fffff X-Ort, von ATS 19.546.514,49 um ATS 3.293.445,30 auf den (neuen) Buchwert von 16.300.000,00 abgeschrieben und sodann in die neu gegründete RT*** Immobilienmakler GmbH im Rahmen einer Teilbetriebseinbringung nach Art III UmgrStG rückwirkend zum Stichtag 31.12.2000 eingelebt (Vertrag vom 25.9.2001).

Mit dem Buchungsdatum 1.1.2001 wurde mit der Bezeichnung UM 262 die Abschreibung des Gebäudes eingebucht.

Der Bp wurde am 28.1.2005 auf die diesbezügliche Nachfrage ein Schätzungsgutachten des Sachverständigen Dr. Ju*** St*** vorgelegt, in dem der Verkehrswert des teilweise fertig gestellten Villenobjektes samt den dazugehörigen Grundstücken zum Stichtag 24.9.2001 ermittelt wurde.

Die in der geprüften Gesellschaft als außerordentliche Abschreibung in Höhe von ATS 3.293.445,30 werden im Jahr 2001 außerbilanziell hinzugerechnet, da sie von der Rückwirkungsfiktion nach dem Umgründungssteuerrecht erfasst ist.

16. Bw Beteiligungs GmbH BRD 2000

Im Rechenwerk der geprüften Gesellschaft finden sich Eingangsrechnungen der Bw Beteiligungs GmbH. Im Fragenvorhalt vom 18.2.2005 wurde insbesondere die ER 75 vom 21.2.2000, die "Beratungsleistungen im Zusammenhang mit dem Aufbau des Vertriebes im Geschäftsjahr 1999/2000 in Höhe von DM 30.000,00" (ATS 211.066,00) zum Gegenstand hatte angesprochen. Im selben Jahr wird die ER 408 vom 2.11.2000 mit dem Text "für Beratungsleistungen in der Zeit vom 1.4. bis 30.9.2000 stellen wir DEM 200.000,00 (Anm: ATS 1.407.100,00) in Rechnung" als Aufwand verbucht.

Mit Stellungnahme vom 18.5.2005 des steuerlichen Vertreters wird zu diesem Fragenkomplex ein Aktenvermerk und die angeforderten Wirtschaftsprüferberichte zu den Abschlussstichtagen 31.12.1998, 31.3.1999, 31.3.2001 bzw 31.3.2000 vorgelegt.

Die Aktennotiz, angefertigt am 6.4.2005 von Dr. Lk*** Ül***, enthält folgende Aussagen: "Aus dieser Geschäftstätigkeit heraus hat die Bw Deutschland auch gegenüber der Bw Gruppe in Österreich immer wieder Beratungsleistungen erbracht. Diese Beratungsleistungen betrafen vor allem den Vertrieb der Projekte Palais Bs***, MB**, Bw-Li.* , L*, Sy***, X-Projekk. Im Zuge der Beratungsleistungen wurde auch die heutige Bw Vermögensverwaltung konzipiert und aufgebaut (...)".

Die Bp kann aufgrund dieser allgemein gehaltenen Aussagen, auch wenn die Wirtschaftsprüfungsberichte der Bw Beteiligungs GmbH, BRD, vorgelegt wurden, keine eindeutige Zuordnung des mit den ER 75 und ER 408 geltend gemachten Betriebsaufwandes zur geprüften Gesellschaft treffen, zumal in diesem Schreiben von "Beratungsleistungen gegenüber der Bw Gruppe" sowie von einer Vielzahl von "Projekten" die Rede ist. Weder sind die Beratungsleistungen näher ausgeführt, noch ist der Zusammenhang zwischen der geprüften Gesellschaft und den angeführten Projekten erkennbar, noch die Art der Beteiligung an diesen Projekten.

Die außerbilanzielle Hinzurechnung beträgt

2000
ATS
1.618.166,00

17. TZ*** KG (TZ)

Die TZ beteiligte sich lt den Vereinbarungen vom 25.5.1999 und 19.5.2000 an der geprüften Gesellschaft "mit einem Betrag von jeweils ATS 5.000.000,00 an den Geschäften von Bw. Über die Kapitalbeteiligung hinaus verpflichtet sich TZ, im Rahmen von Projekten, die die Bw betreibt und abwickelt, Arbeitsleistung zur Verfügung zu stellen."

"TZ geht diese Beteiligung nur auf Basis einer unterjährigen Rückzahlung des eingesetzten Beteiligungskapitals ein", wobei die Rückzahlung des Kapitals bis längstens 27.12.1999 bzw 27.12.2000 zu erfolgen hat.

Die Bw ihrerseits garantiert die Kapitalrückzahlung "unter Verzicht auf jedwede Einwendung insbesondere auch Aufrechnung" und stellt zusätzlich ein Pfandrecht auf einer Liegenschaft zur Besicherung zur Verfügung.

Die TZ erhält eine Beteiligung am Jahresgewinn im Ausmaß von 20%, beschränkt durch einen Maximalbetrag von ATS 2.000.000,00 (1999) bzw ATS 1.000.000,00 (2000). Eine Beteiligung an einem Verlust ist nicht vorgesehen.

Aus den Büchern der geprüften Gesellschaft konnte festgestellt werden, dass die TZ tatsächlich im Jahr 1999 und im Jahr 2001 jeweils einen Betrag von ATS 1.000.000,00 erhalten hat. Für die Hingabe von Kapital in Höhe von ATS 5.000.000,00 erhält somit die "Beteiligte" TZ 20% Zinsen unter Ausschluss jedes Risikos.

Marktübliche Bedingungen unterstellt, geht die Bp von einem Zinssatz von 9% aus; sodass die Verzinsung für den Zeitraum ab dem 25.5.1999 (19.5.2000) bis zur vereinbarten Kapitalrückzahlung am 27.12.1999 (2000), das sind 216 Tage (1999) bzw 222 Tage (2000), erfolgt. Die Bp geht für diese Zeiträume von Betriebsaufwendungen in Höhe von ATS 267.032,97 (1999) sowie ATS 274.450,55 (2000) aus.

In Höhe der Differenz zwischen der als Betriebsaufwendungen geltend gemachten ATS 1.000.000,00 in den Jahren 1999 und 2000 wird die Betriebsaufwandseigenschaft wegen fehlender Fremdüblichkeit versagt.

Die außerbilanzielle Hinzurechnung beträgt

1999	2000
ATS	ATS
732.967	725.549

18. Einzelwertberichtigung und Forderungsabschreibung Ip.****

Zinsaufwand Besserungsvereinbarung zum Darlehen Dr. M****

In den Bilanzen der Bw wird unter den sonstigen Forderungen und Vermögensgegenständen die Forderung "Ip.**** Invest & Trade" ausgewiesen, die einerseits jährlich verzinst wird und andererseits einer Wertberichtigung zugeführt wird. Im Wirtschaftsprüfungsbericht zum Stichtag 31.12.1998 wird dazu ausgeführt, dass die "*Forderung gegenüber Ip.**** Invest & Trade S.A. nur mit einem Teilbetrag von ATS 57.634.723,31 einbringlich ist und zwar deshalb, weil der Inhaber einer Darlehensforderung gegen die Gesellschaft in dieser Höhe deren Abtretung an die Ip.**** Invest & Trade S.A. um einen symbolischen Abtretungspreis angeboten hat.*" Damit ist das "Darlehen Dr. P**** M**** (Zürich)" im Rechenwerk der geprüften Gesellschaft angesprochen, das zum 31.12.1998 einen Betrag von ATS 57.634.723,31 aufweist. Mit Buchungsdatum 30.12.1999 werden auf diesem Konto mehrere Buchungen mit dem Text "Buchung It AV" bzw "Nachlass aus Vergleich" vorgenommen. Die Beträge in Höhe von ATS 61.399.287,57 und ATS -14.322.876,56 werden in den Aufwand gebucht, sodass unter der Bezeichnung "Zinsaufwand Besserungsvereinbarung" schlussendlich ATS 47.076.411,01 in der GuV-Rechnung aufscheinen.

Trotz mehrfacher Aufforderung, zuletzt durch die Fragenlisten vom 28.1.2005 und 18.2.2005 wurden bis dato der im Buchungstext angesprochene "AV" nicht vorgelegt.

Mit BIL 36 vom 30.12.1999 und demselben Text "Buchung It AV" wird die Forderung gegenüber der Ip.**** Invest & Trade SA als "Schadensfall Ip.****" in Höhe von ATS 53.387.710,31 als Aufwand gebucht.

Der Bp zu diesen Geschäftsfällen, im Rahmen der Fragenbeantwortung vom 18.5.2005 vorlegten Unterlagen, betrafen folgende Schriftstücke:

Schreiben des Dr. P**** M**** an die Ip.**** Invest & Trade SA vom 14.12.1995,
 Schreiben der Ip.**** Invest & Trade SA an die geprüfte Firma vom 18.12.1995,
 Schreiben des geprüften Unternehmens an Dr. P**** M**** vom 10.12.1996,
 Schreiben des Dr. P**** M**** an das geprüfte Unternehmen vom 18.12.1997,
 Schreiben der Bw an Dr. P**** M**** vom 30.6.1998,
 Schreiben der Bw an Dr. P**** M**** vom 30.9.1998,
 Schreiben des Dr. P**** M**** an die Bw vom 20.11.1998,
 Schreiben der Bw an Dr. P**** M**** vom 27.11.1998,
 Schreiben des Dr. P**** M**** an die Bw vom 15.5.1999,
 Schreiben der RO** Inc. an die Bw vom 16.5.1999,
 Schreiben der Bw an die RO** Inc vom 23.6.1999,
 Schreiben der Bw an die Ip.**** Invest & Trade SA vom 1.7.1999,
 Schreiben der Ip.**** Invest & Trade SA an die Bw vom 10.7.1999,
 Schreiben der Bw an die Ip.**** Invest & Trade SA vom 10.9.1999,
 Schreiben der Ip.**** Invest & Trade SA an die Bw vom 15.9.1999,

Schreiben der Bw an die RO** Inc vom 23.9.1999,
 Schreiben der RO** Inc an die Bw vom 19.10.1999 (samt Aufstellung der Rückzahlungen)
 Schreiben der Bw an die Ip.**** Invest & Trade SA vom 13.12.1999,
 Schreiben der Ip.**** Invest & Trade an die Bw vom 20.12.1999,
 Schreiben der Bw an die RO** Inc vom 30.12.1999, samt Liste der Aktiva sowie Darstellung
 der Forderung RO**/Dr. M****,
 Aufstellung der Einzelwertberichtigung Forderung Ip.****.

Im Schreiben vom 23.9.1999 verfasst von der Bw, Dkfm. Dr. Ä***, gerichtet an die RO** Inc., T*Street, Nassau, Bahamas, wird bezug genommen auf die Besserungsvereinbarung vom 28.6.1995 sowie auf eine Nebenvereinbarung zum Abtretungsanbot zwischen RO** Inc. und Dr. M**** und Ip.**** Invest & Trade SA.

Beide Vereinbarungen wurden der Bp nicht vorgelegt; aus dem Hinweis in anderen Schriftstücken kann die Bp weder den Inhalt dieser Vereinbarungen erschließen noch erkennen, zwischen welchen Personen diese Vereinbarungen abgeschlossen wurden und zwischen welchen Personen sie Gültigkeit haben sollen.

Die ungewöhnliche Gestaltung betreffend die in der Bilanz als (wertberichtigtes Aktivum) aufscheinende Forderung "Ip.**** Trade & Invest SA" einerseits und das auf der Passivseite in gleicher Höhe verbuchte Darlehen "M**** Dr. P*** Zürich" andererseits lassen es für die Bp als nicht ausreichend für ein Anerkenntnis des damit im Zusammenhang stehenden Aufwandes in Höhe von gesamt 189.887.181,79 als Betriebsausgabe erscheinen, wenn lediglich ein Schriftverkehr vorgelegt wird, der auf weitere Schriftstücke bezug nimmt und daher keine abschließende plausible Beurteilung des Sachverhaltes zulässt. Die Bp erachtet den Nachweis, dass die Wertberichtigungen im Zeitraum von 1995 bis 1999 sowie die Ausbuchung der Forderung und der Zinsaufwand aus der Besserungsvereinbarung tatsächlich durch den Betrieb veranlasst sind, als nicht erbracht.

Die bilanzielle Erfolgsauswirkung beträgt

1995	1996	1997	1998	1999
ATS	ATS	ATS	ATS	ATS
23.055.334,90	22.688.070,99	13.470.501,02	28.795.907,30	1.413.246,27 53.387.710,31

Die außerbilanzielle Hinzurechnung hinsichtlich des Zinsaufwandes aus der Besserungsvereinbarung beträgt

1999
ATS
47.076.411,00

Das Finanzamt erließ diesen Feststellungen entsprechende Bescheide.

In den gegen diese Bescheide erhobenen Berufungen mit dem Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem. § 284 Abs. 1 BAO und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wurde vorgebracht:

„1. Konsulententätigkeit für die Fa. W-O GmbH 1995 und 1996 – Umsatzsteuer 1995 und 1996“

Die Ausgangsrechnungen der Jahre 1995 und 1996 wurden in Bezug auf die Umsatzsteuer irrtümlicherweise noch nach der alten Rechtslage (Tätigkeitsortsprinzip gem. UStG 1972) be-

urteilt - Beratung auf dem Gebiet der Slowakischen Republik -, sodass keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wurde.

Die nicht in Rechnung gestellte Umsatzsteuer für 1995 in Höhe von € 3.560,97 (ATS 49.000,--) sowie für 1996 in Höhe von € 6.104,52 (ATS 84.000,--) wird an die W-O GmbH nachbelastet.

2. A. 1998 -

Umsatzsteuer 1998 sowie Körperschaftsteuer 1998 bis 2001

Wie bereits in unserer Stellungnahme zum Fragenvorhalt vom 18.02.2005 angeführt wurde nach Überprüfung der Aufzeichnungen festgestellt, dass diese Kosten irrtümlich nicht an die Bw Holding GmbH weiterverrechnet wurden.

Die ER 40 vom 21.04.1998 über ATS 75.000,-- (EUR 5.450,46) wurde mit Rechnung AR 3 vom 10.05.2005 in Höhe von EUR 6.540,55 zuzüglich Zinsen in Höhe von EUR 1.846,45 von der Gesellschaft an die Bw Holding GmbH weiterbelastet.

Wir beantragen daher, die im Jahr 1998 vorgenommene Erhöhung der Bemessungsgrundlage von ATS 75.000,-- (EUR 5.450,46) wieder rückgängig zu machen, da die Umsatzsteuer erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Weiterverrechnung, d.h. im Voranmeldungszeitraum Monat 2006, abzuführen ist.

3. F Beratungstätigkeiten -

Umsatzsteuer 1999 sowie Körperschaftsteuer 1998

Die Bw. GmbH war in den Jahren 1993 und 1994 direkt an Gesellschaften, die im Bereich des so genannten "kleinen Glückspiel" tätig waren, beteiligt. In späterer Folge bestanden Geschäftsbeziehungen zu solchen Unternehmen.

Ende 1997 und Anfang 1998 bestand die Absicht in diesem Bereich zu investieren oder sich an Gesellschaften zu beteiligen, die in diesem Bereich tätig sind. Man beauftragte damals die F Handels GmbH um solche Möglichkeiten insbesondere in den Ländern Schweiz, Deutschland und Ungarn ausfindig zu machen.

Ursprünglich war dazu vereinbart, dass die F bei erfolgreichem Abschluss solcher Geschäfte ein Honorar in Form von 10 % am geplanten Geschäft erhält. Dieser Geschäftsbereich wurde von Seiten der Bw. GmbH von Herrn Fx*** L*** und von Seiten der F durch Herrn W*** B***** bearbeitet. In weiterer Folge wurden von Herrn B***** zahlreiche Beteiligungsmöglichkeiten angeboten, die jedoch letztlich von der Bw. GmbH nicht angenommen wurden. Aus diesem Grund kam es zu starken Diskussionen betreffend des entgangenen Honorars.

Da die F tatsächlich einen sehr hohen Einsatz für diese Geschäftsmöglichkeit gezeigt hat, und die Beteiligungen mehr oder weniger aus Verschulden der Bw. GmbH (mangelnden Finanzierungsmöglichkeit) nicht eingegangen wurden, hat man sich auf ein Abschlagshonorar in Höhe von ATS 1,2 Mio zzgl. USt. geeinigt. Dem zugrunde liegen 50 Tagsätze für 2 Personen à ATS 12.000,--.

Präsentationstermine fanden laut beiliegender Liste statt. Sämtliche von den Gesellschaften zur Prüfung übergebenen Unterlagen mussten aus Vertraulichkeitsgründen nach Beendigung der Gespräche retourniert werden. Grundsätzlich ist für diesen Geschäftsbereich zu vermerken, dass sehr wenige schriftliche Unterlagen übergeben werden.

Wir beantragen daher, die im Jahr 1998 in Rechnung gestellten Beratungsleistungen in Höhe von ATS 1.200.000,-- sowohl bei der Körperschaftsteuer 1998 als auch hinsichtlich des Vorsteuerabzuges in Höhe von ATS 240.000,-- bei der Umsatzsteuer für 1999 steuerlich zu berücksichtigen.

Im Sinne der gebotenen Verwaltungsökonomie sei der guten Ordnung halber noch darauf verwiesen, dass die von der Betriebsprüfung gewählte Vorgehensweise, nämlich offene Punkte bzw. Unklarheiten nicht zuvor mit uns als steuerlichen Vertreter abzuklären, bzw. einfach aufzuklärende Sachverhalte steuerlich einfach nicht anzuerkennen, das Verfahren insgesamt in die Länge zieht und letztlich auf beiden Seiten anderenfalls vermeidbare Arbeit nach sich zieht!

4. R*gasse Errichtungs- und Vermietungs AG - Umsatzsteuer 2000 sowie Körperschaftsteuer 2001

Die Begründung in der Niederschrift über die Schlussbesprechung betreffend Nichtabzugsfähigkeit von ATS 699.325,81 ist nicht nachvollziehbar. Ein Teilbetrag des im Jahr 2000 bei der NÖ RLB aufgenommenen Kredites wurde am 29.12.2000 in Höhe von ATS 23.520.000,-- an die Bw Holding weitergeleitet. Der Verrechnungssaldo zwischen der Bw Holding GmbH und der Bw. GmbH wird stets fremdüblich verzinst. Im Zuge der Überprüfung der Berechnung der Zinsen für 2000 und 2001 wurde festgestellt, dass eine Verrechnung von Zinsen in diesem Zeitraum irrtümlicherweise nicht vorgenommen wurde. Die Zinsen wurden nach Aufdecken des Irrtums fremdüblich – mit einem weiteren Aufschlag von 0,5 % - verzinst und von Seiten der Bw. GmbH der Bw Holding GmbH Anfang 2006 nachbelastet. Den Zinsaufwendungen aufgrund des Bankkredites stehen somit höhere Zinsenerträge gegenüber. Der Verrechnungssaldo wurde mit Überweisung vom 28.05.2001 in Höhe von ATS 30.540.548,30 ausgeglichen.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die Vermittlungsleistung der Fa. Zi*** Immobilientreuhand GmbH fälschlicherweise mit 20 % Umsatzsteuer (in Höhe von ATS 480.000,--) verrechnet wurde. Zumal es sich um die Vermittlung von GmbH Anteilen handelte, ist die Vermittlungsleistung gem. § 6 Abs 1 Z 8 lit g UStG von der Umsatzsteuer befreit. Die ursprüngliche Rechnung (ER 450 vom 28.11.2000) wird von der Zi*** Immobilien Treuhand GmbH storniert und mit selben Tag neu – ohne Umsatzsteuer – ausgestellt.

Wir beantragen daher, die im Jahr 2001 verrechneten Zinsaufwendungen in Höhe von ATS 699.325,81 bei der Körperschaftsteuer 2001 steuerlich zu berücksichtigen. Festhalten wird, dass für das Kalenderjahr 2000 noch keine Bescheidausfertigung übermittelt wurde.

Dieser Feststellungspunkt hätte somit ebenfalls bei einer Rückfrage leicht aufgeklärt werden können, wodurch sich eine Berichtigung erübriggt hätte.

5. Beteiligung AS*** 2000 - Umsatzsteuer 2000 sowie Körperschaftsteuer 2000

Der Treuhandvertrag wurde zwischen der V. Beteiligungs AG als Treugeber und der Gesellschaft als Treuhänder im Zuge der Abtretung der Anteile an der "AS*** Budapest" am 30.06.2000 vereinbart.

Zumal die Zustimmung der ungarischen Aufsichtsbehörde zu Wertpapierdienstleistungen bereits vorlag und das Genehmigungsverfahren für Eigentümer nicht nochmals aufgerollt werden sollte, durfte die Abtretung der Anteile nach außen nicht offen gelegt werden, wodurch der Abschluss eines Treuhandvertrages erforderlich war.

Bezüglich des geringfügig erlittenen Buchverlustes verweisen wir auf unser ausführliches Schreiben vom 18.05.2005. Der Verkaufspreis wurde nämlich einvernehmlich unter Berücksichtigung der eingetretenen Währungsverluste festgelegt. Unter Berücksichtigung der Rückzahlung vom 4. April 2000 in Höhe von ATS 230.908,29 betrug der Buchwertabgang ATS 32.343.840,36, sodass der Buchverlust letztlich "nur" ATS 343.840,36 betrug. Die Rechnung der WP vom 26.04.2000 in Höhe von ATS 45.000,-- zzgl. Ust. betreffend Bucheinsicht AS*** Ungarn wurde noch von der Bw. GmbH beauftragt.

In der Zwischenzeit musste die V. Beteiligungs AG weitaus höhere Werteinbußen – in Milliонeneurohöhe - in Kauf nehmen, sodass die Bw. GmbH durch den Verkauf an die V. Beteiligungs AG noch mit einem "blauen Auge" davon gekommen ist.

Wir beantragen daher, den von der Betriebsprüfung im Jahr 2000 nicht anerkannten Buchverlust sowie die im Jahr 2000 in Rechnung gestellten Beratungsleistungen zusammen in Höhe von ATS 628.741,65 bei der Körperschaftsteuer 2000 sowie die in Rechnung gestellte Vorsteuer in Höhe von ATS 9.000,-- bei der Umsatzsteuer 2000 steuerlich zu berücksichtigen. Festhalten dürfen wird, dass für das Kalenderjahr 2000 noch keine Bescheidausfertigung übermittelt wurde.

Auch zu diesem Punkt dürfen wir festhalten, dass dieser Sachverhalt bei Rückfragen, aber auch schon bei Durchsicht der vorhandenen und den Prüfungsorganen vorgelegten Unterlagen schnell aufzuklären gewesen wäre.

6. Berufung gegen den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001

Ein geänderter Umsatzsteuerbescheid wurde bisher nicht zugestellt, sodass wir zu diesem Punkt in dieser Berufung auch nicht Stellung nehmen können.

7. A. 1998

siehe hierzu unsere Ausführungen zu Punkt 2 oben.

8. Beteiligung AS*** 2000

siehe hierzu unsere Ausführungen zu Punkt 5 oben.

9. Umsatzsteuerpassivierung

Die sich aus unserer Berufung ergebende Reduktion der Nachforderung ist entsprechend zu berücksichtigen.

10. Bw Beteiligungs GmbH, BRD - abweichendes Wirtschaftsjahr 1997

Mit Antrag vom 28.01.1997 (welchen wir dem Schreiben beigelegt haben) haben wir um Abänderung des Bilanzstichtages angesucht. Dies war erforderlich, da sich die Bw. GmbH mit 50 % an einer deutschen Gesellschaft beteiligen wollte, deren Bilanzstichtag der 31.03. war und dieser aufgrund des Wunsches des Mitgeschafters beibehalten werden sollte. Mit Bescheid vom 03.03.1997 (welchen wir dem Schreiben beigelegt haben) wurde der Wechsel des Bilanzstichtages auf den 31.03.1997 gestattet. Die Genehmigung erfolgte unter der Auflage, dass die Satzung entsprechend geändert wird. Aufgrund des genehmigenden Bescheids wurden schließlich noch im 1. Quartal 1997 50 % der Anteile an der deutschen Gesellschaft übernommen.

Es wurden damit sämtliche im Antrag angegebenen Gründe für die Umstellung des Bilanzstichtages - nämlich die Beteiligung an der deutschen Gesellschaft - sowie die nachfolgenden Auflagen der Finanzbehörde zur Gänze erfüllt. Die in der Niederschrift zur Betriebsprüfung angeführte Begründung ist somit nicht nachvollziehbar und entspricht nicht den Angaben im Antrag vom 28.01.1997. Im übrigen dürfen wir auch auf den Grundsatz von Treu & Glauben hinweisen.

Ergänzend dürfen wir hinzufügen, dass die Bw. GmbH ursprünglich beabsichtigt hat, sämtliche österreichischen Beteiligungen noch im Kalenderjahr 1997 zu veräußern, wodurch eine Umstellung auf den 31.03.1997 aus Kostengründen nicht vorgenommen wurde. Die Beteiligungen wurden - wie aus den Büchern zu entnehmen ist – auch sukzessive abgetreten. ZB konnte die Bw. GmbH folgende Beteiligungen (>= 50 % Anteil) noch in 1998 verkaufen: Is*** Leasing GmbH

Inv** Bet- u. Consulting GmbH
Rt*** Bauträger GmbH

Bei den übrigen genannten Anteilen handelte es sich lediglich um Minderheitsbeteiligungen, die für die Bilanzierung der Bw. GmbH keine Auswirkung hatten.

Wir beantragen daher, die Jahresergebnisse 1997 in Höhe von ATS 22.832.142,75 sowie 1998 in Höhe von ATS 32.832.142,75 gemäß den eingereichten Körperschaftsteuererklärungen zu berücksichtigen.

Leider wurde uns als steuerlicher Vertreter auch zu diesem Sachverhalt keine Möglichkeit gegeben, zu der nunmehr vertretenen Ansicht der Betriebsprüfung Stellung zu nehmen. Dies ist in Anbetracht der umfangreichen Auswirkungen aus verwaltungsökonomischer Sicht nicht vertretbar, zumal auch dieser Vorwurf bei einer Gelegenheit zur Stellungnahme leicht zu entkräften gewesen wäre. Selbst wenn eine Umstellung des Bilanzstichtages nicht gerechtfertigt wäre, dann kann die gewählte Vorgehensweise nicht zum richtigen Ergebnis führen. Dass auf eine periodengerechte Abgrenzung aus Gründen der Verwaltungsökonomie verzichtet wird, wirkt in diesem Fall schon provokant und wird von uns nicht weiter kommentiert.

Abschließend dürfen wir an dieser Stelle auch noch festhalten, dass der Grundsatz Treu & Glauben zu beachten ist und im übrigen gegen den genehmigenden Bescheid keine Wiederaufnahme vorgenommen wurde.

11. Beteiligung der L*entwicklungs GmbH als atypisch stiller Gesellschafter

Wie aus der Berufung gegen die Nichtanerkennung der atypisch stillen Gesellschaft entnommen werden kann, sind die Erfolgsaussichten hinsichtlich einer positiven Entscheidung seitens des Unabhängigen Finanzsenates äußerst hoch. Da es sich hierbei um eine Berufung aus dem Jahr 2001 handelt, ist davon auszugehen, dass deren Erledigung vor der Erledigung dieser Berufung vorgenommen wird. Wir beantragen daher, die an die einzelnen Miteigentümer zugewiesenen Ergebnisse 1999, 2000 und 2001 in der in den Steuererklärungen bekanntgegebenen Höhe zu berücksichtigen.

12. Dr. E**** - Forderungsausbuchung 1995 - Körperschaftsteuer 1995

Der Saldo ist über mehrere Jahre aufgrund zahlreicher (rd. 50) unterschiedlicher Verrechnungen, welche der Betriebsprüfung vorgelegen sind, entstanden. Nach Überprüfung des ausstehenden Saldos wurde einvernehmlich festgestellt, dass zwischen Dr. E**** und der Gesellschaft keine offene Verrechnung mehr besteht, sodass der noch offene Saldo storniert werden musste. Beiliegend übermitteln wir Ihnen Buchhaltungsauszüge, aus denen die zahlreichen Verrechnungen zu entnehmen sind.

Wir beantragen daher, die von der Betriebsprüfung im Jahr 1995 nicht anerkannte Betriebsausgabeneigenschaft in Höhe von ATS 628.741,65 wieder anzuerkennen und bei der Körperschaftsteuer 1995 steuerlich zu berücksichtigen.

13. F Beratungstätigkeiten 1999

siehe hierzu unsere Ausführungen zu Punkt 3 oben.

14. R*gasse Errichtungs- und Vermietungs AG

siehe hierzu unsere Ausführungen zu Punkt 4 oben.

15. Abschreibung der Liegenschaft H** - Körperschaftsteuer 2000 bzw. 2001

Das Schätzungsgutachten des Sachverständigen Dr. Ju*** St*** wurde zwar zum Stichtag 24.09.2001 ermittelt, bei Durchsicht des Gutachten lässt sich jedoch erkennen, dass der Wertverlust bereits zum Einbringungsstichtag 31.12.2000 vorgelegen ist. Die richtige Vorgehensweise ist somit eine Bilanzberichtigung zum 31.12.2000. Im übrigen wurde zwischen den

Vertragsparteien vereinbart, dass hinsichtlich der Teilwertabschreibung (außerplanmäßige Abschreibung) - aufgrund des bereits zum Einbringungstichtag vorgelegenen Wertverlustes - keine Rückwirkung gelten soll. Aus den vorgenannten Gründen ist die Teilwertabschreibung bzw. die handelsrechtliche außerplanmäßige Abschreibung noch bei der Bw. GmbH zu berücksichtigen.

Wir beantragen daher, die von der Betriebsprüfung im Jahr 2001 nicht anerkannte Teilwertabschreibung in Höhe von ATS 3.293.445,30 im Jahr 2000 anzuerkennen und bei der Körperschaftsteuer 2000 steuerlich zu berücksichtigen. Festhalten dürfen wird, dass für das Kalenderjahr 2000 noch keine Bescheidausfertigung übermittelt wurde.

Auch zu diesem Punkt ist anzumerken, dass uns die Beanstandungen aus Sicht der Betriebsprüfung erst in der Schlussbesprechung zur Kenntnis gebracht wurden und wir im laufenden Verfahren - keine Gelegenheit zu einer Stellungnahme hatten. Die bereits zum 31.12.2000 vorgelegene Wertminderung ist (und war auch nach Übermittlung unserer Fragenvorhaltsbeantwortung) aus den vorhandenen und den Prüfungsorganen vorgelegten Unterlagen leicht nachzuvollziehen.

16. Bw Beteiligungs GmbH 2000 - Körperschaftsteuer 2000

Die vom Subauftragnehmer Bw Beteiligungs GmbH, Deutschland erbrachten Leistungen betreffen für diesen Zeitraum, wie in der Fragenbeantwortung ausgeführt, Beratungsaufträge im Zusammenhang mit den Projekten

Palais Bs*** sowie Palais No***

MB**, Spanien

Sy***, Ungarn

Diese Leistungen wurden mit folgenden Honorarnoten an die jeweiligen Auftraggeber weiterverrechnet :

AR 91 vom 14.09.1999 über ATS	2.000.000,-- betreffend MB**, Spanien
AR 116 vom 29.12.1999 über ATS	2.100.000,-- betreffend MB**, Spanien
AR 38 vom 19.05.2000 über ATS	57.500,-- betreffend Palais Bs***
AR 40 vom 14.06.2000 über ATS	4.400.000,-- betreffend MB**, Spanien
AR 48 vom 31.07.2000 über EUR	141.496,27 betreffend MB**, Spanien
AR 67 vom 02.11.2000 über ATS	50.000,00 betreffend Palais No***
AR 72 vom 07.11.2000 über EUR	348.071,00 betreffend MB**, Spanien
AR 32 vom 10.10.2001 über ATS	274.834,00 betreffend Sy***, Ung.

Wir beantragen daher, die von der Betriebsprüfung im Jahr 2000 nicht anerkannten Betriebsausgaben in Höhe von ATS 1.618.166,-- wieder anzuerkennen und bei der Körperschaftsteuer 2000 steuerlich zu berücksichtigen. Festhalten dürfen wird, dass für das Kalenderjahr 2000 noch keine Bescheidausfertigung übermittelt wurde.

Ergänzend ist auch zu den oben angeführten Ausgangsrechnungen darauf hinzuweisen, dass diese jederzeit - auch für die Betriebsprüfung - zur Verfügung gestanden sind.

17. TZ*** KG Körperschaftsteuer 1999 bis 2000

Zur Finanzierung von diversen Projekten benötigte die Bw. GmbH liquide Mittel. Trotz intensiver Bemühungen sowie guter Kontakte zu Banken, waren diese nicht bereit, zusätzliche über die bereits gewährten Darlehen ohne werthaltige Sicherstellung zur Verfügung zu stellen.

Bei dem zu finanzierenden Projekt handelte es sich um eine Liegenschaft in Höhe von rd. ATS 20 Mio. Von der finanzierten Bank wurde ein Darlehen in Höhe von rd. ATS 15 Mio. zur Verfügung gestellt. Dieses Darlehen war auch erstrangig besichert. Für die verbleibenden ATS 5 Mio konnte lediglich eine Sicherheit im zweiten Rang angeboten werden, auf einer Position, auf der keine Bank finanzieren wollte.

Da somit eine übliche Bankfinanzierung nicht realisierbar war, musste die Bw. GmbH zur Finanzierung ihrer Projekte, eine Mezzaninfinanzierung (in Form von Risikokapital) aufnehmen. Eine maximale (jedoch nicht sichere) 20 %ige Verzinsung stellten zu diesem Zeitpunkt eine mehr als nur fremdübliche "Verzinsung" dar. Als "Gegenleistung" für eine höhere Verzinsung riskiert der Mezzanindarlehensgeber den teilweisen bzw. gänzlichen Verlust seines Kapitals. In diesem Zusammenhang dürfen wir auf die Höhe der von Mezzaninegesellschaften (wie zB Mezzanine Finanzierungs AG, div. Venture Capital Fonds, Forschungsförderungsfonds, Innovationsagentur, etc.) geforderten Verzinsung, welche oftmals über 20 % beträgt, hinweisen. Eine Mezzaninfinanzierung stellt ohne Zweifel eine eigenkapitalähnliche Finanzierung und daher volle Risikofinanzierung dar.

Ein Risikofinanzierer wird aber nicht von einer Eigenkapitalrendite von einigen wenigen Prozentpunkten, sondern von einer solchen von zumindest 20% ausgehen. Dies wird auch daraus ersichtlich, dass Unternehmenskaufpreisvorstellungen nach der Multiplikatormethode irgendwo zwischen dem vier- und sechsfachen EGT liegen, was wiederum einer Verzinsung von (im Schnitt) jenen 20% entspricht.

Berücksichtigt man darüber hinaus, dass es sich dabei nicht um eine Beteiligung an einem mehr oder minder risikolosen Geschäftsfeld handelt, sondern bereits um eine Problemfinanzierung, kann einer 20%igen Finanzierung wohl nicht die Fremdüblichkeit abgesprochen werden. Darüber hinaus wäre die Fremdüblichkeit schon aufgrund der Tatsache gegeben, dass es sich bei der TZ*** KG um kein verbundenes Unternehmen handelt.

Für die Bw. GmbH war die Aufnahme des Mezzanindarlehens ein äußerst positives Geschäft, zumal sonst d.h. ohne Mezzaninfinanzierung eine 80 %ige Rendite nicht erzielbar gewesen wäre.

Wir beantragen daher, die von der Betriebsprüfung im Jahr 1999 und 2000 nicht anerkannten Betriebsausgaben in Höhe von ATS 732.967,-- und ATS 725.549,-- wieder anzuerkennen und bei der Körperschaftsteuer 1999 und 2000 steuerlich zu berücksichtigen. Festhalten dürfen wir, dass für das Kalenderjahr 2000 noch keine Bescheidausfertigung übermittelt wurde.

Auch zu diesem Punkt ist anzumerken, dass uns die Beanstandungen aus Sicht der Betriebsprüfung erst in der Schlussbesprechung zur Kenntnis gebracht wurden und wir im laufenden Verfahren - keine Gelegenheit zu einer Stellungnahme hatten. Wie unseren Ausführungen zu entnehmen ist, hätte sich auch dieser Sachverhalt leicht aufklären lassen. Dies ist wie bei den vorgenannten Sachverhalten bedauerlich, zumal von Seiten der Betriebsprüfung zwei umfangreiche Fragen vorhalte übermittelt wurden, welche von uns umfassend beantwortet wurden, wir allerdings von Seiten der Betriebsprüfung keine weiteren Fragen, weder mündlich noch schriftlich, mehr erhalten haben.

18. Einzelwertberichtigung und Forderungsabschreibung Ip.**** Zinsaufwand Besserungsvereinbarung zum Darlehen Dr. M**** – Körperschaftsteuer 1995 bis 1999

Besserungsvereinbarung sowie die Nebenvereinbarung wurden bereits im Zuge des ersten umfangreichen Fragenvorhalts unter Punkt III./4. am 15.04.2005 übermittelt. In der Anlage dürfen wir Ihnen die beiden Vereinbarungen samt Begleitschreiben nochmals in Kopie übermitteln.

Bei der in der Niederschrift zur Betriebsprüfung angesprochenen Aktennotiz handelt es sich um eine interne Buchungsanweisung, welche wir als Bilanziersteller für die Verbuchung zum 31.12. erstellt haben und somit auf den Sachverhalt selbst keine Auswirkung hat, sondern diesen lediglich zum besseren Verständnis für die Buchhaltung beschreiben soll. Beiliegend übermitteln wir Ihnen diese intern von uns erstellte Buchungsanweisung.

Der gesamte Sachverhalt wurde hinsichtlich der Verrechnung von Zinsenaufwendungen und der Kombination mit dem Darlehen gegenüber Herrn Dr. M**** sehr ausführlich in den Wirt-

schaftsprüfungsberichten, welche den Betriebsprüfungsorganen seit Beginn der Prüfungs-handlungen bzw. schon von vorhergehenden Prüfungshandlungen zur Verfügung standen, erläutert. Hinsichtlich der gänzlich vorzunehmenden Wertberichtigung im Jahr 1999 verweisen wir auf unsere ausführliche Stellungnahme im Zuge der Beantwortung des zweiten Fragen-vorhalts, welche wir am 18.05.2005 übermittelt haben.

Da in der Niederschrift zur Schlussbesprechung eine Begründung fehlt, warum vorzunehmende Abschreibungen steuerlich nicht anerkannt werden, können wir in weiterer Folge auch dazu Stellung nehmen bzw. müsste der Sachverhalt durch die bereits im Zuge der Beantwor-tung des ersten Fragenvorhalts übermittelten Vereinbarungen nunmehr aufgeklärt sein.

Wir beantragen daher, die von der Betriebsprüfung Im Jahr 1995 bis 1999 nicht anerkannten Betriebsausgaben in Höhe von

ATS 23.055.334,90 für 1995

ATS 22.688.070,99 für 1996

ATS 13.470.501,02 für 1997

ATS 28.795.907,30 für 1998

ATS 53.387.710,31 sowie 1.413.246,27 sowie 47.076.411,00 für 1999

wieder anzuerkennen und bei der Körperschaftsteuer 1995 bis 1999 steuerlich zu berücksich-tigen.

Auch dieser Sachverhalt zeigt, dass die von der Betriebsprüfung aufgeworfenen Unklarheiten bei Durchsicht der Wirtschaftsprüfungsberichte sowie unserer Stellungnahme zum ersten Fra-genvorhalt in Verbindung mit unserer Stellungnahme zum zweiten Fragenvorhalt beseitigt werden hätten können. Festhalten dürfen wir, dass wir abgesehen von den beiden Fragen-vorhalten von den Betriebsprüfungsorganen zu diesem Sachverhalt niemals um Stellung-nahme gebeten wurden.

Zusammenfassung

Nochmals sei zum Zustandekommen der überwiegenden Anzahl der Feststellungen der Be-triebsprüfung darauf verwiesen, dass uns zwar zweimal sehr umfangreiche Fragenkataloge zur Beantwortung übergeben wurden, zu deren Beantwortung durch uns die Betriebsprüfung allerdings niemals wieder Stellung genommen hat und wir dann erst in einer - sogenannten - Schlussbesprechung mit ganz neuen Feststellungen konfrontiert wurden, zu denen wir dann nicht mehr Stellung nehmen konnten, d.h. unsere Darstellung unberücksichtigt geblieben ist, und wir nun hier - für alle Seiten mühsam, kompliziert und daher letztlich ineffizient - in der Berufung unsere Klarstellungen vorbringen müssen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Behörde ohne taugliche Entscheidungsgrundla-gen in mehrfacher Beziehung Sachverhalte bzw. Vereinbarungen unrichtig auslegte. Das hat zur Folge, dass ihr infolge des gehäuften Verkennens der Rechtsgrundlagen ihrer Entschei-dung Willkür und somit nach ständiger oberstgerichtlichen Rechtsprechung ein Verstoß gegen Art. 7 Abs 1 B-VG in Verbindung mit Art. 2 StGG zur Last fällt. Wurde bei der Erlassung eines Bescheides Willkür geübt, so liegt eine Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz nach der ständigen Rechtsprechung des VfGH vor (vgl. VfSlg 10337/1985, 12001/1989). Damit liegt den Bescheiden eine Rechtswidrigkeit zu Grunde, die in die Verfassungssphäre reicht.

Entgegen den Feststellungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung, wurden Ver-einbarungen - vgl. z.B. Punkt 18, etc. - vorgelegt. Diese Unterlagen wurden von den Betriebs-prüfern angefordert, aber bei ihrer Beurteilung gänzlich nicht berücksichtigt bzw. gewürdigt. Darüber hinaus wurde in beinahe sämtlichen Feststellungspunkten neue – zuvor niemals an-gesprochene - Behauptungen (welche im übrigen einfach zu entkräften waren) aufgestellt und uns als steuerlichen Vertreter keine Möglichkeit gewährt, zu diesen Stellung zunehmen.

Um diesen Standpunkt zu verdeutlichen, weisen wir auf die entsprechende Judikatur des VwGH hin. Die Behörde hat danach der Partei Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen zunächst Kenntnis und anschließend verfahrenswirksam Stellung zu nehmen. Die Gelegenheit zur Stellungnahme erfordert die Gestaltung des Vorgangs in einer Weise, die der Partei jeweils nicht nur seine Bedeutung zum Bewusstsein bringt, sondern ihr auch die Möglichkeit der Überlegung, Zeit zur Ausarbeitung und entsprechenden Formulierung ihrer Stellungnahme bietet (VwGH 18.11.1982, 82/16/73). Das Parteiengehör schließt auch das Recht in sich, angemessene Überlegungsfrist eingeräumt zu erhalten (VwGH 03.06.1976, 283/75). Hätte die Finanzverwaltung nicht gegen diesen elementaren Grundsatz jedes rechtsstaatlichen Verfahrens verstößen, wäre es niemals zur Erlassung des mit dieser Berufung bekämpften Bescheides gekommen, da diesfalls die Finanzverwaltung zu völlig anderen, nämlich den (vorgelegten) Tatsachen entsprechenden, Sachverhaltsfeststellungen gelangt wäre. Diesfalls wäre unter keinen Umständen die Erlassung eines derartigen Bescheides gerechtfertigt und zulässig gewesen. Nur aufgrund der Verletzung des Rechts auf Parteiengehör konnte die Finanzverwaltung die Grundlage für die Erlassung dieses bekämpften Bescheides schaffen.

Aufgrund der obigen Ausführungen beantragen wir die in unserer Berufung dargestellten Sachverhalte bei der Veranlagung der entsprechenden Kalenderjahre steuerlich zu berücksichtigen, die in Folge der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben und somit die bisherigen Bescheidergebnisse wieder herzustellen.“

In der die Jahre 2000 und 2001 betreffenden Berufung verwies die Bw auf diese Berufung.

In ihrer Stellungnahme führte die Prüferin aus:

„Inhalt dieses Schreibens:

A.) Stellungnahme der Ap zu den einzelnen Punkten der Berufungen vom 29.3.2006 und 12.6.2006

B.) Zusammenfassung der Stellungnahme

C.) Anlagen

Anlage 1 - zu Punkt 10,

Anlage 2 - zu Punkt 18 (Übersicht Mehr/Weniger-Rechnung),

Anlage 3 - zu Punkt 18 (Chronologie des Sachverhaltes),

Anlage 4 - zu Punkt 18 (Zeugeneinvernahme Dr. N***),

Anlage 5 - zu Punkt 18 (Zeugeneinvernahme Herr U***),

Anlage 6 - zu Punkt 18 (Schreiben Ti*** Stiftung)

D.) Erläuterungen

"Ap" - Außenprüfung,

"B Beteiligungsges.m.b.H.", B.-C.", "Bw", "Bw." - Abkürzungen der Firmenwortlauten der Bw, nunmehr "Bw* GmbH"

A.) Stellungnahme zu den einzelnen Punkten der Berufungen vom 29.3.2006 und 12.6.2006

Zu Punkt 1: Konsulententätigkeit für die Fa W-O 1995-1996 -
Umsatzsteuer 1995 und 1996

Die Tatsache der Nachbelastung - und damit wohl auch eine Rechnungsberichtigung zu einem späteren Zeitpunkt - berührt nicht die Feststellung der Bp im Prüfungszeitraum. Für die Ent-

stehung der Steuerschuld ist § 19 Abs 1 und 2 UStG 1994 heranzuziehen, was offensichtlich nicht bestritten wird.

Dieser Teil der Berufung ist inhaltlich unergiebig, denn wie im ersten Absatz ausgeführt wird, wurden diese Rechnungen "*noch nach der alten Rechtslage (Tätigkeitsortprinzip nach dem UStG 1972)*" ausgestellt.

Wie während der Durchführung der Außenprüfung gegenüber der Prüferin mehrfach betont, wurde die Buchhaltung vor Ort durch einen Mitarbeiter bzw Mitarbeiterin der steuerlichen Vertretung erledigt. Somit kann davon ausgegangen werden, dass die gegenständliche Rechnung von einer fachlich qualifizierten Kraft in das Rechenwerk des Unternehmens aufgenommen wurde. Für eine Argumentation, dass irrtümlicherweise diese Rechnung nicht der Umsatzsteuer unterzogen wurde, erscheint daher kein Raum zu bleiben.

Die Ap steht daher nach wie vor auf dem Standpunkt, dass die Umsatzsteuer in jener Periode festzustellen ist, die sie betrifft und in der sie angefallen ist und beantragt die vollinhaltliche Abweisung der Berufung in diesem Punkt.

Zu Punkt 2: A. 1998 Umsatzsteuer 1998 sowie Körperschaftsteuer 1998 bis 2001

Die Bw wendet sich in diesem Punkt gegen die Umsatzsteuerpflicht des von der Fa. A. in Rechnung gestellten Betrages (ER 40 v 21.4.1998) aufgrund der Feststellung der Ap. Aus der Berufungsschrift ist weiters zu entnehmen, dass "*diese Kosten irrtümlich nicht an die Bw Holding GmbH (vormals Q-Holding GmbH) weiterverrechnet*" worden wären, woraus der Schluss zu ziehen ist, dass die Pflicht zur Weiterverrechnung von der Bw nicht in Zweifel gezogen wird.

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer "*1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.*"

Gemäß § 19 Abs 1 UStG 1994 ist "*in den Fällen des § 1 Abs 1 Z 1 (...) der Unternehmer (...)"* der Steuerschuldner.

Gemäß § 19 Abs 2 UStG 1994 entsteht "*die Steuerschuld für Lieferungen und sonstigen Leistungen mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind (Sollbesteuerung); dieser Zeitpunkt verschiebt sich um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist.*"

Im gegenständlichen Fall handelt es sich, wie bereits in Punkt 7 der Niederschrift über die Schlussbesprechung dargelegt, um eine "Spezialsteuerberatung hinsichtlich des Projektes Q-Holding". Als die ER 40 durch die Firma A. ausgestellt wurde, war diese Leistung bereits erbracht. Aus dem Rechnungstext ergibt sich klar der Leistungsinhalt, sodass einer Weiterverrechnung durch das geprüfte Unternehmen noch im April bzw Mai 1998 nichts im Wege gestanden wäre. Die Berufung auf eine irrtümliche Unterlassung der Weiterverrechnung an die Bw Holding GmbH (Q-Holding AG) vermag insofern nicht zu überzeugen, als die Buchhaltung durch einen Mitarbeiter der Steuerberatungskanzlei in den Räumen des geprüften Unternehmens durchgeführt wurde.

Die Ap hat nach den oben zitierten Gesetzeswortlauten die Weiterverrechnung der ER 40 vom 21.4.1998 vorgenommen.

Die (verspätete) Weiterverrechnung durch das Unternehmen "*im Voranmeldungszeitraum Monat 2006*" hindert nicht den Eintritt der Rechtsfolgen nach § 19 Abs 1 und 2 UStG 1994, wonach die Steuerschuld spätestens mit Ablauf des auf die Leistungserbringung zweitfolgenden Monats entsteht.

Die Tatsache, dass die Bw der Sollbesteuerung unterliegt, wurde nicht bestritten.

Nach Meinung der Ap ist daher der Antrag auf Rückgängigmachung der Erhöhung der Be-messungsgrundlage von ATS 75.000,00 (€ 5.450.46) im Jahr 1998 vollinhaltlich abzuweisen.

Zu Punkt 3: F Beratungstätigkeiten - Umsatzsteuer 1999 sowie Körperschaftsteuer 1999
(Entspricht Punkt 3 und 13 der Niederschrift über die Schlussbesprechung)

Einleitend erlaubt sich die Ap, zunächst auf folgende Ausführungen in der Berufungsschrift einzugehen:

"Im Sinne der gebotenen Verwaltungsökonomie sei der guten Ordnung halber noch darauf verwiesen, dass die von der Betriebsprüfung gewählte Vorgangsweise, nämlich offene Punkte bzw Unklarheiten nicht zuvor mit uns als steuerlichen Vertreter abzuklären, bzw einfach aufzuklärende Sachverhalte steuerlich einfach nicht anzuerkennen, das Verfahren insgesamt in die Länge zieht und letztlich auf beiden Seiten anderenfalls vermeidbare Arbeit nach sich zieht"

In einem umfangreichen Vorhalt vom 18.2.2005, der durch den steuerlichen Vertreter der Gesellschaft, Mag. StB***, am 18.2.2005 in Empfang genommen wurde, wurden unter der Überschrift "F - Aufstellrechte für Spielautomaten 1996 -2001" auch die oben zitierten "F Beratungstätigkeiten" zur Sprache gebracht. Konkret wurde dazu Folgendes im Vorhalt ausgeführt:

"Mit ER 143/1999 v. 8.4.1999 stellt die F Handels. GmbH eine Rechnung über ATS 1.200.000,00 wegen "Beratungstätigkeit im Jahr 1998" an die Bw. Bitte um Vorlage der Vereinbarung dazu. Um welche Beratungstätigkeit handelt es sich? Wer hat beraten? Leistung/Stundenverzeichnis dazu"

Im allgemeinen Teil des Vorhaltes wurde nochmals darauf verwiesen, *"dass im Zuge der Sachverhaltsermittlung auch jene Unterlagen vorzulegen sind die, die in den Fragen der Ap angesprochenen Sachverhalte betreffen, jedoch durch die Fragenstellungen gegebenenfalls nicht direkt angesprochen worden sind. (...)"*

Im Schreiben vom 18.5.2005 wird unter Punkt 23 lit d dazu von der steuerlichen Vertretung Stellung genommen:

"Die Bw. (Bw) hat umfangreiche Studien zum Projekt Casino vornehmen lassen, welches nicht realisiert werden konnte."

Weitere Auskünfte als der soeben zitierte Satz wurden nicht gegeben. Es wurden keinerlei Unterlagen vorgelegt, die die Betriebsausgabe dieser ER 143/1999 glaubwürdig erscheinen lassen. Die Abgabepflichtige bzw. deren steuerliche Vertreter ist seiner Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen.

Insofern weist die Ap den Vorwurf der Bw entschieden zurück, sie würde *"einfach aufzuklärende Sachverhalte einfach nicht steuerlich anerkennen"*. Hätte die Bw die zunächst mündlich vorgetragenen Fragen der Ap, in weiterer Folge am 18.5.2005 in schriftlicher Form gestellten Fragen so beantwortet, dass keinerlei Zweifel an der Betriebsausgabeneigenschaft offen geblieben wären, dann wäre die Nichtanerkennung dieser Eingangsrechnung vom 8.4.1999 wohl obsolet gewesen. So hat sie in ihrer Beantwortung vom 18.5.2005 aber weder die Möglichkeit genutzt, auf die konkret gestellten Fragen nach der dieser Eingangsrechnung zugrunde liegenden Vereinbarung und den unternehmensinternen Leistungsaufzeichnungen einzugehen, noch auf die allgemeine Aufforderung Unterlagen vorzulegen, reagiert.

Die Beantwortung vom 18.5.2005 lässt gleichwohl erkennen, dass der Bw bewusst war, worauf die Fragen der Ap abzielten. Dessen ungeachtet wurde der Pflicht an der Aufklärung des rechtlichen wie tatsächlichen Hintergrundes dieser Eingangsrechnung vom 8.4.1999 schlüssig nicht nachgekommen (Die rechnungsausstellende Gesellschaft befand sich zum Befragungszeitpunkt in Konkurs - Konkursbeschluss vom 18.5.2004).

In der Vorhaltsbeantwortung vom 18.5.2005 wurde von einem "Projekt Casino" gesprochen, das nun in der Berufungsschrift keinerlei Erwähnung findet. Vielmehr wird allgemein ausge-

führt, dass "Ende 1997 und Anfang 1998 die Absicht bestand, in diesem Bereich zu investieren oder sich an Gesellschaften zu beteiligen, die in diesem Bereich tätig sind." Weiters wird vorgebracht, dass "man die F Handels GmbH beauftragte, solche Möglichkeiten insbesondere In den Ländern Schweiz, Deutschland und Ungarn ausfindig zumachen".

Im darauf folgenden Absatz der Berufungsschrift ist davon die Rede, dass "ursprünglich dazu vereinbart war, dass die F bei erfolgreichem Abschluss solcher Geschäfte ein Honorar in Form von 10% am geplanten Geschäft erhält."

Wenn die Bw von einer Beauftragung bzw. von einer Vereinbarung spricht, dann kann es sich die Ap nicht erklären, weshalb die Ap keinerlei Unterlagen dazu erhalten hat.

Zumindest kann erwartet werden, dass - wie im Geschäftsverkehr allgemein üblich - schriftliche Verträge bzw. der Schriftverkehr vorgelegt werden. Schon allein aus Beweisvorsorgegründen im zivil- und steuerrechtlichen Bereich hält es die Ap für wenig wahrscheinlich, dass solche Geschäfte nicht schriftlich festgehalten wurden.

Wenn in weiterer Folge behauptet wird, dass "sämtliche von den Gesellschaften zur Prüfung übergebenen Unterlagen aus Vertraulichkeitsgründen nach Beendigung der Gespräche retourniert werden mussten", dann können damit wohl nicht die Verträge/Vertrag mit dem "Beauftragten", der F Handels GmbH, gemeint sein.

Wenn schon eine solche Gestaltung gewählt wird bzw. offensichtlich der Einstieg (?) in das "kleine Glückspiel" gesucht wird, und Belege über (angebliche) Leistungen, die angeblich damit im Zusammenhang stehen, im Rechenwerk der Bw aufgenommen werden, sind diese Leistungen entsprechend nachzuweisen. Aber gerade an diesem Nachweis mangelt es.

Vorgelegt wurde im Zuge der Berufung eine Aufstellung von Terminen für den Zeitraum von 9.1.1998 bis 17.12.1998, mit der Angabe der Uhrzeit sowie von Namen (im Wesentlichen Fx*** L*** und W*** B*****).

An den Tagen 26.1.1998, 3.2.1998, 21.9.1998, 4.9.1998, 21.9.1998, 22.10.1998, 28.10.1998, 19.11.1998 und 17.12.1998 ist als dritte Person Dr. G**** E**** angeführt. Am 9.5.1998 und am 28.5.1998 wird als dritte Person ein Herr Ba*** vermerkt, am 16.6.1998 ein Rechtsanwalt Dr. Ma*** U**** ("betr. Baden-Würthenberg"), am 21.9.1998 Dr. W*** J**** neben Dr. G**** E****, am 19.10.1998 ein Hr. Gi****. An den Tagen 22.10.1998, 28.10.1998 und 19.11.1998 scheinen zusätzlich neben Dr. E**** Dr. M****, Dr. Za*** und ein Hr. Ki*** auf. Zur Datumsangabe 22.6.1998 - 24.6.1998 ist - neben den Namen Fx*** L*** / W*** B**** - "Termin in Paris betr. Zeitung Hr. G***" vermerkt.

Zum Termin 25.5.1998 ist ein Herr Si*** Mu*** als dritte Person angeführt.

Dieser Liste kann, außer den obenstehenden Angaben, keine weitere Information entnommen werden, die den Rechnungsinhalt der in Rede stehenden Eingangsrechnung auch nur ansatzweise glaubhaft machen könnte.

Weder enthält die Aufstellung eine Ortsangabe, noch eine Angabe über den Zweck dieser Termine, noch sind Unterschriften des/der Beteiligten zu entdecken (Die zum Termin 16.6.1998 sowie "22.6.1998-24.6.1998" angeführten Vermerke "betr. Baden Würthenberg" und "betr Zeitung Hr. G***" sind so allgemein gehalten, dass daraus kein Zusammenhang mit dem in Streit stehenden Beleg bzw. mit den Angaben unter Punkt 3 der Berufungsschrift ("..bestand die Absicht in diesem Bereich zu investieren oder sich an Gesellschaften zu beteiligen..") hergestellt werden kann.

Auch wenn, wie in weiterer Folge in der Berufung angeführt, "sämtliche, von den Gesellschaften zur Prüfung übergebenen Unterlagen aus Vertraulichkeitsgründen nach Beendigung der Gespräche retourniert werden mussten", so verbleiben in der Regel doch, wenn man konkrete Beteiligungsmöglichkeiten unterstellt, die letztlich "mehr oder weniger aus Verschulden der Bw. GmbH nicht eingegangen wurden" interne Geschäftsunterlagen, unternehmensinterne Berechnungen, Vermerke und Berichte an den Vorstand im Unternehmen. Laut Ausführungen in der Berufung hat Herr Fx*** L***, der im Zeitraum von 1.3.1997 bis 30.9.2001 in den

Büchern der Bw als Angestellter geführt wird, "diesen Geschäftsbereich" bearbeitet. Es erscheint wenig glaubwürdig, dass dieser, offenbar so wichtige Geschäftszweig von einem einzigen Angestellten "bearbeitet" wurde, ohne einer weitergehenden Kontrolle durch den Vorstand zu unterliegen.

"Dieser Geschäftsbereich" wurde, wie in der Berufungsschrift ausgeführt, "*von Seiten der F durch Herrn W*** B***** bearbeitet.*" Die Ap hat versucht, diese Angabe anhand eines Firmenbuchauszuges der F Handels-. Ges.m.b.H., FN 444444y, zu überprüfen und musste dabei feststellen, dass ein Herr W*** B***** nicht als Geschäftsführer aufscheint. Somit entzieht sich diese Behauptung weiterer Überprüfungsmöglichkeit, zumal keine Unterlagen vorgelegt wurden.

Aus dem Vorbringen in der Berufungsschrift und dessen Anlage zu diesem Punkt können die Zweifel an der Betriebsausgabeneigenschaft der ER 143 vom 8.4.1999 nicht ausgeräumt werden, zumal die Terminaufstellung links oben das Datum 17.2.2006 aufweist, was darauf hindeutet, dass diese Aufstellung erst im Nachhinein, nach Abschluss der Ap, angefertigt wurde. In freier Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs 2 BAG schreibt die Ap der vorgelegten Terminaufstellung sowohl inhaltlich (wie oben gezeigt) als auch durch die Erstellung im Jahr 2006 nicht die Aussagekraft zu, die notwendig wäre, um die Betriebsausgabeneigenschaft des in Streit stehenden Beleges nachzuweisen.

Es wird daher angeregt, in diesem Punkt. betreffend Umsatzsteuer 1999 und Körperschaftsteuer 1998, die Berufung vollinhaltlich abzuweisen.

Zu Punkt 4: R*gasse Errichtungs- und Vermietungs AG - Umsatzsteuer 2000 sowie Körperschaftsteuer 2001

(Entspricht Punkt 4 und Punkt 14 der Niederschrift über die Schlussbesprechung)

a) Zur Nichtabzugsfähigkeit des Zinsaufwandes in Höhe von ATS 699.325,81

Auf dem Konto 8300, Bank- und Darlehenszinsen, scheint im Jahr 2001 der Betrag von ATS 710.047,53 auf der Sollseite auf. Aus dem Buchungstext "R*gasse AG Zinsen 1.1.-31.7." hat die Ap den Zusammenhang mit dem Erwerb von Aktien an der R*gasse Errichtungs- und Vermietungs AG (FN 88888z) im Nominale von ATS 1.990.000,00 hergestellt.

(Anzumerken ist jedoch, dass für diese Aufwandsbuchung kein Beleg vorgefunden wurde.)

Die Ap stützt sich mit ihrer Feststellung auf einen Aktenvermerk vom 19.12.2000 (offensichtlich durch Herrn L*** verfasst), in dem folgende Ausführungen zur Abwicklung des Kaufes der R*gasse Errichtungs- und Vermietungs AG nachzulesen sind:

*"Der gesamte Kredit der RLB an die R*gasse Errichtungs- und Vermietungs AG über ÖS 17,5 Mio wird an die Bw mit einem Zinsaufschlag von 1,5% weitergeleitet. (...)*

*Von der RLB wurden ÖS 17,0 Mio an die R*gasse - Errichtungs- und Vermietungs-AG zugezählt und über Dr. E**** ÖS 16.584.013,01 über Bw an den Verkäufer Firma Tx*** ausbezahlt.*

*Der Kaufpreis der Aktien der R*gasse - Errichtungs- und Vermietungs-AG wurde daher zu ÖS 16.584.013,01 durch Kredit der R*gasse - Errichtungs- und Vermietungs-AG bezahlt (...) Dabei ist auch die Weiterbelastung des Kredites der RLB an die Bw vorzunehmen (...). "*

Jener vorstehend angesprochene Kredit der NÖ RLB findet sich im Jahr 2000 unter der Bezeichnung Konto Nr 3427 R*gasse Err- u VermAG, mit einem Stand von ATS -17.046.903,00 zum 31.12.2000 in den Büchern der Bw.

Festgehalten wird, dass mit UM 52 im Jahr 2001 Zinsen für diesen Kredit für den Zeitraum 1.1. - 31.7. 2001 in der GuV-Rechnung der geprüften Gesellschaft als Aufwand aufgenommen wurden, für einen Zeitraum, in dem die mit diesem Kredit finanzierten Aktien längst nicht mehr im Betriebsvermögen vorhanden waren.

Dieser Zinsbetrag in Höhe von ATS 710.047,53 wurde von der Ap im Verhältnis jener Nominalwerte, die noch im Betriebsvermögen der geprüften Gesellschaft verblieben sind, zu jenen, die bereits per 29.12.2000 an die damalige Q-Holding AG (nunmehr Ra.*** GmbH, FN 87878g) verkauft wurden (Schlussnote vom 29.12.2000), aufgeteilt.

Aktien im Nominalwert von ATS 1.960.000,00 (das sind 98,49%) wurden verkauft, Aktien im Nominalwert von ATS 30.000,00 (das sind 1,51%) sind 2001 noch im Betriebsvermögen der geprüften Gesellschaft verblieben, somit wurden ATS 710.047,53 x 98,49% keine Betriebsausgabeneigenschaft zuerkannt, ATS 10.721,72 (1,51% von ATS 710.047,53) anteilmäßig anerkannt.

In der Berufungsschrift wird weiters ausgeführt, dass "*ein Teilbetrag des im Jahr 2000 bei der NÖ RLB aufgenommenen Kredites am 29.12.2000 In Höhe von ATS 23.520.000,00 an die Bw Holding (Anmerkung: nunmehr Ra.*** GmbH) weitergeleitet wurde.*"

Diese Behauptung steht im Widerspruch zu dem in den Büchern vorgefundenen Sachverhalt:

Mit UM 145 vom 29.12.2000 wurden die Aktien der R*gasse Errichtungs- und Vermietungs-AG mit dem anteilmäßigen Buchwert von ATS 23.377.107,84 mit dem Buchungssatz 8054, Buchwert abgeg. Beteiligungen, an 0911, R*gasse Err.u.Verm.AG ausgebucht.

Mit UM 145 vom 29.12.2000 wurde dieser Verkauf mit dem Buchungssatz 2407, Bw Holding AG, an 8050, Veräußerungserlöse aus Beteiligungen, mit dem Betrag von ATS 23.520.000,00 auf das Verrechnungskonto der Bw Holding AG eingebucht.

Als Buchungstext ist "1 9600 Aktien R3 AG VK 295" angeführt, mit "V р 295/00" ist die "Schlussnote" über dieses Wertpapiergeschäft gemeint.

Somit wurde ein Teilbetrag des im Jahr 2000 bei der NÖ RLB aufgenommenen Kredites keinesfalls am 29.12.2000 an die Bw Holding "weitergeleitet", vielmehr wird mit diesen Buchungen der Aktienverkauf durchgeführt.

Die Argumentation in der Berufungsschrift, dass "*der Verrechnungssaldo zwischen der Bw Holding GmbH und der Bw. GmbH (Anm.: vormals Bw, nunmehr Bw* GmbH) stets fremdüblich verzinst*" werde, geht in diesem Zusammenhang ins Leere, denn dies wurde in Punkt 14 der Niederschrift über die Schlussbesprechung nicht angesprochen.

Im Jahr 2001 wurde die GuV-Rechnung der Bw mit diesem Zinsaufwand belastet, eine Weiterverrechnung an die Bw Holding AG konnte nicht festgestellt werden. Dazu wird in der Berufungsschrift ausgeführt, dass "*im Zuge der Überprüfung der Berechnung der Zinsen für 2000 und 2001 eine irrtümliche Nichtverrechnung dieser Zinsen festgestellt und diese mit einem Aufschlag von 0,5% der Bw Holding GmbH Anfang 2006 nachbelastet*" worden sei.

Ein Irrtum ist für die Ap nur schwer erklärbar, da mit Buchungsdatum 31.7.2001 einerseits mit dem Buchungssymbol UM 52 die Zinsen in Höhe von ATS 710.047,53 eingebucht wurden, andererseits jedoch mit UM 51 die Umbuchung des in Rede stehenden Kredites in Höhe von ATS 17.587.228,53 auf das Verrechnungskonto Nr 2407, Bw Holding GmbH, erfolgte.

Somit ist zeitgleich mit 31.7.2001 der Kredit (jener Kredit, der zur Finanzierung der bereits verkauften Aktien diente) "weitergegeben" und die damit verbundenen Zinsen im Aufwand der Bw eingebucht worden.

Eine Anfang 2006 vorgenommene Nachbelastung hätte sich gleichwohl auf dem Konto Nr 3400, Verr Bw Holding GmbH, niederschlagen müssen. Die Ap konnte eine solche Verbuchung aus dem Titel einer Zinsennachforderung anhand einer Saldenliste per 30.4.2006 nicht nachvollziehen. Abgesehen davon vermeint die Ap, dass eine, nach dem Abschluss der Ap vorgenommene Korrektur von Sachverhalten, die von der Ap längst aufgezeigt worden sind, und die Zeiträume betreffen, die von der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO umfasst sind, sachlich unzutreffend sind. Nicht im Jahr 2006 "fehlt" die Weiterverrech-

nung des Zinsaufwandes, sondern im Jahr 2001. (Soferne in diesem Fall eine Weiterverrechnung sachlich zutreffend erscheinen sollte. Die Ap ist zu dem Schluss gekommen, dass kein Fall der Weiterverrechnung vorliegt.) Im Sinne einer periodenrichtigen Erfassung der Aufwendungen und Erträge gemäß § 4 Abs 2 EStG hat die Ap bereits in jenem Jahr das Ergebnis richtig gestellt, zu dem der Aufwand/Ertrag wirtschaftlich gehörte.

(Wäre der "Irrtum" 2006 ohne Verbindung mit einer Außenprüfung aufgefallen, dann wäre wohl eine Bilanzberichtigung für das Jahr 2001 angezeigt gewesen.)

b) Zur Vorsteuerkürzung im Zusammenhang mit der Vermittlungsleistung der Fa. Zi*
Immobilien Treuhand GmbH anlässlich des Aktienkaufes**

Hier enthält die Berufungsschrift lediglich den Hinweis, dass die "*ursprüngliche Rechnung (ER 450 vom 28.11.2000) von der Zi*** Immobilien Treuhand GmbH storniert werde und mit selben Tag neu - ohne Umsatzsteuer - ausgestellt werde.*"

Tatsache ist, dass im Jahr 2000 aus der ER 450 vom 28.11.2000 eine Vorsteuer in Höhe von ATS 480.000,00 geltend gemacht wurde, die in der Berufung nicht bestritten werden. Es wird ferner kein schlüssiges Argument vorgebracht, welches darauf schließen lässt, dass dieser Vorsteuerabzug zu Recht besteht. Vielmehr wird ausgeführt, dass der Rechnungsaussteller "irrtümlicherweise" 20% Umsatzsteuer verrechnet habe.

Aus Sicht der Ap ist zu diesen Ausführungen nicht weiter Stellung zu beziehen.

Es wird daher angeregt, in diesem Punkt, betreffend Umsatzsteuer 2000 und Körperschaftsteuer 2001, die Berufung vollinhaltlich abzuweisen.

Zu Punkt 5: Beteiligung AS* 2000 - Umsatzsteuer 2000 sowie Körperschaftsteuer 2000**
(Entspricht den Punkt 5 und 8 der Niederschrift über die Schlussbesprechung)

Gegen diese Feststellung der Ap wird in der Berufung eingewendet, dass "*der Treuhandvertrag zwischen der V. Beteiligungs AG als Treugeber und der Gesellschaft (der Bw) als Treuhänderin im Zuge der Abtretung der Anteile an der AS*** Budapest am 30.6.2000 vereinbart wurde.*"

Die Treuhandschaft wird mit dem Vertrag vom 30.6.2000 dokumentiert. Nach Punkt II. dieses Vertrages "erklärt und bestätigt die Treuhänderin (nämlich die XYZ. GmbH), dass sie diesen Geschäftsanteil (an der AS***) zwar im eigenen Namen, jedoch auf Rechnung des Treugebers besitzt und erworben hat und dass dieser ihr die hierfür erforderlichen Mittel zur Verfügung gestellt hat"

In Punkt 2. dieser Bestimmung "bestätigt darüber hinaus die Treuhänderin, auch selbst keinerlei vermögensrechtliche Ansprüche, welcher Art auch immer, auf diesen Geschäftsanteil zu erheben."

Im Zusammenhang mit den Ausführungen zu diesem Punkt in der Niederschrift über die Schlussbesprechung ergibt sich für die Ap nach wie vor ein eindeutiges Bild:

Der 50%ige Geschäftsanteil an der AS*** Budapest stand zwar in den Büchern der Bw, jedoch war diese wirtschaftlich der V. Beteiligungs AG zuzurechnen. Die Aussage, dass die Treuhänderin erklärt und bestätigt, die Beteiligung auf Rechnung des Treugebers erworben zu haben, ist für die Ap so eindeutig, dass hier für das Gegenargument, der Treuhandvertrag wäre erst mit 30.6.2000 vereinbart worden, kein Raum bleibt.

Der schriftliche Vertrag mag zwar erst am 30.6.2000 aufgesetzt worden sein, aber die Formulierungen ("bestätigt"), insbesondere in dessen Punkt II., weisen bereits auf den Erwerbszeitpunkt im Jahr 1999 hin.

Selbst wenn der Argumentation der Bw gefolgt wird, - wiewohl dies dem klaren Vertragsinhalt widerspricht -, nämlich, dass diese Treuhandschaft erst

"im Zuge der Abtretung der Anteile an der AS*** Budapest am 30.6.2000 vereinbart worden sei" so würde doch die Verpflichtung gemäß Punkt IV, der Treuhänderin alle Auslagen zu ersetzen, die dieser aus ihrer Tätigkeit als Treuhänderin entstehen, verbleiben. Eine Ausbuchung der Geschäftsanteile mit einem Verlust in Höhe von ATS 343.840,36 sowie ein Aufwand aus der Bucheinsicht durch eine Wirtschaftsprüfungsellschaft (ER 198 vom 26.4.2000) sind der Treugeberin zuzurechnen, zumal aus dem Vertrag eindeutig hervorkommt, dass der Treuhänderin in dieser Eigenschaft weder wirtschaftliche Risiken noch Chancen zugerechnet werden.

Der Kaufvertrag über die Gesellschaftsanteile an der AS*** Budapest zwischen der XYZ. GmbH als Verkäuferin und der V. Beteiligungs AG wurde mit 30.6.2000 abgeschlossen die Durchführung des Ausscheidens der Beteiligung wurde in den Geschäftsbüchern mit demselben Datum vorgenommen. Zum mindesten an diesem Tag war sohin die Treuhandvereinbarung gültig.

Mit Buchungsdatum 30.6.2000 wurde unter dem Belegsymbol UM 42 der Verkauf des 50% Anteiles an der AS*** Budapest auf dem Konto 80511 Erlöse aus dem Abgang von Finanzanlagen, mit dem Betrag von ATS 32.000.000,00 auf der Habenseite gebucht. Gleichzeitig wurde das Ausscheiden auf dem Konto Nr 8058, Buchwert abgeg. Finanzanlagen, mit dem Text "BW 50%-Anteil AS*** (H)" mit dem Betrag von ATS 32.343.840,36 auf der Sollseite erfasst.

Insofern ist die Darstellung der Bw richtig, demnach ein Buchverlust in Höhe von ATS 343.840,36 entstanden ist. Jener weitere Betrag von ATS 230.908,29, der im Gesamtsoll des Kontos 0805, AS*** Budapest 50%, in Höhe von ATS 32.574.748,65 enthalten ist, scheint in der GuV Rechnung, wie oben gezeigt, nicht auf.

Die Ap modifiziert daher ihre Feststellung im Jahr 2000 auf die Beträge von

	ATS
ER 198v 26.4.2000, Europa Treuhand	54.000,00
Buchverlust aus Abgang	<u>343.840,36</u>
	397.840,36

Die in der Kennzahl 630 (Andere Abänderungen) enthaltene Verteilung des Veräußerungsverlustes gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG 1988 ist im Jahr 2000 um ATS 294.720 (Verlust Verkauf AS*** Budapest 50% ATS -343.840,00, 6/7 ATS 294.720,00, 1/7 ATS 49.120,00) zu vermindern. (Bericht über die Außenprüfung, Änderung der Tz 32)

Das geltend zu machende 7tel beträgt im Jahr 2001 ATS 4.909,00.

	2000	2001
	ATS	ATS
KZ 630	Lt Ap	2.354.118,00
	Änderung	<u>-294.720,00</u>
	2.059.398,00	3.484.724,00

Es wird daher angeregt, die Berufung in diesem Punkt, betreffend Umsatzsteuer 2000, vollinhaltlich abzuweisen,
hinsichtlich Körperschaftsteuer 2000 und 2001, teilweise stattzugeben,

Die Erhöhung der Forderungen (Erfolgsauswirkung) beträgt im Jahr 2000 ATS 397.840,36. Die Erhöhung der Forderungen (Erfolgsauswirkung) lt Punkt 8 der Niederschrift über die Schlussbesprechung in Höhe von ATS 628.741,65 ist um den Betrag von ATS 230.901,29 zu vermindern. Die außerbilanziellen Änderungen unter der Kennzahl 630 betragen im Jahr 2000 ATS - 294.720,00 und im Jahr 2001 ATS 49.120,00.

Zu Punkt 6: Berufung gegen den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001
(Entspricht Punkt 6 der Niederschrift)

Derzeit keine Stellungnahme der Ap dazu möglich, da keine Argumente vorgebracht wurden.

Zu Punkt 7: A. 1998

(Entspricht Punkt 7 der Niederschrift)

Dieser Punkt wurde unter Punkt 2 dieser Stellungnahme bereits behandelt.

Zu Punkt 8: Beteiligung AS*** 2000

(Entspricht Punkt 8 der Niederschrift)

Dieser Punkt wurde unter Punkt 5 dieser Stellungnahme bereits behandelt.

Zu Punkt 9: Umsatzsteuerpassivierung

(Entspricht Punkt 9 der Niederschrift über die Schlussbesprechung)

Dieser Punkt enthält keine Argumente, die einer Stellungnahme zu unterziehen wären.

Zu Punkt 10: Bw Beteiligungs GmbH, BRD - abweichendes Wirtschaftsjahr 1997

(Entspricht Punkt 10 der Niederschrift über die Schlussbesprechung)

In der Berufungsschrift wird zu diesem Punkt folgendes vorgebracht:

"Es wurden damit sämtliche im Antrag angegebenen Gründe für die Umstellung des Bilanzstichtages - nämlich die Beteiligung an der deutschen Gesellschaft sowie die nachfolgenden Auflagen der Finanzbehörde zur Gänze erfüllt. Die in der Niederschrift zur Betriebsprüfung angeführte Begründung ist somit nicht nachvollziehbar und entspricht nicht den Angaben im Antrag vom 28.1.1997. Im übrigen dürfen wir auch auf den Grundsatz von Treu und Glauben hinweisen.

Ergänzend dürfen wir hinzufügen, dass die Bw. GmbH ursprünglich beabsichtigt hat, sämtliche österreichische Beteiligungen noch im Kalenderjahr 1997 zu veräußern, wodurch eine Umstellung auf den 31.3.1997 aus Kostengründen nicht vorgenommen wurde. Die Beteiligungen wurden wie aus den Büchern zu entnehmen ist - auch sukzessive abgetreten. ZB konnte die Bw. GmbH folgende Beteiligungen noch in 1998 verkaufen:

*Is*** Leasing GmbH, Inv** Bet. u Consulting GmbH, Rt*** Bauträger GmbH.*

Leider wurde uns als steuerlicher Vertreter auch zu diesem Sachverhalt keine Möglichkeit gegeben, zu der nunmehr vertretenen Ansicht der Betriebsprüfung Stellung zu nehmen. Die ist in Anbetracht der umfangreichen Auswirkungen aus verwaltungsökonomischer Sicht nicht vertretbar, zumal auch dieser Vorwurf bei einer Gelegenheit zur Stellungnahme leicht zu entkräften gewesen wäre, dann kann die gewählte Vorgangswweise nicht zum richtigen Ergebnis führen. Dass auf eine periodengerechte Abgrenzung aus Gründen der Verwaltungsökonomie verzichtet wird, wirkt In diesem Fall schon provokant und wird von uns nicht weiter kommentiert. Abschließend dürfen wird an dieser Stelle auch noch festhalten, dass der Grundsatz Treu & Glauben zu beachten ist und im übrigen gegen den genehmigenden Bescheid keine Wiederaufnahme vorgenommen wurde."

Die Ap erlaubt sich, ihrer Stellungnahme (nochmals) eine genaue Schilderung des Sachverhaltes voranzustellen:

Mit dem Bescheid vom 3.3.1997 wurde vom zuständigen Finanzamt für Körperschaften der Wechsel des Bilanzstichtages gem § 7 Abs 6 KStG 1988 i.V.m. § 2 Abs 7 EStG 1988 gestattet. Diese Genehmigung erfolgte unter der Auflage, dass der Gesellschaftsvertrag die Satzung entsprechend geändert wird.

Dieser Auflage wurde durch die Änderung der Satzung in § 8 in der außerordentlichen Hauptversammlung vom 20.3.1997, dessen einziger Tagesordnungspunkt die Änderung des Ge-

schäftsjahres durch den Wechsel des Stichtages für den Jahresabschluss vom 31.12. auf den 31.3. jedes Jahres war, entsprochen.

Im Ansuchen um Änderung des Bilanzstichtages vom 28.1.1997 wurde zum Ausdruck gebracht, dass "*die B.-C. Beteiligungs- und Vermögensberatungs AG sich demnächst mit (zumindest) 50% an einer deutschen Gesellschaft beteiligen wird, deren Bilanzstichtag der 31.3. ist (und dieser Bilanzstichtag auf Wunsch des Mitgeschafters beibehalten werden soll)*".

Wie bereits in der Niederschrift über die Schlussbesprechung dargelegt, behielt diese Mitgeschafterin, die TZ.*** Unternehmensberatungs GmbH, den Bilanzierungsstichtag 31.12. jedes Jahres trotz der Gründung der deutschen Tochtergesellschaft, der B.-C. Beteiligungs GmbH, bei. Wenn es der Wunsch dieser Gesellschaft gewesen ist, die Jahresabschlüsse auf den 31.3. jedes Jahres zu erstellen, dann stellt sich die Frage, weshalb diese gerade nicht ihren Bilanzierungsstichtag geändert hat. Die TZ.*** Unternehmensberatungs GmbH war ebenfalls mit 50% an der Tochtergesellschaft beteiligt. Betriebliche Gründe für eine Umstellung des Bilanzstichtages müssten daher im gleichen Ausmaße auch bei eben dieser Gesellschaft vorgelegen haben.

Im Ansuchen um Änderung des Bilanzstichtages vom 31.12. auf den 31.3. jedes Jahres vom 28.1.1997 wird durch die Formulierung, dass sich die '*B.-C. Beteiligungs- und Vermögensberatungs AG demnächst an einer deutschen Gesellschaft beteiligen wird, deren Bilanzstichtag der 31.3. ist*', der Eindruck erweckt, dass diese deutsche Gesellschaft bereits besteht und bereits zum 31.3. jedes Jahres bilanziert. Tatsächlich ergibt sich aus der vorgelegten beglaubigten Abschrift vom 27.2.1997 des Notar Ju*** Ri***, in 56789 T.-Stadt, dass der Gesellschaftsvertrag der in Gründung befindlichen Gesellschaft vom 13.2.1997 stammt ("*a) Ausfertigung des Gesellschaftsvertrages vom 13.2.1997, URNr. xxx/1997 (...)*").

Damit kann davon ausgegangen werden, dass es in der Disposition der beiden, seit der Gründung beteiligten Gesellschaften stand, den Bilanzstichtag festzulegen.

Weshalb eine der beiden Gründungsgeschafterinnen die betriebliche Notwendigkeit sieht, aufgrund der Gründung der deutschen Tochtergesellschaft ihre Bilanzen zum Stichtag 31.3. aufzustellen, während die zweite Gründungsgeschafterin - auf deren Wunsch vorgeblich der Bilanzstichtag der deutschen Tochtergesellschaft beibehalten wurde keine Veranlassung sieht, ihren Stichtag auf den 31.3. jedes Jahres umzuändern, kann nach wie vor nicht nachvollzogen werden. Die Ap geht unter den, im Antrag vom 28.1.1997 geschilderten Umständen davon aus, dass bei Vorliegen des gleichen Sachverhaltes, nämlich der Beteiligung an einer deutschen Tochtergesellschaft, bei beiden österreichischen Muttergesellschaften die eine betriebliche Notwendigkeit hervorrufen müsste, den Stichtag zu ändern.

Die Bw hingegen hält für die Anwendung des § 2 Abs 7 EStG 1988 das Vorliegen einer Beteiligung an sich schon für ausreichend. In der vorgenannten Bestimmung wird aber das Vorhandensein von "gewichtigen betrieblichen Gründen" gefordert.

Dazu finden sich in der Literatur folgende Beispiele:

Leichtere Bilanzerstellung (Inventur), besserer Überblick über Forderungen und Schulden, einheitlicher Konzernabschluss (*Doralt, EStG Kommentar, § 2 Tz 186/1*), oder Ende des Wirtschaftsjahres in der toten Saison, Branchenüblichkeit des Wirtschaftsjahrs, (*Hofstätter/Reichel/Fuchs, EStG Kommentar, § 2*).

Der von der Literatur als "wichtiger betrieblicher Grund" erwähnte einheitliche Konzernabschluss liegt nach Ansicht der Ap nicht vor.

Die Ap hält es für wenig wahrscheinlich, dass eine soeben gegründete Gesellschaft bereits in einem solchen Ausmaß am Wirtschaftsleben teilnimmt, dass die Beteiligung an der soeben entstandenen Gesellschaft die Umstellung des Erstellungszeitpunktes der Jahresabschlüsse einer Muttergesellschaft erforderlich erscheinen lassen. Diese Einschätzung erhält durch die

Tatsache Unterstützung, dass aus den vorgelegten Jahresabschlüssen dieser Gesellschaft in den Jahren nach der Gründung keinerlei Geschäftstätigkeit im nennenswerten Umfang feststellbar ist.

Ein besserer Überblick über Forderungen und Schulden ist wohl gerade nicht gewährleistet, wenn die Muttergesellschaft, die XYZ. GmbH, sowie lediglich eine Tochtergesellschaft in Deutschland ihren Bilanzstichtag auf den 31.3. jedes Jahres umstellen bzw vereinbaren, währenddessen andere im Betriebsvermögen befindliche Beteiligungen nach wie vor zum 31.12. jedes Jahres bilanzieren (siehe dazu auch Punkt 10 der Niederschrift über die Schlussbesprechung).

Im Übrigen erachtet die Bw die Finanzbehörde durch den Grundsatz von Treu und Glauben an ihre Entscheidung gebunden und meint, dass in bezug auf den genehmigenden Bescheid keine Wiederaufnahme erfolgt sei.

Das Finanzamt ist in seiner Entscheidung vom gestellten Antrag ausgegangen, in dem als gewichtiger betrieblicher Grund für die Umstellung des Wirtschaftsjahres die Beteiligung an einer deutschen Gesellschaft angeführt wurde. Die Ap vermag keine Bindung an Treu und Glauben zu erkennen, wenn sich aus den Geschäftsbüchern der Bw und den dazu vorgelegten Belegen ergibt, dass der streitgegenständliche wichtige betriebliche Grund, nämlich die Beteiligung, erst mit 13.2.1997 entstanden ist; wenn sich weiters aus dem Anlagenverzeichnis der Bw in Verbindung mit den Angaben im Firmenbuch ergibt, dass die übrigen Tochtergesellschaften nach Kalenderjahr bilanzieren. Diese entscheidungsrelevanten Tatsachen sind im Rahmen der Außenprüfung zutage getreten.

Der genehmigende Bescheid gemäß § 7 Abs 6 KStG 1988 i.V.m. § 2 Abs 7 EStG 1988 ist keiner Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO zugänglich. Vielmehr kann die Behörde, wenn die Voraussetzungen für die Zustimmung nicht vorliegen, ihre Zustimmung gemäß § 294 BAO widerrufen (vgl ua Doralt, EStG Kommentar, § 2 Tz 186/1). Eine solche Vorgangsweise würde zu keinem anderen Ergebnis führen.

Die Ap hat einerseits den in Streit stehenden Sachverhalt dahingehend gewürdigt, dass die geforderten gewichtigen Gründe nicht vorliegen, - weshalb die Anwendung des § 294 BAO möglich wäre -, andererseits sieht sie durch diesen Sachverhalt den Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten (§ 22 BAO) verwirklicht.

Nach der ständigen Rechtssprechung des VwGH (vgl u.a. VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176; 26.5.2004, 99/1410209; 30.4.2003, 97/13/0130), muss eine Prüfung dahingehend vorgenommen werden, ob der gewählte rechtliche Weg noch sinnvoll ist, wenn der abgabenerparende Effekt weggedacht wird, oder ob er ohne das Ergebnis der Steuerminderung unverständlich wäre.

Nicht in der Gründung der deutschen Gesellschaft sieht die Ap einen Missbrauch, sondern darin, dass die Vereinbarung, diese Gesellschaft zum 31.3. bilanzieren zu lassen, bei der nunmehrigen Bw als Muttergesellschaft zum Anlass genommen wurde, den Antrag auf Umstellung des Wirtschaftsjahres auf den Stichtag 31.3.1997 zu stellen. Damit wurde im Endeffekt erreicht, dass in einem Jahr, in dem aufgrund der Bestimmung des § 117 Abs 7 EStG 1988 ein Verlustabzug nicht zulässig war, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb lediglich aus der Geschäftstätigkeit in der Zeit von 1.1.1997 bis 31.3.1997 unter Ausschluss des Verlustabzuges ermittelt wurden.

Um zu verdeutlichen, weshalb die Ap im vorliegenden Fall von einem Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten nach § 22 BAO ausgeht, sei die chronologische Aufreihung des vorgefundenen Sachverhaltes weitergeführt:

Mit Schreiben vom 3.9.1998 gibt die steuerliche Vertretung der Bw dem Finanzamt bekannt, dass der Grund für die Verlegung des Bilanzstichtages (nämlich die Beteiligung an einer deut-

schen Gesellschaft) auf den 31.3. jedes Jahres weggefallen sei. Das Finanzamt gestattet daher antragsgemäß wieder zum 31.12. jedes Jahres - erstmalig zum 31.12.1998 - zu bilanzieren.

Mit Datum 14.2.1997, BK 26, wird auf dem Konto 0840, Bw Beteiligungs GmbH (D) 50%, mit dem Text "Stammkapital" der Betrag von ATS 88.318,75 im Soll eingebucht. (Zu diesem Vorgang wurde aufgrund der Fragenliste vom 29.9.2004, Punkt 2) die beglaubigte Abschrift des Notars Ju*** Ri*** vom 27.2.1997 über die Übergabe des Gesellschaftsvertrages vom 13.2.1997 sowie der Liste der Gesellschafter vorgelegt. Daraus ist zu ersehen, dass die Bw und die TZ.*** Unternehmensberatungs GmbH jeweils DM 12.500,00 an Stammeinlage übernommen haben. Dies entspricht in etwa dem oben genannten Betrag.)

Mit dem Datum 31.12.1998 wird mit bi 188 der Verkauf "BCdGmbH" um ATS 7,00 eingebucht. (Konto 2300 Sonstige Forderung an 8051, Erlöse aus Abgang von Finanzanlagen). Mit Datum 31.12.1998 wird mit bi 100 auf dem Konto 8172, Buchwert abgeg Beteiligungen, ATS 177.263,22 gebucht. Im Anlagenspiegel zum 31.12.1998 scheint somit diese Beteiligung nicht auf. Auf diesen Buchungsvorgang bezieht sich wohl das Schreiben vom 3.9.1998 an das Finanzamt (obgleich das Buchungsdatum 31.12.1998 angegeben ist).

Unter dem Buchungssymbol "VK 239" wurde ein Schreiben der TZ.*** UnternehmensberatungsGmbH aufgefunden, indem zum Ausdruck gebracht wird, dass mit Wirkung vom 1.1.1999 die Beteiligung an der B.-C. Beteiligungs GmbH (BRD) in Höhe von ATS 177.263,22 an die Bw "übergeben" wird. Dieses Schreiben hat die (Wieder-)Einbuchung der Beteiligung auf dem Konto 0871, B.-C. Beteiligungs GmbH (D) 50%, zur Folge. Obwohl diese Gesellschaft nach wie vor zum 31.3. bilanziert, wurde bisher kein weiteres Ansuchen gemäß § 2 Abs 7 EStG 1988 gestellt.

Aus dem vorgelegten Bericht und Jahresabschluss für das Wirtschaftsjahr 1998/1999 zum 31.3.1999 der B.-C. Beteiligungs GmbH ist zu ersehen, dass "ab dem 8.2.2000 die T. Verwaltungs* GmbH, Wien, Anteilseigner" ist. Diese Angabe ist in ihrer Aussage ident mit der vorgelegten beglaubigten Abschrift der "Nummer 20 der Urkundenrolle für 2000" des Notars Dr. H*** On***.

(Verhandelt am 8.2.2000). Das in den Büchern der Bw aufscheinende Ausscheiden (Verkauf?) der Beteiligung im Jahr 1998 findet sich also weder in den Prüfberichten noch in den Urkunden zum deutschen Handelsregister. Vielmehr wird der Eindruck, dass der tatsächliche Verkauf der Beteiligung erst mit Wirkung zum 1.1.2000 stattfand, noch durch die Aktennotiz vom 14.8.2000 von Herrn L*** verstärkt. Auch in dieser ist davon die Rede, dass *"die 50% an der Bw Beteiligungs GmbH, BRD, sowie die weiteren 50% an der Bw Beteiligungs GmbH, BRD, (vormals B.-C. Beteiligungs GmbH), welche bereits der XYZ. GmbH (vormals B.-C. Beteiligungs- u. Vermögensberatungs-AG) gehörten, direkt an die T. Verwaltungs* GmbH veräußert wurden."*

Der Ap erscheint die Tatsache, dass ein- und dieselbe Beteiligung Anfang 1997 zu einem Antrag gemäß § 2 Abs 7 EStG 1988 führt und im Jahr 1999 diese Beteiligung unter unveränderten Umständen keinen neuerlichen Antrag nach § 2 Abs 7 EStG 1988 auslöst, als deutliches Indiz dafür, dass der von der Bw eingeschlagene Weg nur nach steuerlichen Gesichtspunkten sinnvoll erscheint.

(Die zweite Eigentümerin der Bw Beteiligungs GmbH, BRD, hat von vornherein darin keinen Anlass gesehen, einen solchen Antrag an das Finanzamt zu richten.)

In der Berufungsschrift wird weiters zum Ausdruck gebracht, dass die Ap eine periodengerechte Abgrenzung aus Gründen der Verwaltungsökonomie nicht vorgenommen hätte. Dies muss entschieden zurückgewiesen werden, denn in der Anlage zur Niederschrift ist die Aufteilung bzw die Jahresergebniserfassung zu den jeweiligen Kalenderjahrstichtagen ersichtlich. Somit wurde anhand der vorhandenen Konten die jahresweisen Abgrenzungen nach den Jahren 1997 und 1998 vorgenommen um sehr wohl dem Prinzip der periodenrichtigen Gewin-

nermittlung Rechnung zu tragen. (Die Ap schließt diese Anlage als Anlage 1 dieser Stellungnahme nochmals bei.)

Nicht vorgenommen wurde die Aufteilung der außerbilanziellen Änderungen. Die Anlage 2 zu dieser Stellungnahme enthält eine Aufstellung jener Beträge, auf die allenfalls die Argumentation in der Berufungsschrift zutrifft. Für die Jahre 1997 und 1998 betrifft dies einen Betrag von ATS 366.038,00. Inhaltlich werden im Jahr 1997 die Auflösung des IFB, Wertpapierunterdeckung, die Körperschaftsteuer, die Luxustangente sowie die Aufsichtsratsvergütungen umfasst; im Jahr 1998 eine Hinzurechnung aufgrund einer "unzulässigen" Absetzung sowie eine Abrechnung aus Körperschaftsteuer bzw. andere Abänderungen.

Angesichts der für die Jahre 1997 und 1998 von der Ap ermittelten Jahresergebnisse It. HB. in Höhe von ATS 36.302.644,00 und ATS 61.727.778,00 hielt es die Ap für vertretbar (unter Abwägung aller Umstände), diese - vergleichsweise - geringfügigen Beträge der steuerlichen Mehr/Wenigerrechnung nach dem Erklärungs- bzw. nach dem Veranlagungsstand zu übernehmen.

Wie von der Bw ausgeführt, hätte "*die Bw. GmbH (Bw) ursprünglich beabsichtigt, sämtliche österreichischen Beteiligungen noch im Kalenderjahr 1997 zu veräußern, wodurch eine Umstellung auf den 31.3.1997 aus Kostengründen nicht vorgenommen*" worden sei. Tatsächlich wären die Beteiligungen an der Is*** Leasing GmbH, an der Inv** Bet- u. Consulting GmbH und an der Rt*** Bauträger GmbH noch 1998 verkauft worden.

Die Ap hat keinerlei Anhaltspunkte für die Behauptung, man hätte den Verkauf im Kalenderjahr 1997 vorgehabt, in der Buchhaltung für das Jahr 1997 (1.1. - 31.3.1997, 1.4. - 31.12.1997) vorgefunden.

Zusammenfassend liegen daher aus der Sicht der Ap keine Einwendungen vor, die zu einer anderen rechtlichen Würdigung des vorgefundenen Sachverhaltes führen würden, die Ap beantragt daher die vollinhaltliche Abweisung in diesem Punkt.

Zu Punkt 11: Beteiligung der L*entwicklungs GmbH als atypisch stiller Gesellschafter
(Entspricht Punkt 11 der Niederschrift über die Schlussbesprechung)

Diesfalls hat die Ap den Verfahrensstand berücksichtigt.

Zu Punkt 12: Dr. E**** - Forderungsausbuchung 1995 - Körperschaftsteuer 1995
(Entspricht Punkt 12 der Niederschrift über die Schlussbesprechung)

Zu diesem Punkt wird in der Berufungsschrift ausgeführt, dass "*der Saldo über mehrere Jahre aufgrund zahlreicher (rd 50) unterschiedlicher Verrechnungen, welche der Betriebsprüfung vorgelegen sind, entstanden ist.*" Weiters: "*Nach Überprüfung des ausstehenden Saldos wurde einvernehmlich festgestellt, dass zwischen Dr. E**** und der Gesellschaft keine offene Verrechnung mehr besteht, sodass der noch offene Saldo storniert werden musste. Beiliegend übermitteln wir Ihnen Buchhaltungsauszüge, aus denen die zahlreichen Verrechnungen zu entnehmen sind.*"

Aus dieser Argumentation ist wiederum nicht zu ersehen, weshalb die Ausbuchung als sonstiger Aufwand vorgenommen wurde. Weder wurden Belege noch andere Schriftstücke vorgelegt, die zum einen die Zusammensetzung des Betrages erhellen und zum anderen die Betriebsausgabeneigenschaft zumindest (nachprüfbar) glaubwürdig erscheinen lassen. Die Vorlage der Kontenausdrucke aus der Buchhaltung des geprüften Unternehmens gibt insoweit keine Auskunft, sondern dokumentiert lediglich, dass beginnend mit 22.10.1993 bis zum 7.6.1994 auf dem Konto 3660, Verrechnung Dr. E****, Buchungen unter Verwendung der Symbole "BA", "BK", "UB" sowie zweimal mit den Symbolen "ER" vorgenommen wurden. Im Zusammenhang mit diesem Konto wurden noch die Auszüge des Kontos 3661, Darlehen Dr. E****, und des Kontos 3662, Anzahlung Dr. E****, jeweils mit Buchungen mit dem

Datum 30.6.1994 vorgelegt.

Mit diesen Kontoauszügen aus der Finanzbuchhaltung können selbst die in der Berufung angeführten "rd 50 unterschiedlichen Verrechnungen" nicht nachvollzogen werden. Das weitere, vermeintliche Argument in der Berufungsschrift stellt lediglich eine Wiederholung der diesbezüglichen Antwort des Fragenvorhaltes vom 18.2.2005 dar.

Der Ermittlungsmöglichkeit ist der Ap durch die Tatsache, dass Dr. E**** als Rechtsanwalt den einschlägigen Bestimmungen der RAO unterliegt, eine Grenze gesetzt, weshalb abschließend auf die erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei hingewiesen wird (vgl ua VwGH 20.6.1990, 98/13/0107).

Die Ap regt daher an, diesen Punkt der Berufung vollinhaltlich abzuweisen.

Zu Punkt 13: F Beratungstätigkeiten 1999

(Entspricht Punkt 3 und 13 der Niederschrift über die Schlussbesprechung)

Dazu wurde in Punkt 3 dieses Schreibens Stellung genommen.

Zu Punkt 14: R*gasse Errichtungs- und VermietungsAG

(Entspricht Punkt 14 der Niederschrift über die Schlussbesprechung)

Dazu wurde in Punkt 4 dieses Schreibens Stellung genommen.

Zu Punkt 15: Abschreibung der Liegenschaft H** - Körperschaftsteuer 2000 bzw 2001

(Entspricht Punkt 15 der Niederschrift über die Schlussbesprechung)

Zu diesem Punkt wird in der Berufung folgendes ausgeführt:

*"Das Schätzgutachten des Sachverständigen Dr. Ju*** St*** wurde zwar zum Stichtag 24.9.2001 ermittelt, bei Durchsicht des Gutachtens lässt sich jedoch erkennen, dass der Wertverlust bereits zum Einbringungsstichtag 31.12.2000 vorgelegen ist. Die richtige Vorgehensweise ist somit eine Bilanzberichtigung zum 31.12.2000. Im übrigen wurde zwischen den Vertragsparteien vereinbart, dass hinsichtlich der Teilwertabschreibung (außerplanmäßige Abschreibung) - aufgrund des bereits zum Einbringungsstichtag vorgelegenen Wertverlustes keine Rückwirkung gelten soll. Aus den vorgenannten Gründen ist die Teilwertabschreibung bzw die handelsrechtliche außerplanmäßige Abschreibung noch bei der Bw. GmbH zu berücksichtigen."*

Die Wertermittlung durch den Sachverständigen Dr. Ju*** St*** erfolgte, wie auf dem Deckblatt des Gutachtens nachzulesen, zum 24.9.2001.

Erstellt wurde das Schätzgutachten mit 28.9.2001, eine Besichtigung des Objektes wurde am 21.9.2001 durchgeführt. Als Zweck der Schätzung ist die Ermittlung des Verkehrswertes des teilweise fertiggestellten Villenobjektes samt den dazugehörigen Grundstücken angeführt. Das Gutachten enthält, unter Punkt I die Grundlagen der Wertermittlung, unter Punkt II den Sachverhalt inklusive der Baubeschreibung, unter Punkt III die Bewertung. Aus keinem der hier angeführten Teile des Schätzgutachtens kann abgeleitet werden, dass der Wertverlust bereits zum Bilanzstichtag 31.12.2000 vorgelegen wäre. Vielmehr wird wiederholt darauf hingewiesen, dass der Fertigstellungsgrad des Villenobjektes ca 75% beträgt. Unter Punkt 1. Sachwertverfahren wird der Gebäudezeitwert unter Berücksichtigung eines Abschlages von 25% wegen noch nicht umgesetzter Endbaumaßnahmen ermittelt. Gerade dieser Bauzeitwert wurde stichtagsbezogen zum 24.9.2001 ermittelt.

Die Ap kann daher nicht nachvollziehen, weshalb bei einem im Bau befindlichen Bewertungsobjekt, das am Bilanzstichtag 31.12.2000 einen, im Vergleich zum Bewertungsstichtag 24.9.2001 differenten Fertigstellungsgrad aufweist, entgegen dem Gutachten, das ausdrücklich den 24.9.2001 als Bewertungsstichtag angibt, der, mit diesem Gutachten begründeten Wertverlust nunmehr auf den 31.12.2000 rückbezogen werden soll.

Ein Gutachten, das für den Stichtag 24.9.2001 erstellt wurde, kann nicht als Beweismittel für eine dauerhafte und erhebliche Wertminderung des abnutzbaren Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens zum 31.12.2000 dienen (VwGH 28.11.2001, 99/13/0254; 24.2.1999, 96/13/0206; 14.10.1981, 1814/79; 18.12.1990, 98/14/0091; Vanas, RdW 1983,61; UFSI, 7.3.2006, RV/0158-I/03; BFH 14.3.2006; I R 22/05).

Sollte tatsächlich bereits zum Bilanzstichtag 31.12.2000 ein Wertverlust des gegenständlichen Liegenschaftsobjektes vorgelegen haben und sollte tatsächlich "*zwischen den Vertragsparteien vereinbart worden sein, dass hinsichtlich der Teilwertabschreibung keine Rückwirkung gelten soll*", so hätte dies wohl auch im Sacheinbringungsvertrag vom 25.9.2001 samt Einbringungsbilanz ihren Niederschlag gefunden (finden müssen).

Spätestens jedoch im Nachtrag zum Sacheinbringungsvertrag vom 31.10.2002, mit dem der Sacheinbringungsvertrag vom 25.9.2001 in § 1 Vertragsgegenstand hinsichtlich der "Liegenschaften EZ dddd und EZ eeee je KG ffffff X-Ort samt den darauf errichteten Gebäuden" ergänzt wurde, hätte man eine diesbezügliche Regelung erwarten können.

Die Ap hat jedoch keine Anhaltspunkte - weder in den Schriftstücken zur Einbringung, noch in den Unterlagen (Belegsammlung, Kontenausdrucke, Aktenvermerke) zur Buchhaltung vorgefunden, die die in Rede stehende Argumentation der Bw glaubhaft abgesehen von den klaren gesetzlichen Bestimmungen im Umgründungssteuergesetz erscheinen lassen würde.

Es wird daher die vollinhaltliche Abweisung des Berufungsbegehrens in diesem Punkt empfohlen.

Zu Punkt 16: Bw Beteiligungs GmbH 2000 - Körperschaftsteuer 2000 (Entspricht Punkt 16 der Niederschrift über die Schlussbesprechung)

Die Berufung enthält zu diesem Punkt folgende Stellungnahme:

*"Die vom Subauftragnehmer Bw Beteiligungs GmbH, Deutschland, erbrachten Leistungen betreffen für diesen Zeitraum, wie in der Fragenbeantwortung ausgeführt, Beratungsaufträge im Zusammenhang mit den Projekten Palais Bs*** sowie Paais No***, MB**, Spanien, Sy***, Ungarn.*

Diese Leistungen wurden mit folgenden Honorarnoten an die jeweiligen Auftraggeber weiterverrechnet.

*AR 91 vom 14.9.1999 über ATS 2.000.000,00 betr MB**, Spanien,
AR 116 vom 29.12.1999 über ATS 2.100.000,00 betreffend MB**, Spanien.
AR 38 vom 19.5.2000 über ATS 57.500,00 betreffend Palais Bs***,
AR 40 vom 14.6.2000 über ATS 4.400.000,00 betreffend MB**, Spanien,
AR 48 vom 31.7.2000 über € 141,496,27 betreffend MB**, Spanien,
AR 67 vom 2.11.2000 über ATS 50.000,00 betreffend Palais No***,
AR 72 vom 7.11.2000 über € 348.071,00 betreffend MB**, Spanien,
AR 32 vom 10.10.2001 über ATS 274.834,00 betreffend Sy***, Ungarn."*

Die Ap hält zum Sachverhalt nochmals fest:

Die Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs 1 BAO hatte in Punkt 16, Bw Beteiligungs GmbH BRD 2000, die ER 75 vom 21.2.2000 (ATS 211.066,00) und die ER 408 vom 2.11.2000 (ATS 1.407.100,00) zum Gegenstand.

In der ER 75 vom 21.2.2000 wird der Leistungsinhalt wie folgt beschrieben: *"Für Beratungsleistungen im Zusammenhang mit dem Aufbau des Vertriebes im Geschäftsjahr 1999/2000 stellen wir Ihnen DM 30.000,00 (Anm.: ATS 211.066,00) in Rechnung."*

Art und Umfang der Leistung werden in der ER 408 vom 2.11.2000 wie folgt charakterisiert: *"Für Beratungsleistungen in der Zeit vom 1.4. bis 30.9.2000 stellen wir Ihnen DEM 200.000,00 (Anm.: ATS 1.407.100,00) in Rechnung."*

In den nunmehr vorgelegten Ausgangsrechnungen der geprüften Gesellschaft wird zum einen über Beratungsleistungen (AR 91, AR 116, AR 67, AR 40, AR 32) pauschal abgerechnet, zum anderen über "Tätigkeiten" in der Zeit von 15.7.1999 bis 31.5.2000 (AR 38) sowie über Vermittlungstätigkeit (AR 48, AR 72).

Die Ap hat in diese Ausgangsrechnungen im Zuge der Prüfungsabwicklung Einsicht genommen, konnte jedoch keinen Zusammenhang mit den streitgegenständlichen Eingangsbelegen erkennen.

In keiner der vorgelegten Ausgangsrechnungen werden Beratungsleistungen im Zusammenhang mit dem Aufbau des Vertriebes angesprochen (vgl o.a. ER 75 vom 21.2.2000).

AR 38 vom 19.5.2000, AR 48 vom 31.7.2000 und die AR 72 vom 7.11.2000 haben "*Unterstützungsarbeiten nach Fertigstellung des Objektes (Palais Bs***)*" sowie Vermittlungstätigkeit von Apartments des Projektes MB.** zum Gegenstand. Ein Zusammenhang zwischen den vorstehend angeführten AR und der ER 75 vom 21.2.2000 sowie der ER 408 vom 2.11.2000 konnte nicht hergestellt werden.

Bei den vorgelegten AR 91 vom 14.9.1999, AR 116 vom 29.12.1999 und AR 40 vom 14.6.2000 ist zu hinterfragen, weshalb Beratungsleistungen, die angeblich mit diesen Ausgangsrechnungen weiterfakturiert wurden, erst im Zeitraum vom 1.4. bis 30.9.2000 von dem angeblichen Subauftragnehmer Bw Beteiligungs GmbH, Deutschland, erbracht worden sind (vgl ER 408 vom 2.11.2000). Die Ap hält diese Argumentation für nicht glaubwürdig.

Die AR 67 vom 2.11.2000 hat Beratungsleistungen, die im Geschäftsjahr 1999 erbracht wurden, zum Inhalt. Die in der ER 408 vom 2.11.2000 in Rechnung gestellten Beratungsleistungen betreffen jedoch den Zeitraum 1.4. bis 30.9.2000, somit kann auch zwischen dieser ER 408 und der AR 67 kein sachlich begründeter Zusammenhang gesehen werden. Mit der AR 32 vom 10.10.2001 wird "*Beratung im Zusammenhang mit dem Verkauf und Vertrieb des Projektes Sy****" der Sy*** Kft in Rechnung gestellt. Es erscheint nicht glaubwürdig, dass Leistungen, die vom "Subauftragnehmer" im Zeitraum 1.4. bis 30.9.2000 erbracht werden sollen, erst ein Jahr später mit einer Ausgangsrechnung vom 10.10.2001 weiterfakturiert werden sollen.

Die Ap hat auch erhebliche Zweifel, ob die B.-C. Beteiligungs GmbH (Bw Beteiligungs GmbH), Deutschland, überhaupt in der Lage gewesen sein kann, diese Leistungen durch geeignete Personen durchzuführen, denn aus den vorgelegten Berichten und Jahresabschlüssen zum 31.3.2001 und zum 31.3.1999 der Firma B.-C. Beteiligungs GmbH (Bw Beteiligungs GmbH), Deutschland, ist kein Personalaufwand bzw. Beratungsaufwand ersichtlich.

Ab dem 8.2.2000 oblag die Geschäftsführung der Bw Beteiligungs GmbH, Deutschland, den Herren Dr. Lk*** Ül*** und Pi*** Ro*** En***. Beide Herren haben im fraglichen Zeitraum ihre "Beratungsleistungen" bzw. "Vermittlungsleistungen" durch Rechnungen, die auf den Konten 5800, Fremdleistungen, sowie 7479, Vermittlungsleistungen, verbucht wurden, an die Bw verrechnet.

Die Ap hält daher an ihrer, im Punkt 16 der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs 1 BAO dargelegten Ansicht fest und begeht die vollinhaltliche Abweisung der Berufung in diesem Punkt.

Zu Punkt 17: TZ*** KG Körperschaftsteuer 1999 bis 2000
(Entspricht Punkt 17 der Niederschrift über die Schlussbesprechung)

Zu diesem Punkt enthält die Berufungsschrift folgende Ausführungen:

"Zur Finanzierung von diversen Projekten benötigte die Bw. GmbH liquide Mittel. Trotz intensiver Bemühungen sowie guter Kontakte zu Banken, waren diese nicht bereit, zusätzliche über die bereits gewährten Darlehen ohne werthaltige Sicherstellung zur Verfügung zu stellen.

Bei dem zu finanzierenden Projekt handelte es sich um eine Liegenschaft in Höhe von rd ATS 20 Mio. Von der finanzierenden Bank wurde ein Darlehen in Höhe von rd ATS 15 Mio zur Verfügung gestellt. Dieses Darlehen war auch erstrangig besichert. Für die verbleibenden ATS 5 Mio konnte lediglich eine Sicherheit im zweiten Rang angeboten werden, auf einer Position, auf der keine Bank finanzierten wollte.

Da eine übliche Bankfinanzierung nicht realisierbar war, musste die Bw. GmbH zur Finanzierung ihrer Projekte eine Mezzaninfinanzierung (in Form von Risikokapital) aufnehmen. Eine maximale (jedoch nicht sichere) 20%ige Verzinsung stellten zu diesem Zeitpunkt eine mehr als nur fremdübliche Verzinsung dar. Als Gegenleistung für eine höhere Verzinsung riskiert der Mezzanindarlehensgeber den teilweisen bzw gänzlichen Verlust seines Kapitals. In diesem Zusammenhang dürfen wir auf die Höhe der von Mezzaningesellschaften (wie zB Mezzanine Finanzierungs AG, div Venture Capital Fonds, Forschungsförderungsfonds, Innovationsagentur etc) geforderten Verzinsung, welche oftmals über 20% beträgt, hinweisen. Eine Mezzaninfinanzierung stellt ohne Zweifel eine eigenkapitalähnliche Finanzierung und daher volle Risikofinanzierung dar. (....)

Ein Risikofinanzierer wird aber nicht von einer Eigenkapitalrendite von einigen wenigen Prozentpunkten, sondern von einer solchen von zumindest 20% ausgehen..... "

Mit gleichlautenden Vereinbarungen vom 19.9.2000 und 25.5.1999 beteiligte sich die TZ*** KG (TZ) mit einem Betrag von jeweils ATS 5.000.000,00 an der Bw. In der Berufung wird dieser Kapitaleinsatz als Risikokapital dargestellt. Dem hält die Ap folgendes entgegen:

Aus einer Aktennotiz vom 28.12.1999 ist zu ersehen, dass die Beteiligung der TZ im Zusammenhang mit dem Projekt PS**** zu sehen ist. In der von den Vertretern beider Gesellschaften unterzeichneten Aktennotiz wird festgestellt, dass "aufgrund des Verkaufes des Projektes PS**** der Gewinn für die XYZ. GmbH rund ATS 10 Mio beträgt."

Mit UM 79 und dem Buchungstext "95% Realisation PS****" wurde ein Betrag von ATS 9.690.000,00 auf dem Konto 4861, Vermittlungsprovision, im Jahr 1999 im Rechenwerk der Bw aufgenommen (Die entsprechende AR 122199 wurde aufgrund des Fragenvorhaltes vom 28.1.2005 vorgelegt).

Somit kann zumindest für die "Beteiligung mit einem Betrag von ATS 5.000.000,00 an den Geschäften vom Bw" im Jahr 1999, wenn nicht - wie in der Berufungsschrift angeführt, zu einem Grundstück, - so zumindest ein Konnex zu einem "Projekt" bzw zu einem, unter dem Titel "Vermittlungsprovision" verbuchten Betrag hergestellt werden.

Für die "Beteiligung mit einem Betrag von ATS 5.000.000,00 an den Geschäften von Bw" im Jahr 2000 (Vereinbarung vom 19.9.2000) fehlt jeglicher Zusammenhang mit einem bzw mehreren Geschäften von Bw. Die Ausführungen in der Berufungsschrift, bei dem zu finanzierenden Projekt hätte es sich um eine Liegenschaft in Höhe von rd ATS 20 Mio gehandelt, entbehren einer näheren Konkretisierung, sodass ein Nachvollzug der Angaben nicht möglich erscheint.

Soweit in der Berufung davon gesprochen wird, dass eine 20%ige Verzinsung eine mehr als nur fremdübliche Verzinsung darstelle und der Mezzanindarlehensgeber als Gegenleistung für die höhere Verzinsung den teilweisen bzw gänzlichen Verlust seines Kapitals riskiere, ist folgendes festzuhalten:

Grundsätzlich ist nach den allgemeinen Definitionen von Mezzaninkapital richtig, dass ein Mezzanininvestor für sein bereitgestelltes Kapital eine höhere Verzinsung erhält. Auch kann zugestimmt werden, wenn Mezzaninkapital als Risikokapital (mangels Besicherung) dargestellt wird.

Dies ist jedoch gerade im vorliegenden Sachverhalt nicht zutreffend:

Unter dem Titel "Kapitalgarantie, Sicherheit und Treuhänder" enthält sowohl die Vereinbarung vom 25.5.1999 als auch die Vereinbarung vom 19.9.2000 die Bestimmung, dass "die Bw die

Rückzahlung des gesamten eingesetzten Kapitals garantiert."

Zusätzlich wird diese Kapitalgarantie mit einem werthaItigen Pfandrecht auf einer Liegenschaft besichert.

Unter dem Titel "Gewinnbeteiligung" enthält besagte Vereinbarung den Passus, dass "*Zusätzlich zum garantierten Kapital die TZ eine Beteiligung am Jahresgewinn für das Geschäftsjahr 1999 (2000) vor Steuern von Bw im Ausmaß von 20% erhält. An einem allfälligen Verlust von Bw nimmt TZ nicht teil.*"

Diese Bestimmungen stehen im Gegensatz zu den, in der Berufung vorgebrachten Argumenten hinsichtlich Mezzaninfinanzierung und Risikokapital. Der Investor - TZ - übernimmt gerade kein Risiko, er erhält in jedem Fall die mit einem Maximalbetrag von ATS 2.000.000,00 bzw. ATS 1.000.000,00 limitierte Verzinsung; bei einer Verlustsituation ist sein Kapitaleinsatz durch die Kapitalgarantie gedeckt. Die Verzinsung erfolgt für das ganze Geschäftsjahr, obwohl die Darlehenszuzählung binnen 10 Tagen ab Unterzeichnung der Vereinbarung (25.5.1999 bzw 19.9.2000) vorgenommen wurde, sodass die Realverzinsung über den 20% liegt.

Weshalb in der Berufungsschrift von einer Risikofinanzierung ausgegangen wird, kann daher nicht nachvollzogen werden.

Die TZ*** KG mag zwar nach dem bisherigen Ermittlungsstand kein verbundenes Unternehmen (wie in der Berufung angeführt) im Sinne der handelsrechtlichen Vorschriften darstellen, jedoch liegt in den Jahren 1999 und 2000 eine Beteiligung der Bw an dieser Personengesellschaft als Kommanditist und atypisch stiller Gesellschafter vor.

Aus den vorgenannten Gründen wird seitens der Ap eine vollinhaltliche Abweisung des Berufungsbegehrens in diesem Punkt vorgeschlagen.

Zu Punkt 18: Einzelwertberichtigung und Forderungsabschreibung Ip.****, Zinsaufwand Besserungsvereinbarung zum Darlehen Dr. M**** - Körperschaftsteuer 1995 bis 1999
(Entspricht Punkt 18 der Niederschrift über die Schlussbesprechung)

Zu diesem Punkt wird in der Berufungsschrift folgendes vorgetragen:

*"Der gesamte Sachverhalt wurde hinsichtlich der Verrechnung von Zinsenaufwendungen und der Kombination mit dem Darlehen gegenüber Herrn Dr. M**** sehr ausführlich in den Wirtschaftsprüfungsberichten, welche den Betriebsprüfungsorganen seit Beginn der Prüfungs-handlungen bzw schon von vorhergehenden Prüfungshandlungen zur Verfügung standen, erläutert. Hinsichtlich der gänzlich vorzunehmenden Wertberichtigung im Jahr 1999 verweisen wir auf unsere ausführliche Stellungnahme im Zuge der Beantwortung des zweiten Fragen-vorhalts, welche wir am 18.5.2005 übermittelt haben."*

"Da in der Niederschrift zur Schlussbesprechung eine Begründung fehlt, warum vorzunehmende Abschreibungen steuerlich nicht anerkannt werden, können wir in weiterer Folge auch dazu Stellung nehmen bzw müsste der Sachverhalt durch die bereits im Zuge der Beantwortung des ersten Fragenvorhaltes übermittelten Vereinbarungen nunmehr aufgeklärt sein."

Zu diesen Ausführungen wurden folgende Schriftstücke in der Anlage zur Berufung übermittelt:

* Besserungsvereinbarung zwischen B.-C. Beteiligungs- und Vermögensberatungs AG (Bw) und Dr. P*** M****, I.*** L.*** & Partner, CH Adresse_Schweiz, vom 28.6.1995.

* Schreiben von Dr. P*** M****, Adr._Schweiz, an die Ip.**** Invest & Trade SA, XYZ***, vom 14.12.1995.

* Schreiben der Ip.**** Invest & Trade S.A., Adress._Schweiz, an die XYZ. AG (Bw) vom 10.7.1999.

* Schreiben der RO** Inc., Adresse.* , Bahamas, an die XYZ. AG vom 19.10.1999.

* Aktenvermerk XYZ. GmbH, Jahresabschluss zum 31.12.1999

Die Ap erlaubt sich, zunächst den Sachverhalt und die bisher vorgelegten Schreiben chronologisch abzuhandeln, um nochmals - wie bereits in der Niederschrift über die Schlussbesprechung - die Ungewöhnlichkeit der Vorgänge darzustellen.

(In der Anlage 3 zu dieser Stellungnahme findet sich dazu eine Übersicht inklusive der erläuternden Bemerkungen in den Wirtschaftsprüfungsberichten.)

a) "Forderung aus Zuschusszusage"(Gx***_U***)) und "Darlehen" (Q-Holding, Dr. N***)) in den Jahren 1991 bis 1994

Die nunmehrige Bw wird mit Gesellschaftsvertrag vom 24.9.1991 als B Beteiligungsges.m.b.H. gegründet.

Mit 25.9.1991 werden durch die B Beteiligungs GmbH 50.000 Stück A&B Aktien vom Bankhaus Q. um rund ATS 112,5 Mio erworben. Dieser Wertpapierankauf wird mit Krediten/Darlehen finanziert.

Mit 20.12.1991 werden die Geschäftsanteile an der B Beteiligungsges.m.b.H. um ATS 1,00 an Herrn Gx*** U*** abgetreten.

Mit 28.4.1992 tritt der Gläubiger Q-Holding AG (Bw Holding AG) die Forderung aus dem Darlehen gegenüber der B Beteiligungsges.m.b.H. (B.-C. Beteiligungs- u. Vermögensberatungs GmbH, Bw, Bw., Bw.*) in Höhe von ATS 88.152.786,96 an Dr. N*** um ATS 100,00 ab. (Schreiben vom 28.4.1992 der Q.-Holding an Dr. W*** N***)

Mit dem Schreiben vom 30.6.1992 des Dr. N*** an Gx*** U*** bietet dieser an, seine Forderung gegenüber der B.-C. in Höhe von ATS 88.152.786,96 an Gx*** U*** um ein Abtretungsentgelt von ATS 100,00 abzutreten, wobei dieses Angebot bis zum 31.12.2020 gültig sein soll.

Mit einem Schreiben vom 30.6.1992 des Herrn Gx*** U*** an die B.-C. (Bw) sagt dieser *"zur Abdeckung des Jahresfehlbetrages aus dem Rumpfgeschäftsjahr 1991/92 einen ab dem morgigen Tage mit 8% p.a. verzinslichen Gesellschafterzuschuss in Höhe von ATS 88.150.000,00"* zu. Die Berichtigung dieser Schuld solle nach Maßgabe der Liquiditätserfordernisse der B.-C. auf erste Aufforderung hin vorgenommen werden.

Zu diesen Vorgängen wurde Herr Dr. W*** N*** in einer Zeugeneinvernahme am 4.7.2003 befragt und dieser hat folgende Aussagen getätigt (Anlage 4 zu dieser Stellungnahme):

*"Die Gesellschaft konnte mit diesem Verlust zum 30.6.1992 gar nicht bilanzieren. Ich habe Herrn U*** empfohlen, der Gesellschaft einen Gesellschafterzuschuss zuzusagen, um die Gesellschaft bilanzfähig zu machen. Ich habe Ihnen erklärt, dass die Zusage zum Gesellschafterzuschuss insofern werthaltig ist als eine Aufrechnungsmöglichkeit mit der Verbindlichkeit besteht. (... .)*

*Die Q. Manager haben mir geschildert, dass es in den Entscheidungsgremien ein schlechtes Bild gemacht hätte, wenn Herr U*** auch diese Forderung übernommen hätte. Aber die wirtschaftliche Verfügungsmacht über dieser Forderung ist nicht bei mir gelegen, sondern sie ist bei Herrn U*** verblieben. Diese Forderung war unzweifelhaft zu diesem Zeitpunkt nichts wert. Daher hatte ich keine Bedenken, diese Forderung am 28.4.1992 um S 100,00 zu erwerben. (...) Um sich die wirtschaftliche Verfügungsmacht zu sichern, hat mich Herr U*** gebeten, ein Anbot zur Abtretung der Forderung an Ihn abzugeben."*

Herr U*** wurde ebenfalls zu diesen Vorgängen befragt und gab zu Protokoll, dass er eine Stelle als Bundeslehrer angetreten habe und in der Folge hätte er die Beteiligung "los haben wollen". Aus den Aussagen im Rahmen der Zeugeneinvernahme schließt die Ap, dass be-

zweifelt werden muss, dass Herr U*** in der Lage war, diese Gesellschafterzuschusszusage tatsächlich einzulösen. (Zeugeneinvernahmeprotokoll Gx*** U*** als Anlage 5 dieser Stellungnahme).

In den Bilanzen zum 30.6.1992, 30.6.1993 sowie zum 31.12.1994 stehen einander die Forderung Gx*** U*** aus dem zugesagten Gesellschafterzuschuss und das Darlehen, dessen Gläubiger zunächst die Q-Holding AG und in weiterer Folge Dr. W*** N*** war, mit zunächst rund 88.150.000,00, sodann mit rund ATS 95.202.000,00 und rund ATS 106.931.000,00 gegenüber.

b) "Forderung aus Zuschusszusage" (Gx*_U*** - Ip.****_Invest & Trade S.A.) und "Darlehen" (Dr. N*** - Dr. M****, Zürich) im Jahr 1995**

In der Bilanz zum 31.12.1995 scheint nun anstatt der Forderung Gx*** U*** eine Forderung Ip.**** Invest & Trade SA mit einem Betrag von ATS 111.208.121,86 auf sowie Wertberichtigungen zu Forderungen von rund ATS 33,5 Mio (Die Forderung wurde mit ATS 4.277.235,46 verzinst).

Auf der Passivseite ist das Darlehen in Höhe von ATS -88.152.786,96 vermerkt.

Aus den Geschäftsbüchern des Jahres 1995 ist ersichtlich, dass Zinsen betreffend das Darlehen Q.-Holding AG (nunmehr "M**** Dr. P*** (Zürich) Darlehen") im Betrag von ATS 18.731.466,90 als Zinsertrag ausgebucht wurden. Dieser Betrag entspricht der in den Jahren 1993 und 1994 auf dem Darlehenskonto ausgewiesenen Zinsen. (Im Jahr 1992 wurde kein entsprechender Zinsaufwand verbucht)

Dazu wurde die S 24 jenes Wirtschaftsprüfungsberichtes, welcher nicht beim Finanzamt eingereicht wurde, durch die steuerliche Vertretung der Ap vorgelegt:

*"Die Wertberichtigung zu Forderungen in Höhe von S 33.541.616,90 (Summe der Wertberichtigungen) betrafen (...) mit einem Betrag von S 23.055.334,90 die Forderung gegen die Ip.**** Invest & Trade S.A. Die letztgenannte Forderung ist nämlich nur mit einem Teilbetrag von S 88.152.786,96 jedenfalls einbringlich, und zwar deshalb, weil der Inhaber einer Darlehensforderung gegen die B.-C. AG in dieser Höhe deren Abtretung an die Ip.**** Invest & Trade S.A. um einen symbolischen Abtretungspreis angeboten hat; die diesbezüglichen Urkunden wurden uns vorgelegt."*

Diese "diesbezüglichen Urkunden" wurden der Ap nicht vorgelegt, vielmehr wurde ein Schriftverkehr übermittelt, der zum Teil unvollständig ist (Schreiben vom 16.5.1995 der Ip.**** Invest & Trade SA bzw. Beilagen fehlen) und zum Teil eben auf jene Urkunden bezug nimmt, deren Inhalt die Ap nach wie vor nicht kennt. Der allgemein gehaltene Hinweis in der Berufungsschrift, der Sachverhalt wäre aus den Ausführungen in den Wirtschaftsprüfungsberichten genügend ersichtlich, hält die Ap für nicht ausreichend, um den damit verbunden Aufwand als Betriebsaufwand anzuerkennen.

Im Zuge der Zeugeneinvernahme des Dr. W*** N*** am 4.7.2003 hat dieser auch ein Schreiben des Dr. M****, Rechtsanwaltskanzlei P.*** & M****, Adresse._Schweiz, vorgelegt, datiert mit 21.11.2002 (vgl. Anlage 4 dieser Stellungnahme). Darin teilt Dr. M**** mit, dass *"ich im 1. Halbjahr 1995 eine Forderung gegen die XYZ. GmbH (Bw), welche per 1.7.1992 mit S 88.152.786,96 aushaftete, erwarb."* Die Aushaftung hätte inklusive vereinbarter Zinsen zum 31.12.1994 S 106.934.267,14 betragen. Da bis zum Zeitpunkt des Forderungserwerbes durch Dr. M**** von der Bw weder Kapital noch Zinsen ausbezahlt worden wären, seien sämtliche angefallene Zinsansprüche von Dr. M**** übernommen worden. Der Kaufpreis der Forderung hätte lediglich S 100,00 betragen, da die Bw durch die bestehende Forderung überschuldet gewesen wäre.

Dr. N***, der sich als zivilrechtlicher, nicht jedoch wirtschaftlicher Eigentümer der in Rede stehenden Forderung angesehen hatte (vgl. Zeugeneinvernahme vom 4.7.2003, Anlage 4),

hat diese Forderung als wertlos bzw. lediglich insoweit als werthaltig bezeichnet, als eine Aufrechnung gegenüber der Forderung Gx*** U*** (nunmehr Ip.**** Invest & Trade S.A.) nach Annahme seines Anbots auf Forderungsabtretung möglich wäre. Mit anderen Worten: Die Werthaltigkeit der Darlehensverbindlichkeit ist nur in dem Maße gegeben, als der Inhaber der "Forderung Gx***_U***" das Anbot auf Erwerb der "korrespondierenden" Darlehensverbindlichkeit annimmt und somit Confusio eintritt.

Im Zuge der Berufung wurde nun die Besserungsvereinbarung, datiert mit 28.6.1995, vorgelegt, die offensichtlich erklären soll, weshalb ab dem Jahr 1995 das in der Bilanz aufscheinende Darlehen Dr. M****, Zürich, keine Verzinsung mehr erfährt. In diesem Schriftstück gewährt Dr. M**** als Darlehensgeber einen befristeten Zinsverzicht bzw. Zinsnachlass unter der Bedingung, dass das Darlehen in Höhe von ATS 88.152.786,86 in halbjährlichen Raten bis zum 30.6.1999 bezahlt wird.

Dr. M**** hält im Schreiben vom 14.12.1995 an die Ip.**** Invest & Trade SA, XYZ.***, (also jener Firma die nun als Schuldner des Gesellschafterzuschusses aufscheint) fest, dass *"Sie von dem erwähnten Abtretungsanbot nur dann Gebrauch machen können, wenn wir von der B.-C. trotz mehrmaliger Aufforderung kein Geld erhalten."* (Anmerkung: Das Abtretungsanbot liegt der Ap nicht vor)

Das Schreiben vom 18.12.1995 der Ip.**** Invest & Trade SA, Adress_Schweiz, an die B.-C. (Bw) hat zum Inhalt, dass die aus der Zuschussverpflichtung resultierende Verbindlichkeit bis zum 30.6.1999 nur dann erfüllt werde, wenn die B.-C. (Bw) die Verbindlichkeit an Dr. M**** nicht bedienen kann. Nach dem 30.6.1999 sei eine Erfüllung der Zuschussverpflichtung in jedem Fall bis spätestens 31.12.1999 vorgesehen.

Zum einen soll die Ip.**** Invest & Trade SA nur dann von einem Abtretungsanbot (der "Darlehens"-Verbindlichkeit gegenüber der B.-C.?) des Dr. M**** Gebrauch machen dürfen, wenn dieser ("wir") von der B.-C. (Bw) trotz mehrmaliger Aufforderung kein Geld erhalten würde. Zum anderen schränkt die Ip.**** Invest & Trade SA als Schuldnerin ihre Zuschussverpflichtung gegenüber der B.-C. (Bw) bis zum 30.6. 1999 insoferne ein, als sie nur dann eintreten soll, wenn die B.-C. (Bw) ihrerseits die Darlehensverbindlichkeit an Dr. M**** nicht bedienen kann.

Dies stellt eine willkürliche und einseitige Abänderung der ursprünglichen Zuschussverpflichtung dar, der nach Maßgabe der Liquiditätserfordernisse der B.-C. (Bw) auf erste Aufforderung der B.-C. (Bw) hin nachzukommen ist (Schreiben vom 30.6.1992 des Herrn Gx***_U*** an die B Beteiligungs GmbH (B.-C.)).

Zu der vorgeblichen Schuldnerin aus der Zuschussverpflichtung, der Ip.**** Invest & Trade S.A., konnte aus den Büchern noch folgender Sachverhalt ermittelt werden: Mit 31.12.1994 (Invoice NO 4589785-12 bzw Invoice NO 7429698-12 von I.*** L.*** & Partner, Rechtsanwälte, Adress_Schweiz) wird durch die B.-C. (Bw) die Beteiligung an der Ip.**** Invest & Trade S.A. erworben. Diese Beteiligung wird im Jahr 1995 unter "Beteiligung Ip.**** Invest & Trade S.A." im Rechenwerk der Bw eingebucht.

Somit lässt sich festhalten, dass mit der Ip.**** Invest & Trade S.A. eine Tochtergesellschaft der B.-C. (Bw) die Schuldnerin des Gesellschafterzuschusses ist. Umso ungewöhnlicher mutet es an, dass zum Übergang der Verbindlichkeit aus der Zuschusszusage von Gx*** U*** auf die Ip.**** Invest & Trade S.A. keinerlei Schriftstücke und Dokumentationen vorgelegt wurden.

Umso ungewöhnlicher ist es, dass mit diesem Vorgang die Tochtergesellschaft Ip.**** Invest & Trade S.A. nun eine Verbindlichkeit aus Gesellschafterzuschussleistung hat und die Muttergesellschaft ihrerseits eine Forderung gegenüber der nunmehrigen Tochtergesellschaft aus der Zuschussverpflichtung, die ursprünglich Herrn Gx***_U*** in seiner Eigenschaft als Gesellschafter zugekommen Ist. Die Tochtergesellschaft Ip.**** Invest & Trade S.A. hat somit

einer Verpflichtung nachzukommen, die causa societatis besteht, deren (rechtsgeschäftliche) Verfügbarkeit ohne Verknüpfung mit der GesellschaftersteIlung von der Ap angezweifelt wird.

Die Ungewöhnlichkeit der Vorgänge wird weiter verdeutlicht durch die Tatsache, dass Dr. P**** M**** einerseits als Darlehensgeber der B.-C. am 14.12.1995 ein Schreiben an die Ip.**** Invest & Trade S.A., XYZ***, verfasste und andererseits am 18.12.1995 in einem Schreiben der Ip.**** Invest & Trade S.A., das an die B.-C. gerichtet ist, als Unterzeichner auftritt; somit durch seine Person sowohl die Forderung wie auch die Verbindlichkeit vertreten wird, jedoch nach dem vorgelegten Schriftverkehr wird weiterhin das Anbot zur Abtretung des Darlehens Dr. M**** an die Schuldnerin des Gesellschafterzuschusses aufrechterhalten. Eine Annahme des Anbotes durch die von Dr. M**** vertretene Ip.**** Invest & Trade S.A. erscheint jeden Außenstehenden naheliegend, wird jedoch nicht durchgeführt, somit wird die Vereinigung von Forderung und Verbindlichkeit hintangehalten.

c) "Forderung aus Zuschusszusage" (Ip.**** Invest & Trade S.A.) und "Darlehen" (Dr. M****, Zürich) im Jahr 1996

Im Jahr 1996 erhöht sich die Forderung Ip.**** Invest & Trade S.A. von ATS 111.208,121,86 auf ATS 124.728,129,20. Diese Erhöhung im Betrag von ATS 13.520,007,34 wird zum einen als "Berichtigung Vj" (ATS 4.280.886,64) und zum anderen als "Ip.**** ZE 1996" (ATS 9.239,120,70) als Zinsertrag eingebucht. Gleichzeitig wird eine Wertberichtigung in Höhe von ATS -45.743.405,89 zu dieser Forderung ausgewiesen, somit wurde im Jahr 1996 eine Dotierung der Wertberichtigung im Betrag von ATS 22.688,071,00 vorgenommen.

Auch hiezu wird im Wirtschaftsprüfungsbericht für das Jahr 1996 angemerkt, dass die Forderung gegen Ip.**** Invest & Trade S.A. nur mit einem Teilbetrag von S 78.984.723,31 einbringlich sei und zwar deshalb, weil der Inhaber einer Darlehensforderung gegen die Gesellschaft in dieser Höhe deren Abtretung an die Ip.**** Invest & Trade S.A. um einen symbolischen Abtretungspreis angeboten habe.

Auf der Passivseite wird das Darlehen M**** Dr. P*** (Zürich) zum 1.1.1996 mit einem Stand von ATS -88.152.787,00 und zum 31.12.1996 mit einem Stand von ATS -78.984.723,31 ausgewiesen. Die Bewegungen auf diesem Konto im Jahr 1996 betrafen die als "Forderungserfüllung" bzw. als "Akonto" im Soll eingebuchten Beträge in Gesamthöhe von ATS 9.168.063,70. Nach dem Wortlaut des Punktes 11. der Besserungsvereinbarung vom 28.6.1995 wären zu den Terminen 30.6.1996 und 31.12.1996 jeweils Zahlungen in einem Betrag von ATS 5.000.000,00 (gesamt sohin ATS 10.000.000,00) fällig gewesen.

Mit Schreiben vom 17.4.1996 (ER 408/95), verfasst von Dr. M**** und gerichtet an die B.-C., wird festgehalten, dass Dr. M**** über eine Forderung gegenüber der B.-C. von S 88.152.786,96 samt 8% Zinsen ab dem 1.7.1992 verfügt sowie dass auf diese Zinsen bis zu Erfüllung der Forderung ab dem 1.7.1992 verzichtet wird. Weiters wird "*der bereits abgegebene Verzicht der Verjährungseinrede durch die B.-C. gegen Verzicht von Eintreibungsmaßnahmen durch Dr. M*****" bekräftigt.

Der in der ER 408/95 abgegebene Zinsenverzicht lässt sich im Zusammenhang mit der Besserungsvereinbarung, die mit 28.6.1995 datiert ist, nicht weiter erklären, denn gerade diese Vereinbarung hat den Zinsenverzicht zum Inhalt. Es ist auch nicht nachvollziehbar, weshalb "*der bereits abgegebene Verzicht der Verjährungseinrede durch die B.-C. gegen Verzicht von Eintreibungsmaßnahmen durch Dr. M*****" in diesem Schreiben festgehalten wird, wenn mit der Besserungsvereinbarung vom 28.6.1995 ohnedies die weitere Vorgangsweise festgeschrieben wurde.

Inhaltlich gesehen soll dieses Schreiben klarstellen, dass trotz eingetretener Verjährung der Darlehensverbindlichkeit der B.-C. gegenüber Dr. M**** die B.-C. auf die Verjährungseinrede "bereits" verzichtet hat. Weiters soll der Eindruck erweckt werden, dass dem Einredeverzicht

aufgrund Verjährung ein gleichwertiger Verzicht auf Eintreibungsmaßnahmen gegenübersteht. Es wird dabei jedoch übersehen, dass eine verjahrte Forderung keiner Eintreibung zugänglich ist. Das Schuldverhältnis zwischen dem Darlehensgeber Dr. M**** und der B.-C. (Bw) soll wohl unter allen Umständen aufrecht erhalten werden, zum Nachteil der Darlehensnehmerin. Insoferne ist auf die Ungewöhnlichkeit der Vorgänge nicht nur im Hinblick auf die bereits angeführte "beschränkte" Werthaltigkeit des Darlehens, sondern auch im Hinblick auf den abgegebenen Verzicht auf die Verjährungseinrede hinzuweisen.

Am 10.12.1996 richtet die B.-C. ein Schreiben an Dr. M****, I.*** L.*** & Partner, Adresse Schweiz, in dem davon die Rede ist, dass die vorgesehene Zahlung zum 31.12.1996 in Höhe von ATS 5,0 Mio nicht zur Gänze erfüllt werden kann und daher im 1. Halbjahr 1997 statt der vereinbarten ATS 5,0 Mio ATS 7,25 Mio rückgezahlt werden soll.

Nach dem Wortlaut des Schreibens vom 18.12.1995 der Ip.**** Invest & Trade SA an die B.-C. müßte der Inhalt des vorstehend zitierten Schreibens vom 10.12.1996 die Zuschussverpflichtung der Ip.**** Invest & Trade SA auslösen. Die Ap hat jedoch diesbezüglich keinerlei Hinweise in den Geschäftsbüchern der Bw vorgefunden.

Die mit 31.12.1994 angeschaffte Beteiligung an der Ip.**** Invest & Trade SA wird aufgrund eines Schreibens vom 10.4.1996 (ER 198/96) der B.-C. an die Ti*** Stiftung, z.H. Herrn Dr. P*** M****, Vaduz, Liechtenstein, mit einem Erlös in Höhe von ATS 1.000.000,00 ausgebucht.

Dieses Schreiben weist folgenden Wortlaut auf:

"Sehr geehrter Herr Doktor M****,
in Ergänzung zu den geführten Gesprächen teilen wir Ihnen mit, dass die Ip.**** Invest & Trade S.A. gegenüber der T***-F*** Vermögens- und Anlageberatungs-AG eine Zahlungsverbindlichkeit aus dem Erwerb der Gesellschaftsanteile der TZ.*** Unternehmensberatungsges.m.b.H. hat. Demgegenüber steht jetzt aus einem erworbenen Gewinnbeteiligungsanspruch eine Gewinnbeteiligung in gleicher Höhe zu.

Da im Falle einer Insolvenz allenfalls die Forderung entfallen würde, während die Verbindlichkeit aufrecht bliebe, wurde einvernehmlich für den Erwerb der Gesellschaftsanteile der Ip.**** Invest & Trade SA ein Preis in Höhe von ÖS 1,0 Mio festgelegt. (...)"

Durch dieses Schreiben wird der Eindruck bestärkt, dass die Vertreter der B.-C. über die Vermögensangelegenheiten nicht nur der Ip.**** Invest & Trade SA bestens Bescheid wußten, sondern auch über jene der Ti*** Stiftung, Vaduz, Liechtenstein, dessen Stiftungsrat Rechtsanwalt Dr. P*** M**** ist, der sowohl Schreiben der Ip.**** Invest & Trade S.A. (Zuschussverpflichtung an die B.-C.) als auch Schreiben als Darlehensgeber gegenüber der B.-C. (Bw) unterzeichnet hat.

Mit Kaufvertrag vom 17.4.1996 werden *"mit sofortiger Wirkung sämtliche Aktien (das gesamte Aktienkapital von US\$ 10'000,00) der Ip.**** Invest & Trade SA, BVI, zum Preise von ÖS 1,0 Mio"* von der B.-C. an die Käuferin, der Ti*** Stiftung, Vaduz, Fürstentum Liechtenstein, verkauft.

Somit wird die Beteiligung an jener Gesellschaft, die nach den Unterlagen in der Buchhaltung und nach der Darstellung in den Wirtschaftsprüfungsberichten vorgeblich die Schuldnerin des Gesellschafterzuschusses ist, ab dem 17.4.1996 von der Ti*** Stiftung in Liechtenstein gehalten.

Der Kaufpreis wird am 2.10.1996 in Höhe von ATS 800.000,00 sowie am 23.10.1996 in Höhe von ATS 200.000,00 in Form von Bareinzahlungen auf dem Konto der B.-C. bei der Ersten Österreichischen Sparcasse Bank AG beglichen.

Für die Ap ist nicht nachvollziehbar, - trotz zahlreicher Bemühungen -, welche Person(en) tatsächlich die Einzahlung körperlich vorgenommen hat (haben) und - vor allem -, woher der eingezahlte Geldbetrag tatsächlich stammt. Selbst wenn man diese Fragen außer acht lässt, kommt die Ap zu dem Schluss, dass es als außergewöhnlich bezeichnet werden muss, dass

die Begleichung des Kaufpreises durch die in Liechtenstein ansässige Ti*** Stiftung durch Bareinzahlungen auf ein österreichisches Bankkonto in Wien erfolgt.

d) "Forderung aus Zuschusszusage" (Ip.**** Invest & Trade SA) und "Darlehen" (Dr. M****, Zürich) im Jahr 1.1.1997 - 31.3.1997

Zum Stichtag 31.3.1997 weist die Forderung Ip.**** Invest & Trade SA eine Höhe von ATS 127.222.691,78 auf, wovon auf Zinsen ein Betrag von ATS 2.494.562,58 entfallen (Zinsertrag).

Die Wertberichtigung zur Forderung Ip.**** Invest & Trade SA weist einen Stand von ATS -51.237.968,47 auf, sohin entfällt auf das Rumpfwirtschaftsjahr eine Dotierung in Höhe von ATS 5.494.562,60 (Anm: In der Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde die Wertberichtigung 1997 nach dem Kalenderjahr dargestellt).

Das Darlehen M**** Dr. P*** (Zürich) hält am 31.3.1997 bei einem Stand in Höhe von ATS -75.984.723,31, hervorgerufen durch "Forderungserfüllungen" in Gesamthöhe von ATS 3,0 Mio. Die Ap erlaubt sich, auch an dieser Stelle darauf hinzuweisen, dass offensichtlich im Zusammenhang mit den "Forderungserfüllungen" Schecks mit den Nummern 468 und 465 über ATS 1,0 Mio bzw ATS 2,0 Mio vom Bankkonto der Bw in Wien behoben wurden. Über Frage der Ap im Vorhalt vom 18.2.2005 gab die steuerliche Vertretung dazu die Auskunft, dass es nicht mehr feststellbar sei, an wen die Schecks übergeben wurden.

Diese Vorgangsweise widerspricht der Besserungsvereinbarung vom 28.6.1995, in der festgelegt wurde, dass die Beträge spätestens am Fälligkeitstag auf das Konto 987.654.32Z bei der Schweizer Bankgesellschaft, CH 8021 Zürich, einzuzahlen sind.

Es kann als ungewöhnlich bezeichnet werden, dass zur Erfüllung einer Darlehenforderung, die vorgeblich Rechtsanwalt Dr. M**** in Zürich gegenüber der geprüften Gesellschaft hält, von einem österreichischen Bankkonto per 28.2.1997 sowie per 28.3.1997 mittels Schecks eine derart große Geldsumme ohne weiteren Nachweis behoben wird.

e) "Forderung aus Zuschusszusage" (Ip.**** Invest & Trade SA) und "Darlehen" (Dr. M****, Zürich) im Jahr 1.4.1997 - 31.3.1998

Zum Stichtag 31.3.1998 weist die Forderung Ip.**** Invest & Trade SA eine Höhe von ATS 137.400.507,12 auf, wovon auf Zinsen ein Betrag von ATS 10.177.815,34 entfallen (Zinsertrag).

Die Wertberichtigung zur Forderung Ip.**** Invest & Trade SA weist einen Stand von ATS -75.165.783,81 auf, sohin wurde für die Zeit von 1.4.1997 bis 31.3.1998 eine Dotierung in Höhe von ATS 23.927.815,30 vorgenommen.

Das Darlehen M**** Dr. P*** (Zürich) hält am 31.3.1998 bei einem Stand von ATS -62.234.723,31, durch, als "Rückzahlungen" bzw "Verrechnungen" bezeichnete Zahlungen in Gesamthöhe von ATS 13.750.000,00 bewirkt. Von diesen Zahlungen wurde zumindest ein Betrag von ATS 5.750.000,00 bar bzw in Form von Schecks vorgenommen. Auf die Ungewöhnlichkeit des Zahlungsweges, nämlich vorgeblieche Einlösung der Schecks bei einem österreichischen Bankinstitut durch einen Schweizer Anwalt (?) sei nochmals hingewiesen.

Im Schreiben vom 18.12.1997 des Dr. P*** M**** an die B.-C. erklärt sich dieser damit einverstanden, dass die Besserungsvereinbarung aufrecht bleiben soll, wenn für das 2. Halbjahr 1997 zumindest ein Betrag von ATS 5,0 Mio bezahlt werden würde sowie die Rate für das 1. Halbjahr 1998 um ATS 5,0 Mio auf ATS 20,0 Mio erhöht werde.

Laut Besserungsvereinbarung vom 28.6.1995 ist für das Jahr 1997 insgesamt ein Betrag von ATS 12,5 Mio zu leisten; für das Jahr 1998 ein Betrag von ATS 35,0 Mio. Nach den obigen Darstellungen wurden im Jahr 1997 insgesamt ATS 12.550.000,00 an Zahlungen geleistet.

Es erhebt sich somit die Frage, weshalb in einem Schreiben vom 18.12.1997 des Dr. P*** M**** davon die Rede ist, dass "die für das 2. Halbjahr 1997 vereinbarte Zahlung nicht eingehalten" worden sei, wenn ein Betrag von 12.550.000,00 für das Jahr 1997 bezahlt worden ist und diese Summe nicht nur der Besserungsvereinbarung vom 28.6.1995 entspricht sondern sogar um ATS 50.000,00 übertrifft. Es ist ungewöhnlich, dass der vorgelegte Schriftverkehr nicht mit den Buchungen auf dem Konto 3421, M**** Dr. P*** (Zürich), Darlehen, korrespondiert.

f) "Forderung aus Zuschusszusage" (Ip.**** Invest & Trade SA) und "Darlehen" (Dr. M****, Zürich) im Jahr 1.4.1998 - 31.12.1998

Zum Stichtag 31.12.1998 weist die Forderung Ip.**** Invest & Trade SA eine Höhe von ATS 145.644.537,55 auf, wovon auf Zinsen ein Betrag von ATS 8.244.030,43 entfallen (Zinsertrag).

Die Wertberichtigung zur Forderung Ip.**** Invest & Trade SA weist einen Stand von ATS -88.009.814,22 auf, sohin wurde für die Zeit von 1.4.1998 bis 31.12.1998 eine Dotierung in Höhe von ATS 12.844.030,40 vorgenommen.

Das Darlehen M**** Dr. P*** (Zürich) hält am 31.12.1998 bei einem Stand von ATS -57.634.723,31, durch, als "Rückzahlungen" bzw "Verrechnungen" bezeichnete Zahlungen in Gesamthöhe von ATS 4.600.000,00 bewirkt.

Mit Datum 8.7.1998 wird die letzte Zahlung auf dem Darlehenskonto Dr. M**** verbucht.

Mit Schreiben vom 30.6.1998 der B.-C. (Bw) an Dr. M****, Zürich, erlangt erstere die Bestätigung, dass trotz Zahlungsverzuges die Besserungsvereinbarung aufrecht bleibt. Im Schreiben vom 30.9.1998 der Bw ist für den Betrag von ATS 14,1 Mio von einer Nachfrist die Rede.

Dr. P*** M**** droht im Schreiben vom 20.11.1998, gerichtet an die Bw, mit "härteren Eintreibungsmaßnahmen".

Die Bw richtet ein weiteres Schreiben mit 27.11.1998 an Dr. M****, in dem "*als Verhandlungsergebnis der letzten Tage die fälligen Zahlungen It Besserungsvereinbarung (...) bis spätestens 30.6.1999 gestundet werden.*" Dieses Schreiben trägt die Unterschrift von Dr. M****, jedoch ist nicht zu ersehen, wann Dr. M**** dieser Abänderung der Besserungsvereinbarung zugestimmt hat. Es mutet außergewöhnlich an, dass ein Rechtsanwalt seine Unterschrift unter einen Text setzt, ohne diese mit einem Datum zu versehen, zumal es sich bei diesem Schreiben um eine Änderung eines Vertrages gehandelt hat und schon aus zivilrechtlichen Beweisvorsorgegründen eine Datumsangabe geboten erscheint.

g) "Forderung aus Zuschusszusage" (Ip.**** Invest & Trade SA) und "Darlehen" (Dr. M****, Zürich - RO.** Inc.) im Jahr 1999

Zum Stichtag 31.12.1999 weist die Forderung Ip.**** Invest & Trade SA eine Höhe von ATS 10.000.000,00 auf.

Die Verbindlichkeit aus dem Konto 2498 Ip.**** II (ATS 4.665.434,79) wird mit der Forderung aufgerechnet, die Wertberichtigungen gegen- sowie der Forderungsrest wird als Schadensfall Ip.**** ausgebucht. Insgesamt werden als Schadensfall Ip.**** ATS 53.387.710,31 und ATS 1.413.246,27 als Zuweisung zur Einzelwertberichtigung im Aufwand verbucht.

Das Darlehen M**** Dr. P*** (Zürich) hält am 31.12.1999 bei einem Stand von ATS 0,00. Als "Zinsenaufwand Besserungsvereinbarung" findet sich ein Betrag von ATS 47.076.411,01 im Aufwand.

In dem, beim Finanzamt eingereichten Exemplar des Wirtschaftsprüfungsberichtes findet sich keine weitere Erläuterung zu diesen Vorgängen.

Mit Schreiben vom 15.5.1999 des Dr. M**** an die Bw tritt erstmalig die Treuhandschaft hinsichtlich des Darlehens zutage. Als Treugeber wird die RO** Inc., Adresse.*, Bahamas, (in weiterer Folge: RO.** Inc.) genannt. Dr. M**** legt mit diesem Schreiben seine Treuhandschaft zurück.

Am 16.5.1999 richtet die RO.** Inc. ein Schreiben an die Bw, in der sie kundmacht, dass sie die Treuhandschaft über ihre Forderung gegenüber der Bw Dr. M**** entzogen hat und auf die Fälligkeit der gesamten Forderung (des Darlehens) am 30.6.1999 verweist. Für die RO.** unterzeichnet hat ein Herr Fe***.

Im Fragenvorhalt vom 18.2.2005 wurde u.a. nach der obengenannten Firma gefragt. Als Antwort hat die Ap folgende Aussage erhalten: "Die Geschäftsbeziehung mit der RO** Inc. ist durch Dr. M**** zustande gekommen. Herr Am*** Fe***, Fa. Ca**** AG, Adresse:_Schweiz, vertrat die Gesellschaft im Prüfungszeitraum."

Ein Nachweis für diese Aussage in Form von Urkunden oder Schriftverkehr wurde nicht vorgelegt.

Nach den Ermittlungen der Ap ist die Firma RO** Inc. unter der Nr T876543b auf den Bahamas als International Business (Offshore) Company protokolliert.

Die Postadresse lautet "c/o ABC_Tr*** Ltd, 1st Floor, T*Street P.O.Box AC34567, BS-Nassau New Providence." Diese Postanschrift weist keine der vorgelegten Schreiben der bzw. an die RO.** Inc. auf, sodass nicht nachvollzogen werden konnte bzw. glaubhaft gemacht wurde, dass diese Schreiben tatsächlich auf die Bahamas gelangten.

Die Firma RO.** Inc. ist in den Büroräumlichkeiten der ABC_Tr*** Ltd. untergebracht, deren Managing Director Mrs. Ol*** ist. Mrs. Ol*** ist Partner der Anwaltssozietät Mo*** & Mo***, deren Kanzleiräumlichkeiten an der Adresse 1st Floor, T*Street, P.O. Box AC34567, Nassau, Bahamas, zu finden sind. Mit anderen Worten: Die Firma RO.** kann als Briefkastenfirma bezeichnet werden, die über keine eigene Geschäftsräumlichkeiten und über kein eigenes Personal verfügt.

Der Unterzeichner der Schreiben der RO.** Inc., Herr Am*** Fe***, ist Geschäftsvertreter der Firma Ca**** AG Treuhandbüro, Adr:_Schweiz, die ein Treuhand- und Verwaltungsbüro in Zürich führt.

Ein Nachweis, durch welche Rechtsakte nun im Jahr 1999 die Firma RO.** Inc. in die Lage versetzt wurde, die Darlehensforderung gegenüber der Bw geltend zu machen, fehlt. Die vermeintliche Treuhandschaft zwischen RO.** Inc. als Treugeber und Dr. M**** als Treuhänder erschließt sich lediglich indirekt aus dem vorgelegten Schriftverkehr. Die Ap hält diese Art der Dokumentation des Wechsels des Gläubigers in Anbetracht der Höhe der Darlehensverbindlichkeit und in Anbetracht des Gesamtbildes der Verhältnisse nicht für ausreichend, um einen Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung der Betriebsausgabeneigenschaft darzustellen.

In den Fragenvorhalten vom 28.1.2005 und 18.2.2005 wurde die Thematik rund um die Forderung aus Zuschussverpflichtung und dem Darlehen wiederholt zur Sprache gebracht und um Vorlage von Unterlagen ersucht. Tatsächlich hat die steuerliche Vertretung keine weiteren Unterlagen, als die, in dieser Stellungnahme besprochenen Schreiben sowie die Besserungsvereinbarung vorgelegt. Im übrigen wird sowohl in den Beantwortungen der Fragen vorhalte und als auch in der Berufungsschrift lediglich auf die Darstellung(en) in den Wirtschaftsprüfungsberichten verwiesen.

Mit Schreiben vom 23.6.1999 ersucht die Bw die RO.** Inc. um eine letzte Nachfrist bis Ende September 1999, da aus dem Projekt MB.** in Spanien "Liquiditätsrückflüsse" erwartet

würden. Darüber hinaus bietet die Bw eine Bedienung der Verbindlichkeiten durch Übergang von Aktiva an.

Die Kopie dieses Schreibens zeigt zwar die Unterschrift von Herrn Fe***, jedoch ohne Beifügung des Datums, wie es bei einer derartigen, weiteren Modifikation der ursprünglichen Vereinbarung zu erwarten wäre. (Die ursprüngliche Vereinbarung ist die Darlehensvereinbarung zwischen der Q.-Holding (Bw Holding AG) und der Bw - diese liegt der Ap nicht vor)

Im bereits erwähnten Schreiben vom 18.12.1995 verpflichtete sich die Ip.**** Invest & Trade S.A. ihrer Zusage eines Gesellschafterzuschusses in dem Fall nachzukommen, wenn die Bw ihrerseits das Darlehen Dr. M****, Zürich, (RO.** Inc.) nicht bedienen kann. Nun scheint, - nach dem Schreiben vom 23.6.1999 der Bw an die RO.** Inc. -, dieser Fall eingetreten zu sein, denn mit Datum 1.7.1999 richtet die Bw ein Schreiben an die Ip.**** Invest & Trade S.A., Adresse: Schweiz. Darin ersucht die Bw, dass die Ip.**** Invest & Trade S.A. von ihrem Abtretungsanbot Gebrauch machen soll, damit es zu einer Verrechnung der Forderung aus der Zuschusszusage mit der Darlehensverbindlichkeit komme.

Dr. M****, der die Ip.**** Invest & Trade S.A. vertritt, wendet mit dem Schreiben vom 10.7.1999 dagegen folgendes ein:

"Wir müssen Sie darüber informieren, dass wir von unserem Abtretungsanbot, das Sie in Ihrem Schreiben vom 1.7.1999 erwähnen, nicht Gebrauch machen können, da es zu diesem Abtretungsanbot eine Nebenvereinbarung gibt (Kopie siehe Beilage), die Sie nicht zu kennen scheinen.

Eine Bedienung unserer Verbindlichkeit ihnen gegenüber kann bestenfalls erst im September 99 erfolgen, da wir zu diesem Zeitpunkt aus einem Projekt einen entsprechenden Liquiditätszufluss erwarten. (...)

Laut der mit Ihnen getroffenen Vereinbarung bleibt uns für die Bedienung unserer Verbindlichkeit allerdings noch Zeit bis Ende 1999. Wir werden daher die Verbindlichkeit voraussichtlich nicht früher bezahlen."

Hiezu merkt die Ap an, dass Nebenvereinbarung, die in diesem Brief erwähnt wird, weder im Rahmen des Vorhalteverfahrens noch im Rahmen der gegenständlichen Berufung vorgelegt wurde.

Mit diesem Schreiben ändert die Ip.**** Invest & Trade S.A. einseitig die im Schreiben vom 18.12.1995 in den Punkten 1 und 2 gegebenen Zusagen ab. Jener Punkt 1 besagt, dass die aus der Zuschussverpflichtung resultierende Verbindlichkeit bis zum 30.6.1999 nur dann erfüllt werden würde, wenn die Bw (B.-C.) ihrerseits ihre Verbindlichkeit gegenüber Dr. M**** nicht bedienen kann. Ab dem Schreiben vom 20.11.1998, das Dr. M**** in seiner Funktion als Darlehensgeber an die Bw richtet und darin mit "härteren Eintreibungsmaßnahmen" droht, kann davon ausgegangen werden, dass die Bw ihre Verbindlichkeit gegenüber Dr. M**** vorgeblich nicht mehr bedienen kann. Die Bw als Gläubiger der Zuschussforderung setzt jedoch keine Schritte, um der Gläubigerposition gerecht zu werden.

Erst mit Brief vom 10.9.1999 fordert die Bw die Ip.**** Invest & Trade S.A. auf, "gemäß unserer Vorkorrespondenz vom Juli 1999" die Verbindlichkeit in Höhe von ATS 145.664.438,00 zu bezahlen.

Auf diese Aufforderung hin erklärt die Ip.**** Invest & Trade S.A., vertreten durch Dr. M****, dass sie die Verbindlichkeit nicht vor Ende 1999 bezahlen werde. (Schreiben vom 15.9.1999)

In weiterer Folge wendet sich die Bw an die RO.** Inc. (Schreiben vom 23.9.1999):

"Leider müssen wir Sie darüber informieren, dass die erwartete Finanzierung für unser Spanienprojekt nicht eingelangt ist und wir daher nicht in der Lage sind, die Verbindlichkeit in bar zu bedienen.

Aufgrund unserer getroffenen Vereinbarung mit Ihnen (Anm: Besserungsvereinbarung vom 28.6.1995) sind wir uns bewusst, dass nun Punkt IV dieser Vereinbarung schlagend wird und rückwirkend ab 1.7.1992 die vereinbarten Zinsen verrechnet werden.

*Da uns die Nebenvereinbarung zum Abtretungsanbot zwischen Ihnen/Dr. M**** und Ip.**** Invest & Trade S.A. erst im Juli 1999 vorgelegt wurde und wir bis dahin davon ausgehen konnten, dass es zu einer Gegenverrechnung zwischen Ihnen/Dr. M**** und Ip.**** kommen würde, erwarten wir aufgrund der veränderten Verhältnisse eine in zeitlicher Hinsicht kulantere Vorgehensweise Ihrerseits sowie einen Verhandlungsspielraum bei den nachbelasteten Zinsen.*

*Darüber hinaus sind Sie - wie bereits im Junis 1999 mit Herrn Dr. M**** vereinbart - bereit, einer Tilgung Ihrer Forderung durch Übertragung von Aktiven unserer Gesellschaft zuzustimmen, wobei hiefür der Buchwert zum 30.6.1999 als Wertansatz als vereinbart gilt. Die Auswahl der Aktiva unserer Gesellschaft steht Ihnen zu."*

Im Schreiben vom 19.10.1999 der RO.** Inc. an die Bw wird diese aufgefordert, einen Vorschlag für die Übertragung von Aktiva zu machen, um auf dessen Basis "die endgültige Höhe der Verbindlichkeit mit einem eventuellen Zinsnachlass" definieren zu können.

Die Anlage zu diesem Schreiben enthält eine Aufstellung des Kapitals samt Zinsen. Nach dieser Berechnung haftet für Kapital samt 8% Zinsen ein Betrag von ATS 119.034.010,88 aus (Kapital ATS 88.152.786,96, Zinsen ATS 61.399.287,59, Rückzahlungen ATS -30.518.063,65).

Auf die Aufforderung der Bw an die Ip.**** Invest & Trade SA die Verbindlichkeit aus der Gesellschafterzuschusszusage in Höhe von ATS 145.664.538,00 zu erfüllen, reagiert diese im Schreiben vom 20.12.1999:

"Wir müssen Ihnen leider mitteilen, dass wir nicht imstande sind, den von Ihnen geforderten Betrag zu bezahlen, da unser Projekt bedauerlicherweise gänzlich gescheitert ist. Nachdem wir keine sonstigen Vermögenswerte besitzen, können wir Ihnen bestenfalls aufgrund der Zusage unserer Gesellschafter eine Vergleichslösung mit der Bezahlung von ATS 10 Mio bis Ende April 2000 sowie den Verzicht auf unsere Forderung in Höhe von ATS 4,6 Mio zum Jahresende 1999 anbieten. (...)"

Die Bw überträgt der RO.** Inc. daraufhin im Schreiben vom 30.12.1999 als Bedienung der Gesamtforderung Aktiva aus ihrem Betriebsvermögen. Hierzu wird angemerkt, dass die gesonderten Übertragungsvereinbarungen, die in diesem Schreiben erwähnt werden, der Ap nicht vorliegen. Nach der Beilage 1 zu diesem Schreiben werden Aktiva, deren Buchwertsumme ATS 104.711.134,32 beträgt, an die RO.** Inc. übergeben.

Diese Liste der Aktiva enthält wesentliche Vermögensgegenstände der Bw, insbesondere der Provisionsanspruch De*** bezüglich P.Q.R., die EFGH-Aktien + Gesellschafterdarlehen (Li***AG Aktien), die Forderung Fx*** L***, die Forderung F.*** sowie die Inhaberschuldverschreibung Bw SA, Spanien.

Auch wenn die Ap die Details dieser Übertragung zum 30.6.1999 mangels vorgelegter Unterlagen nicht nachvollziehen konnte, so liegt doch der Schluss nahe, dass durch diesen Vorgang Vermögen der Bw in beträchtlicher Höhe ohne Berücksichtigung von stillen Reserven in die RO.** Inc. gebracht wurde. Festgehalten kann allerdings werden, dass diese Übertragung/Übertragungen nicht über die Erfolgskonten geführt wurden.

Auch in diesem Zusammenhang hält es die Ap für geboten, darauf hinzuweisen, dass es als ungewöhnlich bezeichnet werden kann, dass die in den Wandelschuldverschreibungen der Bw S.A., Spanien, enthaltenen, aus der Abwicklung des Projektes MB.**, Marbella, stammenden stillen Reserven bei dieser Transaktion keine Berücksichtigung fanden.

h) Zusammenfassung

Der Darlehensgeber, die Q-Holding AG, tritt seine Forderung gegenüber der B.-C. (Bw) in Höhe von ATS 88.152.786,96 im April 1992 an den Steuerberater und Geschäftsführer der Bw, Dr. W*** N***, um ATS 100,00 ab.

Im Juni 1992 sagt der damalige Gesellschafter der B.-C., Herr Gx*** U***, einen Gesellschafterzuschuss in Höhe von ATS 88.150.000,00 zu. Gleichzeitig bietet Dr. N*** Herrn Gx*** U*** an, die Forderung aus dem Darlehen abzutreten.

Statt dieses Anbot auf Abtretung anzunehmen, scheint ab dem Jahr 1995 die Firma Ip.**** Invest & Trade SA als Verpflichtete aus der Gesellschafterzuschusszusage auf. ("Forderung Ip.**** Invest & Trade SA")

Als neuer Darlehensgeber findet sich ab dem Jahr 1995 Dr. P*** M****, Zürich. ("Darlehen Dr. M****, Zürich")

Die Forderung Ip.**** Invest & Trade SA wird in den Jahren 1995 bis 1999 weiterhin verzinst und gleichzeitig wertberichtigt, da "der Inhaber einer Darlehensforderung gegen die B.-C. (Bw) in dieser Höhe deren Abtretung an die Ip.**** Invest & Trade SA um einen symbolischen Abtretungspreis angeboten hat".

Für das Darlehen Dr. M****, Zürich, wurde eine Besserungsvereinbarung vom 28.6.1995 vorgelegt, nach der ein Zinsnachlass und ein Zinsverzicht gelten soll.

Ende 1999 wird die Forderung Ip.**** Invest & Trade SA bis auf einen Restbetrag von ATS 10.000.000,00 abgeschrieben, das Darlehen Dr. M****, Zürich, einer Verzinsung für die Jahre 1992 bis 1999 unterzogen und durch "Übertragung von Aktiven" ausgeglichen.

Die Ap hat nun im Rahmen dieser Berufungsstellungnahme sämtliche Schriftstücke, die im Zuge des Abgabenverfahrens bzw. der Berufungsschrift beigebracht wurden, nochmals eingehend betrachtet. Im Berufungsschreiben wird weiters vorgebracht, dass eine "ausführliche Stellungnahme im Zuge der Beantwortung des zweiten Fragensatzes" (Anmerkung: vom 18.2.2005) abgegeben worden sei. Diese "ausführliche Stellungnahme" beschränkte sich im wesentlichen auf die Vorlage des soeben besprochenen Schriftverkehrs.

Zum einen hat die Ap in der Niederschrift über die Schlussbesprechung klar zum Ausdruck gebracht, dass sie die Unterlagen aufgrund der Ungewöhnlichkeit der Vorgänge nicht für ausreichend erachtet, um die Betriebsausgabeneigenschaft der Wertberichtigungen, Abschreibungen sowie Zinsaufwendungen hinreichend zu begründen. Die im Rahmen der Berufung vorgelegten Schriftstücke waren der Ap - bis auf die Besserungsvereinbarung vom 28.6.1995 und dem Aktenvermerk zum 31.12.1999 - bereits bekannt und finden ihre Erwähnung in der Niederschrift über die Schlussbesprechung.

Zum anderen hat die Ap in den vorstehenden Ausführungen im Detail dargestellt, worin die Ungewöhnlichkeiten und Widersprüche nach Meinung der Ap zu sehen sind. Selbst wenn man die nunmehr "neuen" Unterlagen im Zusammenhang mit den bereits vorhandenen Schriftstücken, inklusive jenen aus der Belegsammlung, entsprechend würdigt, so vermag dies das Sachverhaltsbild nicht entscheidend zugunsten der Bw abzuändern.

Die Ap erachtet daher in freier Beweiswürdigung gemäß § 167 BAO den Nachweis bzw. Glaubhaftmachung der Betriebsausgabeneigenschaft der in Punkt 18 der Niederschrift über die Schlussbesprechung dargestellten Beträge durch die in der Berufungsschrift samt Anlagen dargelegte Argumentation als nicht erbracht.

Im Übrigen unterliegt die Bw nach der Bestimmung des § 115 BAO der erhöhten Mitwirkungspflicht (Beweismittelbeschaffungspflicht und Beweisvorsorge) im Zusammenhang mit Sachverhalten, die ihre Wurzeln im Ausland haben (Ti*** Stiftung, Liechtenstein, RO.** Inc., Bahamas, Ip.**** Invest & Trade SA, British Virgin Islands). Stellvertretend für die zu Auslandssachverhalten ergangene Judikatur wird auf die Erkenntnisse des VwGH 25.1.2001,

95/15/0134; 5.11.1991, 91/14/0049; 7.8.1992, 92/14/006; verwiesen. Aus der Entscheidung vom 19.5.1988, 87/16/0165, 0166 kann abgeleitet werden, dass derjenige, der undurchsichtige Geschäfte tätigt und das über diesen Geschäften lagernde Dunkel auch nachträglich nicht durch eine lückenlose Beweisführung zu erhellen vermag, das damit verbundene abgabenrechtliche Risiko selbst zu tragen hat. Die Ap hält diese Aussage auf den vorliegenden Fall für anwendbar.

Nach Meinung der Ap sind die vorerwähnten ausländischen Gesellschaften in engem Zusammenhang mit der Bw zu sehen. Als Indiz wertet die Ap ein Schreiben der Ti*** Stiftung, Liechtenstein an die Abs*** Privatstiftung, Wien, (vom 21.6.1999, Anlage 6 dieser Stellungnahme).

Darin hält die Ti*** Stiftung fest, dass die Bw (B.-C.) mit der Zession einer Forderung gegenüber der T.R.Z. Beteiligungsges.m.bH. ihre Verbindlichkeit gegenüber der Abs*** Privatstiftung begleicht. Im Zuge dessen offenbart die Ti*** Stiftung, dass die Aktien im Nominale von ATS 10 Mio der Bw (B.-C.) im Eigentum der Ti*** Stiftung stehen (unbeschadet der Umwandlung der Bw in die Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung).

Dieses Schreiben wurde im Zusammenhang mit einer Verfügung über eine Forderung / Verbindlichkeit und den damit verbundenen Haftungsfragen erstellt. Die klare und unmissverständliche Aussage zu den Eigentumsverhältnissen ist für die Ap umso glaubwürdiger, als der Wortlaut des Briefes eindeutig auf ein wirtschaftliches Motiv der Entstehung dieses Schreibens hinweist. In freier Beweiswürdigung hält daher die Ap die Ti*** Stiftung zumindest bis zum Jahr 2000 für die Eigentümerin sowohl der Ip.**** Invest & Trade SA als auch der Bw.

Die Forderung gegenüber der Schwestergesellschaft Ip.**** Invest & Trade B.A. aus dem zugesagten Zuschuss wurde zum Nachteil der Bw und zum Vorteil des eigentlichen Eigentümers, der Ti*** Stiftung in Liechtenstein, abgeschrieben. Insoferne kann in der, im Jahr 1999 erfolgten (endgültigen) Wertberichtigung der Forderung bzw. Ausbuchung als Schadensfall Ip.**** die Verwirklichung des Tatbildes der verdeckten Ausschüttung nach § 8 Abs 2 KStG 1988 erblickt werden.

Die Ap schlägt daher aus den vorgenannten Gründen die vollinhaltliche Abweisung des Beauftragungsbegehrens in diesem Punkt vor.“

Die Bw gab eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der Prüferin ab:

„1. Konsulententätigkeit für die Fa. W-O GmbH 1995 und 1996 - Umsatzsteuer 1995 und 1996“

Die Ausgangsrechnungen der Jahre 1995 und 1996 wurden in Bezug auf die Umsatzsteuer irrtümlicherweise noch nach der alten Rechtslage (Tätigkeitsortsprinzip gem. UStG 1972) beurteilt - Beratung auf dem Gebiet der Slowakischen Republik -, sodass keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wurde.

Die nicht in Rechnung gestellte Umsatzsteuer für 1995 in Höhe von € 3.560,97 (ATS 49.000,--) sowie für 1996 in Höhe von € 6.104,52 (ATS 84.000,--) wurde im März 2006 an die W-O GmbH nachbelastet und in die Umsatzsteuervoranmeldung März 2006 aufgenommen.

Insoweit die Umsatzsteuer 1995 und 1996 zu diesem Punkt berichtigt wird, beantragen wir gleichzeitig eine Berichtigung der Umsatzsteuervoranmeldung März 2006 in selber Höhe mit gegenteiligem Vorzeichen.

2. A. 1998 - Umsatzsteuer 1998 sowie Körperschaftsteuer 1998 bis 2001

Wie bereits in unserer Stellungnahme zum Fragenvorhalt vom 18.02.2005 angeführt wurde nach Überprüfung der Aufzeichnungen festgestellt, dass diese Kosten irrtümlich nicht an die Ra.*** GmbH (vormals Bw Holding) weiterverrechnet wurden. Es ist uns nicht erklärlich,

warum die Betriebsprüfung eine irrtümliche Unterlassung der Weiterverrechnung anzweifelt. Die in der Stellungnahme der Betriebsprüfung angeführte Annahme ist jedoch gänzlich falsch.

Die ER 40 vom 21.04.1998 über ATS 75.000,-- (EUR 5.450,46) wurde mit Rechnung AR 3 vom 10.05.2005 in Höhe von EUR 6.540,55 zuzüglich Zinsen in Höhe von EUR 1.846,45 von der Gesellschaft an die Ra.*** GmbH (vormals Bw Holding) weiterbelastet. Dies erfolgte zu dem Zeitpunkt, zu dem dieser Irrtum aufgedeckt wurde.

Insoweit die Umsatzsteuer 1998 zu diesem Punkt (Erhöhung der Bemessungsgrundlage von ATS 75.000,-- (EUR 5.450,46) berichtigt wird, beantragen wir gleichzeitig eine Berichtigung der Umsatzsteuererklärung 2005 in selber Höhe mit gegenteiligem Vorzeichen.

3. F Beratungstätigkeiten - Umsatzsteuer 1999 sowie Körperschaftsteuer 1998

Die Bw* GmbH (in der Folge kurz: Bw.** GmbH (vormals Bw.)) war in den Jahren 1993 und 1994 direkt an Gesellschaften, die im Bereich des sogenannten "kleinen Glückspiel" tätig waren, beteiligt. In späterer Folge bestanden Geschäftsbeziehungen zu solchen Unternehmen.

Ende 1997 und Anfang 1998 bestand die Absicht in diesem Bereich zu investieren oder sich an Gesellschaften zu beteiligen, die in diesem Bereich tätig sind. Man beauftragte damals die F Handels GmbH um solche Möglichkeiten insbesondere in den Ländern Schweiz, Deutschland und Ungarn ausfindig zu machen.

Ursprünglich war dazu vereinbart, dass die F bei erfolgreichem Abschluss solcher Geschäfte ein Honorar in Form von 10 % am geplanten Geschäft erhält. Dieser Geschäftsbereich wurde von Seiten der Bw.** GmbH (vormals Bw.) von Herrn Fx*** L*** und von Seiten der F durch Herrn W*** B***** bearbeitet. In weiterer Folge wurden von Herrn B***** zahlreiche Beteiligungsmöglichkeiten angeboten, die jedoch letztlich von der Bw.** GmbH (vormals Bw.) nicht angenommen wurden. Aus diesem Grund kam es zu starken Diskussionen betreffend des entgangenen Honorars.

Da die F tatsächlich einen sehr hohen Einsatz für diese Geschäftsmöglichkeit gezeigt hat, und die Beteiligungen mehr oder weniger aus Verschulden der Bw.** GmbH (vormals Bw.) (mangelnden Finanzierungsmöglichkeit) nicht eingegangen wurden, hat man sich auf ein Abschlagshonorar in Höhe von ATS 1,2 Mio zzgl. USt. geeinigt. Dem zugrunde liegen 50 Tagssätze für 2 Personen à ATS 12.000,--.

Präsentationstermine fanden laut beiliegender Liste statt. Sämtliche von den Gesellschaften zur Prüfung übergebenen Unterlagen mussten aus Vertraulichkeitsgründen nach Beendigung der Gespräche retourniert werden. Grundsätzlich ist für diesen Geschäftsbereich zu vermerken, dass sehr wenige schriftliche Unterlagen übergeben werden.

Aufgrund der Tatsache, dass von Seiten der Gesellschaft nicht im geringsten daran gezweifelt wurde, dass diese Eingangsrechnung nicht anerkannt werden könnte, ist man ursprünglich davon ausgegangen, eine kurze prägnante Beantwortung des über sieben Jahre zurückliegenden Sachverhalts ausreichend sei.

In Bezug auf die nicht mehr vorhandenen Unterlagen dürfen wir wiederum festhalten, dass in diesem Geschäftsbereich oftmals Verträge auch mit "Handschlagqualität" mündlich vereinbart werden. So zB wurden Aufstellunternehmen, von Geräten, die das kleine Glückspiel betrieben haben, aus dem Bereich der N Gruppe und der Gruppe des in der Zwischenzeit verstorbenen Herrn B**** ohne schriftliche Verträge erworben. Dies kann von den damals handelnden Personen, Herrn H*** G***, Herrn Fx*** L***, sowie Herrn P.*** Z****, jederzeit bestätigt werden.

In Bezug auf die Kenntnisse und Verhandlungsgeschicklichkeit einzelner leitender Mitarbeiter, ist es der Geschäftsführung nicht verständlich, warum diese von der Betriebsprüfung angezweifelt

werden. Sollte die Betriebsprüfung den Sachverhalt weiter anzweifeln, so wäre letztlich eine Zeugenbefragung der handelnden Personen (insbesondere der Herrn Fx*** L***, W*** B*****, Dr. W*** J*****, Dr. G*** E****, etc.) erforderlich.

Herr B***** war zwar nicht handelsrechtlicher Geschäftsführer der F Handels-. Ges.m.b.H. war aber im betreffenden Zeitraum stets Betriebsleiter und letztlich faktischer Geschäftsführer.

Wir beantragen daher, die im Jahr 1998 in Rechnung gestellten Beratungsleistungen in Höhe von ATS 1.200.000,-- sowohl bei der Körperschaftsteuer 1998 als auch hinsichtlich des Vorsteuerabzuges in Höhe von ATS 240.000,-- bei der Umsatzsteuer für 1999 steuerlich zu berücksichtigen.

4. R*gasse Errichtungs- und Vermietungs AG - Umsatzsteuer 2000 sowie Körperschaftsteuer 2001

a) Nichtabzugsfähigkeit des Zinsaufwandes in Höhe von ATS 699.325,81

Die Begründung in der Niederschrift über die Schlussbesprechung betreffend Nichtabzugsfähigkeit von ATS 699.325,81 ist weiterhin nicht nachvollziehbar. Es ist korrekt, dass mit UM 145 vom 29.12.2000 der Verkauf der 19.600 Aktien an der R*gasse Errichtungs- und Vermietungs- AG um ATS 23.520.000,00 abgetreten wurden. Mit unserer Stellungnahme: "Ein Teilbetrag des im Jahr 2000 bei der NÖ RLB aufgenommenen Kredites wurde am 29.12.2000 in Höhe von ATS 23.520.000,-- an die Bw Holding weitergeleitet." sollte zum Ausdruck gebracht werden, dass mit 29.12.2000 eine Forderung gegenüber der Ra.*** GmbH (vormals Bw Holding) entstand.

Da dieser Saldo aus dem Verkauf der oben genannten Aktien resultierte, wäre eine umgehende Verzinsung nicht unbedingt erforderlich gewesen. Nichtsdestotrotz wird der Verrechnungssaldo zwischen der Ra.*** GmbH (vormals Bw Holding) und der Bw.** GmbH (vormals Bw.) stets fremdüblich verzinst. Im Zuge der Überprüfung der Berechnung der Zinsen für 2000 und 2001 wurde allerdings festgestellt, dass eine Verrechnung von Zinsen - vermutlich weil der Saldo nicht aus der Zurverfügungstellung von kurzfristigen Finanzierungen resultierte, sondern aus einem Verkauf - in diesem Zeitraum nicht vorgenommen wurde. Die Zinsen für den Zeitraum 1998 bis 2001 wurden allerdings dennoch nachträglich - mit einem weiteren Aufschlag von 0,5 % - verzinst und von Seiten der Bw.** GmbH (vormals IRV) per 31.12.2005 in Höhe von EUR 62.844,85 der Ra.*** GmbH (vormals Bw Holding) Anfang 2006 nachbelastet (Buchungstext: "Nachtrag Zinsen Bw Holding für 1998 bis 2001"). Beiliegend übermitteln wir Ihnen die Konten aus denen Sie die Nachbelastung entnehmen können. Dieser Sachverhalt wäre durch einfache Rückfragen von Seiten der Betriebsprüfung schnell zu klären gewesen.

Den Zinsaufwendungen aufgrund des Bankkredites stehen somit höhere Zinsenerträge gegenüber. Wie bereits in unserer Berufung festgehalten wurde der Verrechnungssaldo gegenüber der Ra.*** GmbH (vormals Bw Holding) im Sommer 2001 ausgeglichen. Dies erfolgte durch kaufmännische Anweisung zwischen der R*gasse Errichtungs- und Vermietungs- AG, der Ra.*** GmbH (vormals Bw Holding) sowie der Bw.** GmbH (vormals Bw.), welche wir Ihnen in der Anlage beifügen. Die buchhalterische Umsetzung erfolgte mit der Buchung UM 51 in Höhe von ATS 17.587.228,53. Auch dieser Sachverhalt zeigt, dass - wie schon in der Berufung festgehalten -, die von der Betriebsprüfung aufgeworfenen Fragen durch Aktenstudium bzw. durch Rückfragen einfach zu erklären sind.

Es ist daher nicht verständlich, aus welchem Grund die Betriebsprüfung die zu einem erhaltenen Darlehen verrechneten Zinsen als ausschließlich im Zusammenhang mit den Aktien an der R*gasse Errichtungs- und Vermietungs- AG stehen sieht und nicht im Zusammenhang mit einer noch nicht vereinnahmten Forderungen, welche aus dem Verkauf dieser Aktien

resultieren. Auch dieser Umstand lässt darauf hindeuten, dass die Betriebsprüfung bei ihren Ermittlungen nicht mit der zu erwartenden Aufmerksamkeit vorgegangen ist.

Wir beantragen daher, die im Jahr 2001 verrechneten Zinsaufwendungen in Höhe von ATS 699.325,81 bei der Körperschaftsteuer 2001 steuerlich zu berücksichtigen.

*b) Vorsteuerkürzung iZm Vermittlungsleistungen der Zi*** GmbH*

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die Vermittlungsleistung der Fa. Zi*** Immobilientreuhand GmbH fälschlicherweise mit 20 % Umsatzsteuer (in Höhe von ATS 480.000,--) verrechnet wurde. Zumal es sich um die Vermittlung von Aktien und nicht um die Vermittlung einer Liegenschaft handelte, ist die Vermittlungsleistung gem. § 6 Abs 1 Z 8 lit g UStG von der Umsatzsteuer befreit. Die ursprüngliche Rechnung (ER 450 vom 28.11.2000) der Zi*** Immobilien Treuhand GmbH wurde somit fälschlicherweise inklusive 20 % Umsatzsteuer ausgestellt. Aufgrund von Rechtsstreitigkeiten mit der Zi*** Immobilien Treuhand GmbH muss die korrigierte Rechnung gerichtlich eingeklagt werden.

Insoweit die Vorsteuer 2000 in Höhe von ATS 480.000,-- berichtigt wird, beantragen wir die von der Zi*** Immobilien Treuhand GmbH berichtigte (negative) Umsatzsteuer in Höhe von ATS 480.000,-- gegenzurechnen und solange diese noch nicht ausgestellt wird zu stunden.

5. Beteiligung AS*** 2000 - Umsatzsteuer 2000 sowie Körperschaftsteuer 2000

Der Treuhandvertrag wurde zwischen der V. Beteiligungs AG als Treugeber und der Gesellschaft als Treuhänder im Zuge der Abtretung der Anteile an der "AS*** Budapest" am 30.06.2000 vereinbart. Die Aktien an der "AS*** Budapest" stand bis zum 30.06.2000 im Eigenbesitz der Bw.** GmbH.

Zumal die Zustimmung der ungarischen Aufsichtsbehörde zu Wertpapierdienstleistungen bereits vorlag und das Genehmigungsverfahren für Eigentümer nicht nochmals aufgerollt werden sollte, durfte die Abtretung der Anteile nach außen nicht offen gelegt werden, wodurch der Abschluss eines Treuhandvertrages erforderlich war.

Bezüglich des geringfügig erlittenen Buchverlustes verweisen wir auf unser ausführliches Schreiben vom 18.05.2005. Der Verkaufspreis wurde nämlich einvernehmlich unter Berücksichtigung der eingetretenen Währungsverluste festgelegt. Unter Berücksichtigung der Rückzahlung vom 4. April 2000 in Höhe von ATS 230.908,29 betrug der Buchwertabgang ATS 32.343.840,36, sodass der Buchverlust letztlich "nur" ATS 343.840,36 betrug. Die Rechnung der WP vom 26.04.2000 in Höhe von ATS 45.000,-- zzgl. Ust. betreffend Bucheinsicht AS*** Ungarn wurde noch von der Bw.** GmbH (vormals Bw.) beauftragt.

In der Zwischenzeit musste die V. Beteiligungs AG weitaus höhere Werteinbußen – in Millioneurohöhe – in Kauf nehmen, sodass die Bw.** GmbH (vormals Bw.) durch den Verkauf an die V. Beteiligungs AG noch mit einem "blauen Auge" davon gekommen ist.

Zu der in der Stellungnahme der Betriebsprüfung vorgenommenen Interpretation bezüglich der verwendeten Formulierung "*... zwar im eigenen Namen, jedoch auf Rechnung des Treugebers besitzt und erworben hat ...*" dürfen wir festhalten, dass sich diese auf den Zeitpunkt der treuhändigen Übergabe zum 30.06.2000 bezieht. Als Nachweis hierzu übermitteln wir Ihnen eine vom Vorstand der V. Beteiligungs AG unterfertigte Erklärung sowie die dazu gehörigen Buchhaltungsunterlagen; aus denen ersichtlich ist, dass die Ausbuchung der Aktien bei der Bw.** GmbH und die Einbuchung bei der V. Beteiligungs AG jeweils zum 30.06.2000 erfolgt. Korrespondierend erfolgte die Verbuchung des Beteiligungserwerbs bei der V. Beteiligungs AG ebenfalls zum 30.06.2000. Als Nachweis übermitteln wir Ihnen in der Anlage einen Auszug aus dem Wirtschaftsprüfungsbericht der V. Beteiligungs AG zum 31.12.2000.

Auch in diesem Punkt kann die Stellungnahme der Betriebsprüfung nicht nachvollzogen werden. Der Sachverhalt ist in der Weise zu beurteilen, wie er bereits mehrfach dargestellt wurde. Sowohl aus den Aufzeichnungen der V. Beteiligungs AG wie auch aus jenen der Gesellschaft ist eindeutig nachzuvollziehen, dass der Erwerb der Anteile an der "AS*** Budapest" seitens der V. Beiligngs AG am 30.06.2000 stattgefunden hat. Die Treuhandstellung wurde lediglich aufgrund des Vorliegens der Zustimmung der ungarischen Aufsichtsbehörde zu Gunsten der Bw.** GmbH (vormals Bw.) vereinbart. Der geringfügige Wertverlust sowie die Beratungskosten waren von der Verkäuferin zu tragen.

Wir beantragen daher, den von der Betriebsprüfung im Jahr 2000 nicht anerkannten Buchverlust sowie die im Jahr 2000 in Rechnung gestellten Beratungsleistungen zusammen in Höhe von ATS 397.840,36 bei der Körperschaftsteuer 2000 sowie die in Rechnung gestellte Vorsteuer in Höhe von ATS 9.000,-- bei der Umsatzsteuer 2000 steuerlich zu berücksichtigen.

6. Berufung gegen den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001

Durch den Aushub einer Künnette wurden Wurzeln von Bäumen, die auf dem Grundstück von Herrn Dr. R** stehen und auf das Grundstück der Bw.** GmbH (vormals Bw.) herüberreichen, abgetrennt, wodurch die Bw.** GmbH (vormals Bw.) jedoch nicht schadenersatzpflichtig wurde.

Mit Zahlung von ATS 700.000,00 inkl. 20 % Umsatzsteuer hat die Bw.** GmbH (vormals Bw.) von Dr. R** das Recht erworben, acht Bäume zu entfernen und eine Stützmauer errichten zu dürfen. Bei dem Betrag von ATS 700.000,00 handelte es sich um einen Bruttobetrag inkl. 20 % Umsatzsteuer.

Die Rechnung wurde laut Herrn L*** von Herrn R** übergeben.

Wir beantragen daher, die in Rechnung gestellte Vorsteuer in Höhe von ATS 116.666,67 bei der Umsatzsteuer 2001 steuerlich zu berücksichtigen.

7. A. 1998

siehe hierzu unsere Ausruhrungen zu Punkt 2 oben.

8. Beteiligung AS*** 2000

siehe hierzu unsere Ausführungen zu Punkt 5 oben.

9. Umsatzsteuerpassivierung

Die sich aus unserer Berufung ergebende Reduktion der Nachforderung ist entsprechend zu berücksichtigen.

10. Bw Beteiligungs GmbH, BRD - abweichendes Wirtschaftsjahr 1997

Mit Antrag vom 28.01.1997 (welchen wir dem Schreiben beigelegt haben) haben wir um Abänderung des Bilanzstichtages angesucht. Dies war erforderlich, da sich die Bw.** GmbH (vormals Bw.) mit 50 % an einer deutschen Gesellschaft beteiligen wollte, deren Bilanzstichtag der 31.03. war und dieser aufgrund des Wunsches des Mitgeschafters beibehalten werden sollte. Mit Bescheid vom 03.03.1997 (welchen wir dem Schreiben beigelegt haben) wurde der Wechsel des Bilanzstichtages auf den 31.03.1997 gestattet. Die Genehmigung erfolgte unter der Auflage, dass die Satzung entsprechend geändert wird. Aufgrund des genehmigenden Bescheids wurden schließlich noch im 1. Quartal 1997 50 % der Anteile an der deutschen Gesellschaft übernommen.

Es wurden damit sämtliche im Antrag vom 28.01.1997 dargelegten Gründe für die Umstellung des Bilanzstichtages - nämlich die Beteiligung an der deutschen Gesellschaft - sowie die nachfolgenden Auflagen der Finanzbehörde zur Gänze erfüllt. D.h. die Voraussetzungen, welche zu dem Bescheid vom 03.03.1997 geführt haben, wurden gänzlich umgesetzt. Die in der Niederschrift zur Betriebsprüfung angeführte Begründung ist somit nicht nachvollziehbar und entspricht nicht den Angaben im Antrag vom 28.01.1997. Im übrigen dürfen wir auch auf den Grundsatz von Treu & Glauben hinzuweisen.

Ergänzend dürfen wir hinzufügen, dass die Bw.** GmbH (vormals Bw.) ursprünglich beabsichtigt hat, ihre drei österreichischen Beteiligungen (bei den übrigen Anteilen handelte es sich lediglich um Anteile mit geringem Beteiligungsausmaß, bei denen die Gesellschaft keinen maßgeblichen Einfluss ausüben konnte, sodass sie für die Bilanzierung der Bw.** GmbH (vormals Bw.) keine Auswirkung hatten) noch im Kalenderjahr 1997 zu veräußern, wodurch eine Umstellung auf den 31.03.1997 aus Kostengründen nicht vorgenommen wurde. Die Beteiligungen wurden - wie aus den Büchern zu entnehmen ist - auch sukzessive abgetreten. ZB konnte die Bw.** GmbH (vormals Bw.) folgende Beteiligungen (>= 50 % Anteil) noch in 1998 verkaufen:

- .) Is*** Leasing GmbH
- .) Inv** Bet- u. Consulting GmbH

Für die dritte Beteiligung, den 50 % Anteil an der B.I.** Beteiligungs GmbH, konnte die Gesellschaft sich mit dem gleichberechtigten Partner bezüglich Abtretungspreis nicht einigen, wodurch ein Verkauf nicht möglich war. Im Zuge der Auseinandersetzung wurden letztlich die zweiten 50 % im August 1998 von der S:*** Privatstiftung erworben.

Im übrigen dürfen wir festhalten, dass die ursprünglich geplanten wirtschaftlichen Aktivitäten des "Joint Venture" Bw Beteiligungs GmbH, Deutschland – Erschließung des deutschen Marktes für den Vertrieb von Wertpapieren und sonstigen Vermögensanlagenprodukten - die Festlegung des Bilanzstichtages zum 31.03. eines Jahres aus wirtschaftlichen Gründen erforderlich gemacht haben, zumal im Vertrieb das Jahresendgeschäft oftmals erst im darauffolgenden Jänner platziert wird. Überdies war die Geschäftsführung der Bw.** GmbH aufgrund des 50 %igen Mitgesellschafters mit der Entscheidung den Stichtag mit 31.03. anstelle des 31.12. festzulegen, nicht frei (d.h. nicht alleine entscheidungsberechtigt) und hätte sich selbst wenn eine Festlegung aus wirtschaftlicher Hinsicht nicht vorteilhaft wäre, den vorgegebenen Rahmenbedingungen anpassen müssen.

Aufgrund von großen Auffassungsunterschieden - es konnten nicht die erforderlichen Margen gefunden werden bzw. aufgrund eines Strategiewechsels - wurden die ursprünglich geplanten Aktivitäten am deutschen Markt vorerst ausgesetzt (Ein "Neustart" des Vertriebsaufbaus wurde erst wieder im Kalenderjahr 1999 vorgenommen (Vgl. Pkt 16.).), wodurch eine Rückumstellung des Bilanzstichtages der Bw.** GmbH auf dem 31.12. wieder möglich und sinnvoll war.

Die Option des § 2 Abs 7 EStG wurde mit Bescheid vom 03.03.1997 von Seiten des Finanzamtes ausgeübt und hat zur Umstellung des Bilanzstichtages geführt. Die entscheidungsrelevanten Tatsachen, die zu diesem Bescheid geführt haben, wurden in unserem Ansuchen um Änderung des Bilanzstichtages vom 28.01.1997 dargelegt. Die in unserem Ansuchen um Änderung des Bilanzstichtages vom 28.01.1997 dargelegte Begründung, welche den Wechsel des Bilanzstichtages erforderlich gemacht hat - nämlich der Erwerb von 50 % der Anteile an einer deutschen Gesellschaft, deren Bilanzstichtag der 31.03. ist -, wurde in dieser Form auch umgesetzt. Es sind somit sämtliche "Gründe", die zum Bescheid vom 03.03.1997 führten, eingetroffen und damit sind im Zuge der Betriebsprüfung auch keine neuen Tatsachen zutage getreten. Die Ausführungen der Betriebsprüfung bestätigen auch den obigen Sachverhalt.

Darüberhinaus dürfen wir festhalten, dass gem. § 294 BAO eine Änderung des Bescheides ohne Zustimmung der betroffenen Partei mit rückwirkender Kraft nur ausgesprochen werden

kann, wenn der Bescheid durch wissentlich unwahre Angaben oder durch strafbare Handlungen herbeigeführt worden ist.

Selbst wenn eine Umstellung des Bilanzstichtages nicht gerechtfertigt gewesen wäre, was allerdings im vorliegenden Fall nicht zutreffend ist, kann die gewählte Vorgehensweise nicht zum richtigen Ergebnis führen, zumal auf eine periodengerechte Abgrenzung nicht verzichtet werden kann. Abschließend dürfen wir an dieser Stelle auch noch festhalten, dass der Grundsatz Treu & Glauben zu beachten ist.

Wir beantragen daher, die Jahresergebnisse 1997 in Höhe von ATS 22.832.142,75 sowie 1998 in Höhe von ATS 32.832.142,75 gemäß den eingereichten Körperschaftsteuererklärungen zu berücksichtigen.

11. Beteiligung der L*entwicklungs GmbH als atypisch stiller Gesellschafter

Wie aus der Berufung gegen die Nictanerkennung der atypisch stillen Gesellschaft entnommen werden kann, sind die Erfolgsaussichten hinsichtlich einer positiven Entscheidung seitens des Unabhängigen Finanzsenates äußerst hoch. Da es sich hierbei um eine Berufung aus dem Jahr 2001 handelt, ist davon auszugehen, dass deren Erledigung vor der Erledigung dieser Berufung vorgenommen wird.

Wir beantragen daher, die an die einzelnen Miteigentümer zugewiesenen Ergebnisse 1999, 2000 und 2001 in den Steuererklärungen bekanntgegebenen Höhe zu berücksichtigen.

12. Dr. E**** - Forderungsausbuchung 1995 - Körperschaftsteuer 1995

Der Saldo ist über mehrere Jahre aufgrund zahlreicher (rd. 50) unterschiedlicher Verrechnungen (es ist zu umfangreichen wechselseitigen Geschäftsbeziehungen gekommen), welche der Betriebsprüfung vorgelegen sind, entstanden. Nach Überprüfung der ausstehenden Saldi (diese wurden vom damaligen Steuerberater auf fünf verschiedenen Konten gebucht) wurde zwischen den beiden Parteien einvernehmlich festgestellt, dass zwischen Dr. E**** und der Gesellschaft keine offene Verrechnung mehr besteht, sodass der noch offene Saldo storniert werden musste. Die Buchhaltungsauszüge, aus denen die zahlreichen Verrechnungen zu entnehmen sind, haben wir mit unserer Berufung übermittelt.

Im Kalenderjahr 2005 wurden an Dr. E**** für die Vermittlung von Mandanten Vermittlungsprovisionen in Höhe von ATS 5.672.252,68 (AR 112 iHv ATS 500.000,--; AR 337 iHv ATS 2.000.000,-- und noch nicht fakturierte Erlöse iHv ATS 3.172.252,68) verbucht. Gleichzeitig wurde eine Aufwandsbuchung in Höhe von ATS 1.674.512,- vorgenommen. Korrekt wäre gewesen, die Höhe der noch nicht fakturierten Erlöse um die Aufwandsbuchung zu korrigieren. Es ist daher nicht verständlich, warum die Aufwandsbuchung nicht anerkannt werden soll, obwohl dieser Betrag als Erlös unmittelbar zuvor eingebucht wurde.

Sollte obige Begründung als Nachweis der Fremdüblichkeit nicht ausreichend sein, so ersuchen wir Dr. E**** als Zeugen vorzuladen bzw. wäre die Geschäftsführung in Bezug auf ihre Mitwirkungspflicht bereit mit Dr. E**** Kontakt aufzunehmen, um von ihm zu diesem Sachverhalt eine Stellungnahme zu erhalten.

Wir beantragen daher, die von der Betriebsprüfung im Jahr 1995 nicht anerkannte Betriebsausgabeneigenschaft in Höhe von ATS 628.741,65 wieder anzuerkennen und bei der Körperschaftsteuer 1995 steuerlich zu berücksichtigen.

13. F Beratungstätigkeiten 1999

siehe hierzu unsere Ausführungen zu Punkt 3 oben.

14. R*gasse Errichtungs- und Vermietungs AG

siehe hierzu unsere Ausführungen zu Punkt 4 oben.

15. Abschreibung der Liegenschaft H** - Körperschaftsteuer 2000 bzw. 2001

Zweck des Schätzgutachtens war die Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft H** anlässlich einer Einbringung. Das Schätzungsgutachten des Sachverständigen Dr. Ju*** St*** wurde zwar zum Stichtag 24.09.2001 ermittelt, jedoch hat sich die Wertminderung bereits aufgrund der fehlenden Baugenehmigung zum Bilanzstichtag 2000 abgezeichnet. Die fehlende Baugenehmigung wurde nämlich bereits im Kalenderjahr 2000 von der Behörde angezeigt, wodurch der Wertverlust bereits zum Einbringungsstichtag 31.12.2000 vorgelegen ist.

Grundlage für den vermuteten Wertverlust war insbesondere der fehlende Baubewilligungsbescheid, der später sogar zu einem Abbruchsbescheid geführt hat, welcher noch aufrecht ist und beeinsprucht wird. Bereits zum 31.12.2000 war der Geschäftsführung der Bw.** GmbH bekannt, dass die beiden Häuser entgegen der Baubewilligung um zwei Meter weiter südlich gebaut wurden. Dies hat später wie bereits erwähnt letztlich zu einem Abbruchsbescheid geführt.

Aufgrund der fehlenden Baubewilligung, welche bis heute nicht erteilt wurde, hätte bereits zum 31.12.2000 eine Wertberichtigung vorgenommen werden müssen. Die Höhe der Wertberichtigung wurde auf Basis des vom Sachverständigen ermittelten Wertes berechnet.

Die richtige Vorgehensweise ist somit eine Bilanzberichtigung zum 31.12.2000. Im übrigen wurde wie bereits mitgeteilt zwischen den Vertragsparteien vereinbart, dass hinsichtlich der Teilwertabschreibung (außerplanmäßige Abschreibung) - aufgrund des bereits zum Einbringungsstichtag vorgelegenen Wertverlustes - keine Rückwirkung gelten soll. Aus den vorgenannten Gründen ist die Teilwertabschreibung bzw. die handelsrechtliche außerplanmäßige Abschreibung noch bei der Bw.** GmbH (vormals Bw.) zu berücksichtigen. Beiliegend übermitteln wir Ihnen überdies einen Ausdruck aus den Aufzeichnungen der aufnehmenden GmbH, aus dem entnommen werden kann, mit welchem Betrag das Gebäude aktiviert wurde.

Wir beantragen daher, die von der Betriebsprüfung im Jahr 2001 nicht anerkannte Teilwertabschreibung in Höhe von ATS 3.293.445,30 im Jahr 2000 anzuerkennen und bei der Körperschaftsteuer 2000 steuerlich zu berücksichtigen.

16. Bw Beteiligungs GmbH 2000 - Körperschaftsteuer 2000

Die vom Subauftragnehmer Bw Beteiligungs GmbH, Deutschland erbrachten Leistungen betreffen für diesen Zeitraum, wie in der Fragenbeantwortung ausgeführt, Beratungsaufträge im Zusammenhang mit den Projekten

- .) Palais Bs*** sowie Palais No***
- .) MB**, Spanien
- .) Sy***, Ungarn

Neben der Bw Beteiligungs GmbH, Deutschland waren für die Bw.** GmbH noch zahlreiche weitere Subauftragnehmer im Werkvertrag, sodass ein direkter Zusammenhang zwischen den Eingangsrechnungen und den Ausgangsrechnungen, wie er von der Betriebsprüfung als notwendig angenommen wird, nicht vorgenommen werden kann.

Die von der Gesellschaft (teilweise in Zusammenarbeit mit Subauftragnehmer) zu obigen Projekten erbrachten Leistungen wurden mit folgenden Honorarnoten an die jeweiligen Auftraggeber weiterverrechnet :

AR 91 vom 14.09.1999 über ATS	2.000.000,-- betreffend MB**, Spanien
AR 116 vom 29.12.1999 über ATS	2.100.000,-- betreffend MB**, Spanien
AR 38 vom 19.05.2000 über ATS	57.500,-- betreffend Palais Bs***
AR 40 vom 14.06.2000 über ATS	4.400.000,-- betreffend MB**, Spanien
AR 48 vom 31.07.2000 über EUR	141.496,27 betreffend MB**, Spanien

AR 67 vom 02.11.2000 über ATS	50.000,00 betreffend Palais No***
AR 72 vom 07.11.2000 über EUR	348.071,00 betreffend MB**, Spanien
AR 32 vom 10.10.2001 über ATS	274.834,00 betreffend Sy***, Ung.

Die Weiterverrechnung an die Projektgesellschaft in Spanien erfolgt aufgrund der umfangreichen Beratungstätigkeiten pauschal mit hohen Gewinnaufschlägen.

Mit der ER 75 vom 21.02.2000 - Rechnungstext "Beratungsleistungen im Zusammenhang mit dem Aufbau des Vertriebes im Geschäftsjahr 1999/2000" - wurden die Kosten für den gescheiterten Vertriebsaufbau in Österreich und Deutschland in Rechnung gestellt. Einen Zusammenhang mit einer Ausgangsrechnung ist in Bezug auf diese Eingangsrechnung nicht gegeben.

In Bezug auf die Vergütung dürfen wir festhalten, dass mit den Geschäftsführern eine erfolgsabhängige Vergütung vereinbart wurde. Nachdem im Wirtschaftsjahr 1999/2000 ein Verlust und im Wirtschaftsjahr 2000/2001 nur ein geringfügig positives Ergebnis erzielt werden konnte, kam eine erfolgsabhängige Vergütung nicht zum Tragen.

Sollten obige Ausführungen als Erläuterung zu den Betriebsausgaben nicht ausreichend sein, so ersuchen wir insbesondere für die Leistungen im Zusammenhang mit der Projektgesellschaft in Spanien, Herrn Ruppert En***, der in diesem Zeitraum nahezu ausschließlich in Spanien tätig war, als Geschäftsführer der Bw Beteiligungs GmbH sowie Herrn Dr. Ül*** für die übrigen Projekte als Zeugen zu befragen.

Auch an dieser Stelle dürfen wir allgemein festhalten, dass die Betriebsprüfung versucht, bei jedem Sachverhalt einen Zweifel - auch wenn noch so klein - herauszulesen bzw. die Glaubwürdigkeit in Frage zu stellen, obwohl offenkundig kein Anhaltspunkt für diese Zweifel vorliegen zumal die vorgenommenen Abläufe einen üblichen geschäftlichen Vorgang darstellen, wie sie in allen anderen Unternehmen ebenfalls vorgenommen werden. So zum Beispiel haben die Umsatzerlöse im Kalenderjahr 2000 rd. ATS 27,2 Mio. betragen, während im Vergleichszeitraum die Fremdleistung nur rd. ATS 5,7 Mio und der Personalaufwand rd. ATS 4,3 Mio. betragen, wodurch ein beachtlicher Unternehmensgewinn erzielt werden konnte.

Wir beantragen daher, die von der Betriebsprüfung im Jahr 2000 nicht anerkannten Betriebsausgaben in Höhe von ATS 1.618.166,-- wieder anzuerkennen und bei der Körperschaftsteuer 2000 steuerlich zu berücksichtigen.

17. TZ*** KG - Körperschaftsteuer 1999 bis 2000

Zur Finanzierung von diversen Projekten benötigte die Bw.** GmbH (vormals Bw.) liquide Mittel. Trotz intensiver Bemühungen sowie guter Kontakte zu Banken, waren diese nicht bereit, zusätzliche über die bereits gewährten Darlehen ohne werthaltige Sicherstellung zur Verfügung zu stellen.

Bei dem zu finanzierenden Projekt handelte es sich um eine Liegenschaft in Höhe von rd. ATS 20 Mio. Von der finanzierten Bank wurde ein Darlehen in Höhe von rd. ATS 15 Mio. zur Verfügung gestellt. Dieses Darlehen war auch erstrangig besichert. Für die verbleibenden ATS 5 Mio konnte lediglich eine Sicherheit im zweiten Rang angeboten werden, auf einer Position, auf der keine Bank finanzieren wollte.

Da somit eine übliche Bankfinanzierung nicht realisierbar war, musste die Bw.** GmbH (vormals Bw.) zur Finanzierung ihrer Projekte, eine Mezzaninfinanzierung (in Form von Risikokapital) aufnehmen. Eine maximale (jedoch nicht sichere) 20 %ige Verzinsung stellte zu diesem Zeitpunkt eine mehr als nur fremdübliche "Verzinsung" dar. Als "Gegenleistung" für eine höhere Verzinsung riskiert der Mezzanindarlehensgeber den teilweisen bzw. gänzlichen Verlust seines Kapitals. In diesem Zusammenhang dürfen wir auf die Höhe der von Mezzaningesell-

schaften (wie zB Mezzanin Finanzierungs AG, div. Venture Capital Fonds, Forschungsförderungsfonds, Innovationsagentur, etc.) geforderten Verzinsung, welche oftmals über 20 % beträgt, hinweisen. Eine Mezzaninfinanzierung stellt ohne Zweifel eine eigenkapitalähnliche Finanzierung und daher volle Risikofinanzierung dar.

Ein Risikofinanzierer wird aber nicht von einer Eigenkapitalrendite von einigen wenigen Prozentpunkten, sondern von einer solchen von zumindest 20% ausgehen. Dies wird auch daraus ersichtlich, dass Unternehmenskaufpreisvorstellungen nach der Multiplikatormethode irgendwo zwischen dem vier- und sechsfachen EGT liegen, was wiederum einer Verzinsung von (im Schnitt) jenen 20% entspricht.

Berücksichtigt man darüber hinaus, dass es sich dabei nicht um eine Beteiligung an einem mehr oder minder risikolosen Geschäftsfeld handelt, sondern bereits um eine Problemfinanzierung, kann einer 20%igen Finanzierung wohl nicht die Fremdüblichkeit abgesprochen werden. Darüberhinaus wäre die Fremdüblichkeit schon aufgrund der Tatsache gegeben, dass es sich bei der TZ*** KG um kein verbundenes Unternehmen handelte.

Für die Bw.** GmbH (vormals Bw.) war die Aufnahme des Mezzanindarlehens ein äußerst positives Geschäft, zumal sonst d.h. ohne Mezzaninfinanzierung eine 80 %ige Rendite nicht erzielbar gewesen wäre.

Sollte obige Begründung als Nachweis der Fremdüblichkeit nicht ausreichend sein, so besteht die Möglichkeit die handelnden Personen als Zeugen vorzuladen. Neben dem Geschäftsführer, Herrn T*** Ax*** können auch WP/StB Dr. Ha*** Wi*** als Vorsitzender des Beirates der TZ*** KG (die Vereinbarung wurde vom Beirat nicht nur genehmigt, sondern auch in dieser Form gefordert) und Herr StB Dkfm. J**** Pe*** als stellvertretender Beiratsvorsitzender und Steuerberater der Gesellschaft, zu den Verhandlungen zu dieser Vereinbarung Auskunft geben.

Es ist - wie auch zu allen anderen Punkten - äußerst schwierig bis unmöglich den Überlegungen der Betriebsprüfung zu folgen, aus welchem Grund nun in diesem Fall der Betriebsausgabenabzug verwehrt wird und warum in weiterer Folge von Seiten der Gesellschaft - mangels Verständnis - auch nicht auf deren Widerlegung eingegangen werden kann. Was bedeutet zB *"der Investor - TZ - übernimmt gerade kein Risiko, er erhält in jedem Fall die mit einem Maximalbetrag von ATS 2,0 Mio bzw. ATS 1,0 Mio limitierte Verzinsung, ..."*? Wenn dies der Fall wäre, wozu müssen Banken strenge Kreditvergabevorgaben (Basel II) einhalten, wenn ohnehin kein Risiko übernommen wird?

Auch zu diesem Punkt ist - wie zu den vorangehenden Punkten - anzumerken, dass uns die Beanstandungen aus Sicht der Betriebsprüfung erst in der Schlussbesprechung zur Kenntnis gebracht wurden und wir - im laufenden Verfahren - keine Gelegenheit zu einer Stellungnahme hatten. Wie unseren Ausführungen zu entnehmen ist, hätte sich auch dieser Sachverhalt leicht aufklären lassen. Dies ist wie bei den vorgenannten Sachverhalten bedauerlich, zumal von Seiten der Betriebsprüfung zwei umfangreiche Fragen vorhalte übermittelt wurden, welche von uns umfassend beantwortet wurden, wir allerdings von Seiten der Betriebsprüfung keine weiteren Fragen, weder mündlich noch schriftlich, mehr erhalten haben.

Wir beantragen daher, die von der Betriebsprüfung im Jahr 1999 und 2000 nicht anerkannten Betriebsausgaben in Höhe von ATS 732.967,-- und ATS 725.549,-- wieder anzuerkennen und bei der Körperschaftsteuer 1999 und 2000 steuerlich zu berücksichtigen.

18. Einzelwertberichtigung und Forderungsabschreibung Ip.**** Zinsaufwand Besserungsvereinbarung zum Darlehen Dr. M**** - Körperschaftsteuer 1995 bis 1999

Nachfolgend dürfen wir zu den einzelnen Feststellungen der Betriebsprüfung wie folgt Stellung nehmen:

a) "Forderung aus Zuschusszusage" und "Darlehen" in den Jahren 1991 bis 1994

An dieser Stelle ist festzuhalten, dass die "Forderung aus Zuschusszusage" stets in Höhe des aushaftenden "Darlehens" wertmäßig bedeckt war und insoweit nicht wertzuberichtigen war. Dies deshalb, da der Inhaber der Darlehensforderung gegen die Bw.** GmbH in dieser Höhe deren Abtretung an den Verpflichteten aus der "Forderung aus Zuschusszusage" um einen Abtretungspreis von ATS 100,00 angeboten hat.

b) "Forderung aus Zuschusszusage" und "Darlehen" im Jahr 1995

Die Vereinbarung hinsichtlich der Abtretung der "Forderung aus Zuschusszusage" bzw. die Übernahme dieser Verbindlichkeit von Herrn U*** an die Ip.**** Invest & Trade S.A. vom 14.12.1995 liegt der Gesellschaft nicht mehr vor. Der guten Ordnung halber dürfen wir festhalten, dass diese Abtretung (Schuldübernahme) auf die Verbuchung der Forderung keine Auswirkung hat. Die im Kalenderjahr 1995 vorgenommene Wertberichtigung in Höhe von ATS 23.055.334,90 musste in jener Höhe vorgenommen werden, in der die Forderung nicht mit dem oben genannten Darlehen bedeckt war und war somit unabhängig von der stattgefundenen Forderungsabtretung.

Bezüglich des Abtretungsanbotes zwischen Dr. M**** und Ip.**** Invest & Trade S.A. gilt mit Ausnahme der Zusatzvereinbarung vom 14.12.1995 das ursprüngliche Anbot auf Forderungsabtretung zwischen Dr. N*** und Herrn U***, welches im Zuge der Abtretung der "Forderung aus Zuschusszusage" sowie des Darlehens ebenfalls mitabgetreten wurde. Die Gesellschaft hatte auf den Abschluss der Zusatzvereinbarung vom 14.12.1995 keinen Einfluss und wurde selbst erst mit Schreiben vom 10.07.1999 durch Ip.**** Invest & Trade S.A. in Kenntnis gesetzt (Die Abtretung der Anteile an der Ip.**** Invest & Trade S.A. an die Ti*** Stiftung wurde bereits im Herbst 1995 mit der Ti*** Stiftung vereinbart, deren rechtliche Umsetzung wurde allerdings erst im April 1996 vorgenommen). Wie der Gesellschaft später bekannt wurde, hat Dr. M**** aufgrund der Besserungsvereinbarung vom 28.06.1995 (Verzicht auf Zinsen) diese Abänderung erwirkt. Von Seiten der Ip.**** Invest & Trade S.A. war eine vollständige Forderungserfüllung unabhängig davon jedenfalls beabsichtigt.

Die oben dargestellten Abtretungen wurden im Wirtschaftsprüfungsbericht zum 31.12.1995 ausführlich dargestellt, wodurch deren Inhalt auch ausreichend dokumentiert ist. Sollte die Darstellung der Abtretung im Wirtschaftsprüfungsbericht zum 31.12.1995 nicht ausreichend sein, ersuchen wir um nochmalige Zeugeneinvernahme des Herrn U*** bzw. des Herrn Dr. M****.

Es ist nicht verständlich warum eine Forderung, welche im Kalender 1992 ihren Ursprung hat, drei Jahre später "causa societatis" sein sollte. Die Abtretung der Forderung an die Ip.**** Invest & Trade S.A. war für die Ip.**** Invest & Trade S.A. ein erfolgsneutraler Vorgang, wodurch sie durch diesen Vorgang nicht schlechter gestellt wurde.

Dr. M**** war zwar sowohl für die Ip.**** Invest & Trade S.A. wie auch für den wirtschaftlich Berechtigten des "Darlehens" zeichnungsberechtigt, musste sich in seiner Funktion als Treuhänder des "Darlehens" an die Weisungen des wirtschaftlich Berechtigten (RO** Inc.) halten.

Sollte die Betriebsprüfung den Sachverhalt weiter anzweifeln, so wäre letztlich eine Zeugenbefragung der handelnden Personen (insbesondere des Herrn Dr. M****, wozu er sich der Gesellschaft gegenüber bereit erklärt hat) erforderlich.

c) "Forderung aus Zuschusszusage" und "Darlehen" im Jahr 1996

Das Schreiben vom 17.04.1996 (bezeichnet als "ER 408/95") wurde auf eine bestimmte Anfrage der Gesellschaft (Vorlage im Zusammenhang mit einer beabsichtigten Bankfinanzierung, bei der der gesamte Vertrag nicht vorgelegt werden sollte) von Dr. M**** übermittelt und

sollte zum Ausdruck bringen bzw. bestätigen, dass basierend auf der Besserungsvereinbarung zukünftig keine Zinsen mehr verrechnet und weiterhin keine Eintreibungsmaßnamen eingeleitet werden.

Die Ausführungen der Betriebsprüfung hinsichtlich eingetretener Verjährung der Darlehensverbindlichkeit gegenüber Dr. M**** kann nicht gefolgt werden.

Die Darlehensrückzahlungsschuld verjährt gemäß § 1478 ABGB nach 30 Jahren, gegenüber den gemäß § 1485 ABGB iVm 1472 ABGB privilegierten Personen insbesondere alle **juristischen Personen** des öffentlichen und des Privatrecht dagegen erst nach **40 Jahren**. Die Verjährungsfrist läuft ab Fälligkeitstermin (*Schwimann, ABGB³ IV, § 983 Rz 99*). Bei unbefristeten Darlehen läuft die Verjährungsfrist ab Hingabe des Geldes (*Schwimann, ABGB³ VI, § 1478 Rz 10*). Zinszahlungen sind als Anerkennung der Schuld zu verstehen und unterbrechen die Verjährung (*Avancini-Iro-Koziol, Bankvertragsrecht II, Rz 1/65*).

Zinsen, so sie in jährlichen oder kürzeren Abständen fällig werden, unterliegen gemäß § 1480 ABGB der dreijährigen Verjährungsfrist. Die Rechtsunsicherheit in Bezug auf die Verrechnung der Zinsen, war für den Darlehensgeber ein weiterer Grund, die Besserungsvereinbarung vom 28.06.1995 abzuschließen.

Eine Zahlungsverschiebung, wie sie mit Schreiben vom 10.12.1996 festgehalten wurde, konnte eine vorzeitige Forderungserfüllung seitens Ip.**** Invest & Trade S.A. noch nicht auslösen. Darüberhinaus war die Gesellschaft bestrebt ihre Verpflichtung aus der Besserungsvereinbarung zu erfüllen.

Mit Kaufvertrag 17.04.1996 (erläutert durch Schreiben vom 10.04.1996 (bezeichnet als "ER 198/96") wurden die Anteile an der Ip.**** Invest & Trade S.A. um ATS 1.000.000,00 an die Ti*** Stiftung abgetreten. Die Anteile wurden rd. 15 Monate davor um lediglich ATS 24.000,00 erworben, damit ist es der Gesellschaft gelungen, einen Veräußerungsgewinn in Höhe von ATS 976.000,00 zu erzielen.

Bezüglich des Kaufpreises in Höhe von ATS 1.000.000,00 dürfen wir festhalten, dass dieser von Dr. M**** bar auf das Konto der Gesellschaft einzahlt wurde (siehe hierzu auch Punkt e) "Forderung aus Zuschussusage" und "Darlehen" im Jahr 01.04.1997 bis 31.03.1998). Sollte die Betriebsprüfung den Sachverhalt anzweifeln, so ersuchen wir die Bestätigung im Zuge einer Zeugenbefragung des Herrn Dr. M**** einzuhören.

d) "Forderung aus Zuschussusage" und "Darlehen" im Jahr 01.01. bis 31.03.1997

Nach Durchsicht der Unterlagen wurde festgestellt, dass die beiden Schecks an Dr. M**** übergeben wurden. Dies wurde auch von Dr. M**** durch Gegenzeichnung der Empfangsbestätigung vom 28.02.1997 und 28.03.1997, welche wir in der Anlage dem Schreiben beilegen, bestätigt.

e) "Forderung aus Zuschussusage" und "Darlehen" im Jahr 01.04.1997 bis 31.03.1998

Da man mit Dr. M**** in ständiger Geschäftsbeziehung stand und Dr. M**** auch anderweitige Investitionen in Österreich tätigte bzw. Zahlungsverpflichtungen erfüllen musste, hat Dr. M**** bei seinen Wien Aufenthalten gelegentlich um Barauszahlung gebeten, um dringende Zahlungsverpflichtungen in Österreich rechtzeitig nachkommen zu können.

Es war für die Gesellschaft somit keineswegs ungewöhnlich, Rückzahlungsraten bar zu übergeben. Auch zu dieser von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellung wäre eine Zeugenbefragung von Dr. M**** erforderlich, sollte weiterhin an der Ungewöhnlichkeit festgehalten werden.

Nach der ursprünglichen Vereinbarung vom 28.06.1995 hätte die Gesellschaft im Jahr 1996 ATS 10.000.000,00 rückführen müssen. Zumal lediglich per Saldo ein Betrag in Höhe von ATS 9.168.063,65 rückgeführt wurde, wurde mit Schreiben vom 10.12.1996 (siehe Anfragebeantwortung zu Punkt 10 zum 2. Fragenvorhalt) um Abänderung des Tilgungsplans ersucht. Anstelle eines Betrages von ATS 5.000.000,00 sollte für das 1. Halbjahr 1997 ein Betrag in Höhe von ATS 7.250.000,00 zurückbezahlt werden, was der Gesellschaft letztlich auch gelungen ist. Der für das 2. Halbjahr 1997 vorgesehene Tilgungsbetrag in Höhe von ATS 7.500.000,00 konnte allerdings nicht eingehalten werden. Aus diesem Grund wurde Ende November 1997 mit Dr. M**** um eine Verschiebung des Zahlungsplanes verhandelt. Dr. M**** war letztlich bereit nach Zahlung von zumindest ATS 5.000.000,00 noch im Dezember 1997 und Erhöhung der Rate für das 1. Halbjahr 1998 um ATS 5.000.000,00 auf ATS 20.000.000,00 einer Verlängerung der Zahlungsfrist zuzustimmen (siehe Schreiben vom 18.12.1997). In Summe konnte die Gesellschaft im 2. Halbjahr 1997 noch ATS 5.300.000,00 rückführen.

f) "Forderung aus Zuschusszusage" und "Darlehen" im Jahr 01.04.1998 bis 31.12.1998

Es war aus der Sicht der Gesellschaft keineswegs ungewöhnlich, die Gegenzeichnung einer von der Gesellschaft gewünschten Verlängerung des Zahlungsziels durch den Vertragspartner ohne Datumsangabe zu erhalten. Für die Gesellschaft von erheblicher Bedeutung war ausschließlich die offizielle Gegenzeichnung, welche Dr. M**** bereits telefonisch avisiert hatte.

Warum Dr. M**** letztlich die Gegenzeichnung ohne Datumsangabe vorgenommen hat, entzieht sich unserer Kenntnis. In diesem Zusammenhang ersuchen wir Dr. M**** im Zuge einer Zeugenbefragung auf dieses Thema anzusprechen.

g) "Forderung aus Zuschusszusage" und "Darlehen" im Jahr 1999

Bezüglich des Nachweises, dass Herr Am*** Fe*** die RO** Inc. im Prüfungszeitraum vertreten hat, haben wir bereits die Übermittlung eines "Handelsregisterauszuges" veranlasst. Ob es sich bei der RO** Inc. um eine Briefkastenfirma handelt, entzieht sich unserer Kenntnis. Schriftstücke an die RO** Inc. wurden von der Gesellschaft stets an den Geschäftsführer, Herrn Am*** Fe***, in die Schweiz übermittelt.

Es ist verwunderlich, warum die Betriebsprüfung die rechtliche Existenz einer Treuhandschaft anzweifelt, obwohl diese sowohl vom Treugeber, wie auch vom Treuhänder bekannt gegeben wurde. Obwohl die Treuhandschaft auf das Bestehen der Verbindlichkeit ohnehin keine Auswirkung hat, könnte sich die Gesellschaft bei Bedarf um die Einholung einer Bestätigung von beiden Vertragsparteien bemühen.

In Bezug auf die Thematik "Forderung aus Zuschusszusage" und "Darlehen" wurden umfangreiche Kopien von Vereinbarungen und Korrespondenzschreiben übermittelt. Es ist nicht verständlich, welche weiteren Unterlagen noch übermittelt werden sollen. Diesbezüglich müsste präzisiert werden, welche Unterlagen der Betriebsprüfung noch fehlen.

Bezüglich der von Herrn Fe*** vorgenommenen Gegenzeichnung des Schreibens der Gesellschaft vom 23.06.1999 dürfen wir wiederum festhalten, dass die Nichtbeifügung eines Datums aus der Sicht der Gesellschaft unerheblich war und für die RO** Inc. darüber hinaus auch keine rechtliche Auswirkung hatte.

Die Gegenzeichnung des Schreibens sollte die mündliche Vereinbarung schriftlich zum Ausdruck bringen. Warum Herr Fe*** letztlich die Gegenzeichnung ohne Datumsangabe vorgenommen hat, entzieht sich unserer Kenntnis. Die Gesellschaft könnte diesbezüglich bei Bedarf eine Stellungnahme von Herrn Fe*** einholen.

Bezüglich Nebenvereinbarung vom 14.12.1995 halten wir fest, dass wir diese im Zusammenhang mit der Anfragebeantwortung für den 2. Fragenvorhalt übermittelt haben. Es ist weiters

nicht korrekt, dass Ip.**** Invest & Trade S.A. einseitig Vereinbarungen abgeändert hat. Im Gegenteil ist die Vereinbarung vom 14.12.1995 im Gesamtkontext zu beurteilen. Bezuglich Nebenvereinbarung vom 14.12.1995 verweisen wir auf unsere Ausführungen zu b) "Forderung aus Zuschusszusage" und "Darlehen" im Jahr 1995.

Die Gesellschaft war stets überzeugt, ihre Verbindlichkeiten rechtzeitig erfüllen zu können und insbesondere auch die Zahlungsverpflichtungen aus der Besserungsvereinbarung vom 28.06.1995. Aufgrund des Nichtzustandekommen bzw. Verzögerung von Projekten konnte letztlich die termingetreue Rückführung des "Darlehens" nicht eingehalten werden. Nachdem sich herausgestellt hat, dass die Gesellschaft ihre Zahlungsverpflichtungen aus der Besserungsvereinbarung nicht erfüllen kann, wurde umgehend Kontakt mit Dr. M**** als Vertreter der Ip.**** Invest & Trade S.A. aufgenommen (siehe auch Schreiben vom 01.07.1999 von der Gesellschaft an die Ip.**** Invest & Trade S.A.). Es gab zahlreiche Gespräche, wobei letztlich eine gerichtliche Einforderung (eine solche wurde auch angedacht) das erzielte Ergebnis noch weiter verschlechtert hätte. Dies deshalb, da die Ip.**** Invest & Trade S.A. einen entsprechenden Zahlungsfluss aus der Realisierung eines Projektes bis September 1999 erwartete.

Obwohl der offene Gesamtsaldo zum 30.09.1999 ATS 119.034.010,88 betrug, war es der Gesellschaft gelungen, den Rückzahlungsbetrag nicht nur auf ATS 104.711.134,32 zu reduzieren, sondern diesen nicht "cashmäßig" bedienen zu müssen, sondern mit der Übertragung von Vermögensgegenständen, welche zu diesem Zeitpunkt noch nicht liquide - wenn überhaupt - gemacht werden konnten, zu bedienen. Die Gesellschaft hatte zu diesem Zeitpunkt nicht die Sorge, dass wertvolle Vermögensgegenstände übertragen werden mussten, sondern war im Gegenteil mit der Lösung äußerst zufrieden, da stille Lasten in den übertragenen Vermögensgegenständen zu befürchten waren. Insbesondere in Bezug auf die in der Stellungnahme der Betriebsprüfung angeführten Wandelschuldverschreibungen der Bw S.A., Spanien ist festzuhalten, dass bei den Anleihen mit erheblichen Wertminderungen zu rechnen war. Dies deshalb, da der Baubeginn verzögert wurde (Baubeginn erst im Sommer 1999) und die Projektfinanzierung mangels Bankfinanzierung (Finanzierung der Baukosten in Höhe von rd. ATS 200,0 Mio) zu scheitern drohte, was einen erheblichen Verlust des eingesetzten Kapitals zur Folge gehabt hätte. An einen Projektgewinn war zu diesem Zeitpunkt gänzlich nicht zu denken, zumal auch auf der Verkaufsseite die gewünschten Preise nicht realisiert werden konnten und dadurch die Finanzierungslücke noch größer wurde. Nachdem sämtliche Gespräche mit Banken aufgrund des hohen Risikos scheiterten, ist es der Bw S.A. gelungen, einen Risikokapitalgeber, der sich bereit erklärt hat auf Basis eines Gewinnanspruchs von 75 % des Gesamtgewinns, die Projektfinanzierung zu übernehmen, zu finden. Geschäftsführer der Bw S.A. war im Prüfungszeitraum Herr Al*** Cr***. Sollte ein Nachweis erforderlich sein, ersuchen wir um Zeugenbefragungen der handelnden Personen.

h) Zusammenfassung

An dieser Stelle ist festzuhalten, dass die Gesellschaft im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht alle Sachverhalte bisher aufgeklärt hat. Darüberhinaus hat die Gesellschaft zu keiner Zeit undurchsichtige Geschäfte getätigt, sondern lediglich Geschäftstransaktionen mit ausländischen Gesellschaften, was in Bezug auf die Gesellschaft keineswegs ungewöhnlich ist, zumal die Gesellschaft ständige Geschäftsbeziehungen zu ausländischen Unternehmen pflegt.

Entschieden zurückgewiesen werden muss die Feststellung seitens der Betriebsprüfung, dass die Ip.**** Invest & Trade S.A. sowie die Ti*** Stiftung während des gesamten Prüfungszeitraumes in engem Zusammenhalt mit der Bw.** GmbH zu sehen ist.

Laut Auskunft von Dr. M**** hat die Ti*** Stiftung die Anteile an der Ip.**** Invest & Trade S.A. bereits im Jahr 1996 wieder verkauft. Bezuglich der Anteile an der Bw.** GmbH wurde der Gesellschaft mitgeteilt, dass diese erst im Juni 1999 von der Ti*** Stiftung erworben wurden und in weiterer Folge im September 1999 an Herrn Az*** Re*** wieder abgetreten

wurden. Eine gesellschaftsrechtliche Verbindung war somit in beiden Fällen lediglich über einen Zeitraum von ein paar Monaten gegeben.

Es ist somit nicht richtig, dass die Ti*** Stiftung außerhalb des Zeitraumes April bis Oktober 1996 Anteile an der Ip.**** Invest & Trade S.A. bzw. außerhalb des Zeitraumes Juni bis September 1999 Anteile an der Bw.** GmbH gehalten hat.

Da die Ip.**** Invest & Trade S.A. im Jahr 1999 in keiner Weise gesellschaftsrechtlich mit der Ti*** Stiftung bzw. der Bw.** GmbH verbunden war, erübrigt sich auch im Zusammenhang mit der handelsrechtlich vorzunehmenden Wertberichtigung der Forderung die "Verwirklichung des Tatbildes der verdeckten Ausschüttung nach § 8 Abs 2 KStG" (welche selbst bei Zutreffen einer gesellschaftsrechtlichen Verbindung nicht gegeben wäre) zu widerlegen.

Wir beantragen daher, die von der Betriebsprüfung Im Jahr 1995 bis 1999 nicht anerkannten Betriebsausgaben in Höhe von
 ATS 23.055.334,90 für 1995
 ATS 22.688.070,99 für 1996
 ATS 13.470.501,02 für 1997
 ATS 28.795.907,30 für 1998
 ATS 53.387.710,31 sowie 1.413.246,27 sowie 47.076.411,00 für 1999 wieder anzuerkennen und bei der Körperschaftsteuer 1995 bis 1999 steuerlich zu berücksichtigen.

Auch dieser Sachverhalt zeigt, dass die von der Betriebsprüfung aufgeworfenen Unklarheiten bei Durchsicht der Wirtschaftsprüfungsberichte sowie unserer Stellungnahme zum ersten Fragenvorhalt in Verbindung mit unserer Stellungnahme zum zweiten Fragenvorhalt beseitigt werden hätten können. Festhalten dürfen wir, dass wir abgesehen von den beiden Fragenvorhalten, die sehr allgemein gehalten waren, von den Betriebsprüfungsorganen zu diesem Sachverhalt niemals um Stellungnahme gebeten wurden.

Zusammenfassung

Nochmals sei zum Zustandekommen der überwiegenden Anzahl der Feststellungen der Betriebsprüfung darauf verwiesen, dass uns zwar zweimal sehr umfangreiche Fragenkataloge zur Beantwortung übergeben wurden, zu deren Beantwortung durch uns die Betriebsprüfung allerdings niemals wieder Stellung genommen hat und wir dann erst in einer - sogenannten Schlussbesprechung mit ganz neuen Feststellungen konfrontiert wurden, zu denen wir dann nicht mehr Stellung nehmen konnten, d.h. unsere Darstellung unberücksichtigt geblieben ist, und wir - für alle Seiten mühsam, kompliziert und daher letztlich ineffizient - in der Berufung unsere Klarstellungen vorbringen mussten.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Behörde ohne taugliche Entscheidungsgrundlagen in mehrfacher Beziehung Sachverhalte bzw. Vereinbarungen unrichtig auslegte. Das hat zur Folge, dass ihr infolge des gehäuften Verkennens der Rechtsgrundlagen ihrer Entscheidung Willkür und somit nach ständiger oberstgerichtlicher Rechtsprechung ein Verstoß gegen Art. 7 Abs 1 B-VG in Verbindung mit Art. 2 StGG zur Last fällt. Wurde bei der Erlassung eines Bescheides Willkür geübt, so liegt eine Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz nach der ständigen Rechtsprechung des VfGH vor (vgl. VfSlg 10337/1985, 12001/1989). Damit liegt den Bescheiden eine Rechtswidrigkeit zu Grunde, die in die Verfassungssphäre reicht.

Entgegen den Feststellungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung, wurden Vereinbarungen - vgl. z.B. Punkt 18, etc. - vorgelegt. Diese Unterlagen wurden von den Betriebsprüfern angefordert, aber bei ihrer Beurteilung gänzlich nicht berücksichtigt bzw. gewürdigt. Selbst eine Begründung für deren Nichtabzugsfähigkeit wurde nicht vorgenommen. Darü-

berhinaus wurde in beinahe sämtlichen Feststellungspunkten neue zuvor niemals angesprochene - Behauptungen (welche im übrigen einfach zu entkräften waren) aufgestellt und uns als steuerlichen Vertreter keine Möglichkeit gewährt, zu diesen Stellung zu nehmen.

Um diesen Standpunkt zu verdeutlichen, weisen wir auf die entsprechende Judikatur des VwGH hin. Die Behörde hat danach der Partei Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen zunächst Kenntnis und anschließend verfahrenswirksam Stellung zu nehmen. Die Gelegenheit zur Stellungnahme erforderlich die Gestaltung des Vorgangs in einer Weise, die der Partei jeweils nicht nur seine Bedeutung zum Bewusstsein bringt, sondern ihr auch die Möglichkeit der Überlegung, Zeit zur Ausarbeitung und entsprechenden Formulierung ihrer Stellungnahme bietet (VwGH 18.11.1982, 82/16/73). Das Parteiengehör schließt auch das Recht in sich, angemessene Überlegungsfrist eingeräumt zu erhalten (VwGH 03.06.1976, 283/75). Hätte die Finanzverwaltung nicht gegen diesen elementaren Grundsatz jedes rechtsstaatlichen Verfahrens verstößen, wäre es niemals zur Erlassung des mit dieser Berufung bekämpften Bescheides gekommen, da diesfalls die Finanzverwaltung zu völlig anderen, nämlich den (vorgelegten) Tatsachen entsprechenden, Sachverhaltsfeststellungen gelangt wäre. Diesfalls wäre unter keinen Umständen die Erlassung eines derartigen Bescheides geachtet und zulässig gewesen. Nur aufgrund der Verletzung des Rechts auf Parteiengehör konnte die Finanzverwaltung die Grundlage für die Erlassung dieses bekämpften Bescheides schaffen.

Aufgrund der obigen Ausführungen beantragen wir die in unserer Berufung dargestellten Sachverhalte bei der Veranlagung der entsprechenden Kalenderjahre steuerlich zu berücksichtigen, die in Folge der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben und somit die bisherigen Bescheidergebnisse wieder herzustellen.

Die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung zog die Bw zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Konsulententätigkeit für die Fa. W-O GmbH 1995 und 1996 -

Umsatzsteuer 1995 und 1996

Die Bw hat in den Jahren 1995 und 1996 an die in Österreich ansässige W-O GmbH die in der Niederschrift im einzelnen dargestellten Rechnungen für Konsulententätigkeit im Zusammenhang mit dem Betrieb von "Automaten-Casinos" auf dem Gebiet der Slowakischen Republik gelegt.

Dieser Sachverhalt ist unstrittig.

Die Leistungsempfängerin ist Unternehmerin. Bei der in Rechnung gestellten Konsulententätigkeit handelt es sich um eine Katalogleistung (§ 3a Abs 10 Z 4 UStG 1994). Der Leistungs-ort der sonstigen Leistung liegt daher gemäß § 9 lit a UStG 1994 an dem Ort, wo die Empfängerin ihr Unternehmen betreibt, somit im Inland.

Die Leistungen der Bw waren daher im Inland steuerbar und steuerpflichtig (Steuersatz 20 %).

Die Steuerschuld für sonstige Leistungen entsteht gemäß § 19 Abs 2 Z 1 UStG 1994 mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist. Dieser Zeitpunkt verschiebt sich um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die sonstige Leistung erbracht worden ist.

Die im Zuge der Betriebsprüfung festgesetzte Umsatzsteuer ist der Höhe nach unstrittig. Die Bw bringt in ihrer Berufung in diesem Zusammenhang lediglich vor, dass diese Umsatzsteuer im März 2006 an die W-O GmbH nachbelastet und in die Umsatzsteuervoranmeldung März 2006 aufgenommen worden sei.

Soweit die Umsatzsteuer 1995 und 1996 zu diesem Punkt berichtigt werde beantrage sie gleichzeitig eine Berichtigung der Umsatzsteuervoranmeldung für März 2006 in der selben Höhe mit umgekehrtem Vorzeichen.

Wie sich aus dem oben Gesagten ergibt, ist die Steuerschuld in den Jahren 1995 und 1996 in der unstrittigen Höhe entstanden. An diesem Umstand vermag eine Aufnahme dieser Umsätze in die Umsatzsteuervoranmeldung für März 2006 nichts zu ändern.

Die Berufung erweist sich daher in diesem Punkt als unbegründet.

Da das Jahr 2006 bzw die Umsatzsteuer für März 2006 nicht Gegenstand dieser Berufungentscheidung ist, braucht auf den Antrag, die Umsatzsteuervoranmeldung für März 2006 zu berichtigen, im Rahmen dieses Bescheides nicht eingegangen zu werden.

A. 1998 -

Umsatzsteuer 1998 sowie Körperschaftsteuer 1998 bis 2001

Der Sachverhalt ist unstrittig.

Die Bw wendet in ihrer Berufung ein, die von der Betriebsprüfung festgestellten Kosten von 75.000 S seien irrtümlich nicht an die Bw Holding GmbH weiterverrechnet worden. Mit Rechnung vom 10.5.2005 sei der Betrag samt Zinsen von € 1.846,45 (25.407,71 S) an die Bw Holding GmbH weiterbelastet worden.

Die Umsatzsteuer sei erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Weiterverrechnung abzuführen. Soweit die Umsatzsteuer 1998 zu diesem Punkt berichtigt werde beantrage sie gleichzeitig eine Berichtigung der Umsatzsteuererklärung 2005 in selber Höhe mit umgekehrtem Vorzeichen.

Wie bereits oben dargestellt, entsteht die Steuerschuld gemäß § 19 Abs 2 Z 1 UStG 1994 mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist. Dieser Zeitpunkt verschiebt sich um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsaus-

stellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die sonstige Leistung erbracht worden ist.

Die Feststellung der Betriebsprüfung in der Stellungnahme zur Berufung, wonach die Leistung bei Ausstellung der Rechnung AR 40 bereits erbracht war, ist unbestritten geblieben.

Wie sich aus dem Gesagten ergibt, ist die Steuerschuld im Jahr 1998 in der unstrittigen Höhe entstanden. Eine Aufnahme dieses Umsatzes in die Umsatzsteuererklärung 2005 bzw eine Rechnungslegung im Jahr 2005 vermögen an diesem Umstand nichts zu ändern.

Betreffend die körperschaftsteuerliche Einordnung dieses Punktes ist die Bw den unbedenklichen Feststellungen der Betriebsprüfung nicht entgegengetreten.

Die Berufung erweist sich daher in diesem Punkt als unbegründet.

F Beratungstätigkeiten -

Umsatzsteuer 1999 sowie Körperschaftsteuer 1998

Die Betriebsprüfung hat die von der F Handels GmbH in Rechnung gestellten Leistungen betreffend "*Für die von uns im Jahr 1998 erbrachte Beratungstätigkeit auf dem Casinosektor bezüglich der Projekte in der Schweiz, der BRD und in Ungarn erlauben wir uns folgendes Honorar in Rechnung zu stellen*" nicht als für das Unternehmen der Bw ausgeführt anerkannt und hat dementsprechend den Betriebsausgaben- und Vorsteuerabzug verweigert.

Die Bw habe im Zuge des Prüfungsverfahrens nicht belegt, dass die in der Rechnung angeführte Beratungstätigkeit tatsächlich mit dem Betrieb der Bw in Zusammenhang stand bzw durch diesen veranlasst war.

Von Seiten der Bw wird dazu im Wesentlichen vorgebracht, die F Handels GmbH sei von ihr beauftragt gewesen, Investitions- bzw Beteiligungsmöglichkeiten in den in der Rechnung angeführten Ländern ausfindig zu machen. Es sei ursprünglich ein Erfolgshonorar von 10% am geplanten Geschäft vereinbart worden; die zahlreichen angebotenen Beteiligungsmöglichkeiten seien jedoch von der Bw mehr oder weniger aus eigenem Verschulden nicht angenommen worden, was zu Diskussionen betreffend entgangenes Honorar geführt habe. Letztlich habe man sich auf das in Rechnung gestellte Abschlagshonorar geeinigt.

Die Betriebsprüfung hat dazu in ihrer Stellungnahme zur Berufung im Einzelnen dargelegt, dass seitens der Bw (abgesehen von einer Besprechungsliste) keinerlei schriftliche Unterlagen vorgelegt wurden. Die in Rechnung gestellten Leistungen würden daher gemäß § 167 Abs 2 BAO in freier Beweiswürdigung nicht als Betriebsausgaben und Vorsteuern anerkannt (vgl im Einzelnen die oben wiedergegebenen Ausführungen der Betriebsprüfung).

Die Bw hat auch in ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung keine weiteren schriftlichen Unterlagen (zB Verträge etc) vorgelegt.

Die Bw führt in diesem Zusammenhang aus: „Sollte die Betriebsprüfung den Sachverhalt weiter anzweifeln, so wäre letztlich eine Zeugenbefragung der handelnden Personen (insbesondere der Herrn Fx*** L***, W*** B*****, Dr. W*** J*****, Dr. G**** E****, etc.) erforderlich.“

Bei diesen Ausführungen handelt es sich nicht um einen dem Gesetz entsprechenden Beweisantrag.

Die Beachtlichkeit eines Beweisantrages nach § 183 Abs 3 BAO setzt die ordnungsgemäße (konkrete und präzise) Angabe des Beweisthemas, das mit dem Beweismittel unter Beweis gestellt werden soll, voraus. Beweisanträgen, die nicht ausreichend erkennen lassen, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch das angebotene Beweismittel erwiesen werden sollen, braucht die Abgabenbehörde im Grunde des § 183 Abs 3 BAO nicht zu entsprechen. Die Beifügung des Antragstellers, durch seine Anhörung könne "eine Aufklärung geliefert" werden, stellt keine konkrete Behauptung dar und läuft auf einen Erkundungsbeweis hinaus, den aufzunehmen die Behörde nicht verpflichtet ist (VwGH 16.09.2003, 2000/14/0106; VwGH 28.05.2008, 2006/15/0095).

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich daher der von der Betriebsprüfung getroffenen Beweiswürdigung an. Die geltend gemachten Beratungsleistungen sind daher nicht als Betriebsausgaben bzw Vorsteuern anzuerkennen.

Da somit der Beweisantrag der Bw nicht den gesetzlichen Anforderungen entsprach, waren die beantragten Beweise nicht zu erheben.

Somit bestand für den Unabhängigen Finanzsenat auch kein Anlass, von der Beweiswürdigung der Betriebsprüfung abzuweichen.

Die Berufung ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

R*gasse Errichtungs- und Vermietungs AG -
Umsatzsteuer 2000 sowie Körperschaftsteuer 2001

a) Körperschaftsteuer

In Streit steht, ob aus einem zur Finanzierung des Erwerbes der Aktien der R*gasse Errichtungs- und Vermietungs AG aufgenommenen Kredit resultierende Zinsen als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, wenn sie erst nach Weiterveräußerung dieser Aktien angefallen sind.

Ende Dezember 2000 wurde der überwiegende Teil dieser Aktien an die Bw Holding GmbH

weiterverkauft. Die Betriebsprüfung hat die im Jahr 2001 angefallenen Zinsen (für den Zeitraum 1.1. – 31.7.) nur in dem Umfang zum Abzug zugelassen, soweit die Aktien in diesem Zeitraum noch im Betriebsvermögen der Bw vorhanden waren.

Der Kredit diente dem Erwerb von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens (Aktien). Diese Wirtschaftsgüter wurden im streitgegenständlichen Umfang betrieblich weiterveräußert, der dabei erzielte Veräußerungserlös war gewinnwirksam.

Verbindlichkeiten zählen zum Betriebsvermögen, wenn sie geeignet sind dem Betrieb zu dienen und ihm auch tatsächlich dienen. Die Verbindlichkeit muss betrieblich veranlasst sein.

Zinsen für Verbindlichkeiten des Betriebsvermögens sind Betriebsausgaben (*Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Tz 11.3.5 sowie Tz 39 Stichwort „Zinsen“*).

Der den streitgegenständlichen Zinsen zu Grunde liegende Kredit diente zur Finanzierung des Aktienerwerbes, diese Aktien waren Teil des Betriebsvermögen und wurden anschließend gewinnwirksam veräußert. Ein außerbetrieblicher Vorgang ist nicht ersichtlich.

Die Zinsen sind daher als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Die Berufung erweist sich somit in diesem Umfang als berechtigt.

b) Umsatzsteuer

Die Bw bestreitet nicht, dass iZm der Vermittlungsleistung der Zi*** Immobilientreuhand GmbH zu Unrecht 20 % Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wurden, da es sich um die Vermittlung von Aktien handelte, welche gemäß § 6 Abs 1 Z 8 lit g UStG 1994 unecht umsatzsteuerfrei ist (vgl Gegenäußerung zur Berufungsstellungnahme).

Eine für eine steuerfreie Leistung in Rechnung gestellte, vom Rechnungsaussteller gemäß § 11 Abs 12 UStG geschuldete Umsatzsteuer kann nicht als Vorsteuer abgezogen werden. Der Leistungsempfänger kann nur den Betrag an Mehrwertsteuer abziehen, den der leistende Unternehmer auf Grund der Leistung schuldet. Im zeitlichen Geltungsbereich des UStG 1994 ist ein Vorsteuerabzug für eine Steuer ausgeschlossen, die nur auf Grund der Rechnungslegung geschuldet wird. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Abrechnung mittels Gutschrift oder durch Rechnungen anderer Art erfolgt ist (zB VwGH 3.8.2004, 2001/13/0022; 4.6.2008, 2005/13/0016).

Die Berufung erweist sich daher in diesem Punkt als unbegründet.

Eine Gegenrechnung oder Stundung ist nicht Gegenstand der Entscheidung über die Berufung gegen den angefochtenen Umsatzsteuerbescheid. Auf die diesbezüglichen Anträge in der Berufung ist daher nicht näher einzugehen.

Beteiligung AS*** 2000 -Umsatzsteuer 2000 sowie Körperschaftsteuer 2000

Bei der Beurteilung des Streitpunktes kommt es entscheidend auf die Tatfrage an, wann der Treuhandvertrag tatsächlich abgeschlossen wurde, somit, ob dieser erst bei Veräußerung (Seite 2771 des Arbeitsbogens) der Beteiligung an die V. Beteiligungs AG (30.6.2000) – so die Berufung – oder bereits bei Erwerb der Beteiligung – so die Betriebsprüfung unter Hinweis auf den Wortlaut des Treuhandvertrages (Seite 2772 des Arbeitsbogens) – abgeschlossen wurde. Es handelt sich damit um eine Frage der Beweiswürdigung. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der mit 30.6.2000 datierte Treuhandvertrag hat folgenden Wortlaut:

„I.“

Die Treuhänderin ist Gesellschafterin der AS*** mit dem Sitz in Budapest (Aktiengesellschaft nach ungarischem Recht), und zwar mit Aktien im Nominale von HUF 500.000.000,-- (Ungarische Forint fünfhundert Millionen), nachstehend "Geschäftsanteil".

II.

1. Die Treuhänderin erklärt und bestätigt, dass sie diesen Geschäftsanteil zwar im eigenen Namen, jedoch auf Rechnung des Treugebers besitzt und erworben hat und dass dieser ihr die hiefür erforderlichen Mittel zur Verfügung gestellt hat.

2. Die Treuhänderin bestätigt darüber hinaus, auch selbst keinerlei vermögensrechtliche Ansprüche, welcher Art auch immer, auf diesen Geschäftsanteil zu erheben.

III.

Die Treuhänderin verpflichtet sich für sich und ihre Rechtsnachfolger gegenüber dem Treugeber:

1. über den treuhändig innegehabten Geschäftsanteil nur mit Zustimmung des Treugebers zu verfügen;

2. alle ihr hinsichtlich dieses Geschäftsanteiles zukommenden Anteile am Bilanzgewinn der Gesellschaft unverzüglich an den Treugeber auszuzahlen oder nach dessen Weisung zu verwenden;

3. die ihr als Gesellschafter der Gesellschaft hinsichtlich des treuhändig innegehabten Geschäftsanteiles nach Gesetz und Gesellschaftsvertrag zustehenden Mitgliedschaftsrechte, insbesondere bei Fassung von Gesellschafterbeschlüssen, das Stimmrecht, nur nach den ihr vom Treugeber erteilten Weisungen unter Wahrung dessen Interessen auszuüben;

4. den Treugeber von allen Verständigungen und Benachrichtigungen, die ihr als Gesellschafter der Gesellschaft zukommen sowie überhaupt von allen die Interessen des Treugebers berührenden Vorkommnissen, unverzüglich zu benachrichtigen;

5. den Namen des Treugebers ohne dessen ausdrückliche Zustimmung nicht preiszugeben; dieses Verbot gilt nicht gegenüber Behörden in Abgaben- und Sozialversicherungsangelegenheiten;

6. den treuhändig innegehabten Geschäftsanteil ganz oder in Teilen jederzeit unentgeltlich an den Treugeber selbst oder an von diesem namhaft gemachte Personen oder Gesellschaften abzutreten und im Falle einer allfälligen, nachfolgenden Treuhandschaft alle erforderlichen und nützlichen Auskünfte in Angelegenheiten der Gesellschaft zu erteilen;

In diesem Zusammenhang stellt hiemit die Treuhänderin für sich und ihre Rechtsnachfolger dem Treugeber bzw. dessen Rechtsnachfolgern das unbefristete Anbot, den von ihr (Treuhänderin) für den Treugeber treuhändig gehaltenen Geschäftsanteil an der

AS***

unentgeltlich an den Treugeber bzw. an dessen Rechtsnachfolger abzutreten, so dass im Falle der Annahme des vorliegenden Abtretungsanbotes durch den Treugeber bzw. dessen Rechtsnachfolger in der vorgeschriebenen Form eines Notariatsaktes der für ihn treuhändig gehaltene Geschäftsanteil unter Auflösung des Treuhandverhältnisses von der Treuhänderin bzw. deren Rechtsnachfolger an den dieses Abtretungsanbot annehmenden Treugeber bzw. dessen Rechtsnachfolger abgetreten ist.

IV.

1. Demgegenüber verpflichtet sich der Treugeber, die Treuhänderin hinsichtlich aller Abgaben, Kosten und sonstigen Verbindlichkeiten und Verpflichtungen, die dieser aus der Treuhandschaft hinsichtlich des für den Treugeber treuhändig innegehabten Geschäftsanteiles erwachsen, vollkommen klag- und schadlos zu halten und der Treuhänderin alle Auslagen zu ersetzen, die dieser aus ihrer Tätigkeit als Treuhänderin entstehen.

2. Die Treuhänderin ist berechtigt, das vorliegende Treuhandverhältnis ohne Angabe von Gründen mittels eingeschriebenen Briefes unter Einhaltung einer einmonatigen Aufkündigungsfrist aufzukündigen, mit der Wirkung, dass diesfalls der Treugeber verpflichtet ist, den Geschäftsanteil innerhalb der Kündigungsfrist selbst zu übernehmen oder von dritten, von ihm namhaft gemachten Personen oder Gesellschaften, übernehmen zu lassen.

3. In diesem Zusammenhang stellt hiemit der Treugeber für sich und seine Rechtsnachfolger das unbefristete Anbot, den von der Treuhänderin für ihn treuhändig innegehabten Geschäftsanteil unentgeltlich zu übernehmen, so dass mit Annahme des vorliegenden Übernahmeanbotes durch die Treuhänderin bzw. deren Rechtsnachfolger in der vorgeschriebenen Form eines Notariatsaktes der von der Treuhänderin für den Treugeber treuhändig innegehabte Geschäftsanteil unter Auflösung des Treuhandverhältnisses von der Treuhänderin bzw. deren Rechtsnachfolger an den Treugeber bzw. dessen Rechtsnachfolger abgetreten ist.

VI.

Die den Vertragsparteien im gegenständlichen Zusammenhang zukommenden Rechte und Pflichten gehen auf ihre jeweiligen Rechtsnachfolger über.

VII.

Sämtliche mit der Errichtung dieses Treuhandvertrages verbundenen Kosten, Gebühren und Abgaben aller Art gehen ausschließlich zu Lasten des Treugebers.“

In einer im Berufungsverfahren vorgelegten Erklärung der Bw und der V. AG wird folgendes ausgeführt:

„Bis zum 30.06.2000 wurden die Anteile wirtschaftlich von der Bw.** GmbH (ehem. XYZ. GmbH) gehalten.

Mit dem Treuhandvertrag vom 30.06.2000 wurden diese Anteile an die V. AG abgetreten und in der gleichen Sekunde als Treuhänder von der Bw.** GmbH für die V. AG erworben.

Ab diesem Zeitpunkt war jedoch die Bw.** GmbH nicht mehr wirtschaftlicher Eigentümer dieser Anteile sondern lediglich der Treuhänder für die V. AG.

Darauf bezieht sich auch die Passage im Treuhandvertrag "... die Treuhänderin erklärt und bestätigt, dass sie diesen Geschäftsanteil (an der AS.***) zwar im eigenen Namen, jedoch auf Rechnung des Treugebers besitzt und erworben hat ...".

Diese Aussage stimmt ab dem Zeitpunkt 30.06.2000.

Zur besseren Dokumentation werden die Buchungsunterlagen in der V. AG beigelegt.

Wien, 14.05.2007"

Im Wirtschaftsprüfungsbericht zum 31.12.2000 betreffend die V. Beteiligungs AG wird ausgeführt, dass im Jahr 2000 durch die V. Beteiligungs AG Aktien der AS*** durch einen Treuhänder erworben worden seien.

Der mit 30.6.2000 datierte Treuhandvertrag verwendete unter Punkt II Z 1 die Formulierung: „Die Treuhänderin erklärt und bestätigt, dass sie diesen Geschäftsanteil zwar im eigenen Namen, jedoch auf Rechnung des Treugebers besitzt und erworben hat und dass dieser ihr die hiefür erforderlichen Mittel zur Verfügung gestellt hat.“

Es handelt sich dabei um eine auf die Vergangenheit bezogene Aussage, woraus die Betriebsprüfung ableitet, dass zum 30.6.2000 lediglich ein (zuvor bereits bestehendes) Treuhandverhältnis schriftlich dokumentiert worden sei.

Allerdings nimmt der Treuhandvertrag in keinerlei Weise auf ein solches, allfällig zuvor bereits bestehenden habendes Treuhandverhältnis Bezug.

Auch enthält er in den Punkten III und IV lediglich auf die Zukunft gerichtete Verpflichtungen (zB die Verpflichtung, den Treuhänder klag- und schadlos zu halten – IV 1.).

Der Vorstand der V. Beteiligungs AG hat dazu in seiner Stellungnahme aus dem Jahr 2007 erklärt, dass die angeführte Aussage ab dem Zeitpunkt 30.6.2000 stimmt.

Im zeitnäher erstellten Wirtschaftsprüfungsbericht betreffend die V. Beteiligungs AG ist von einem Erwerb im Jahr 2000 („durch einen Treuhänder“) die Rede. Entsprechend der Interpretation der Betriebsprüfung hätte diesfalls jedoch von einem Erwerb im Jahr 1999 die Rede sein müssen.

In der Berufung wird schließlich als außersteuerlicher Grund für die Treuhandvereinbarung per 30.6.2000 angeführt, dass die Zustimmung der ungarischen Aufsichtsbehörde zu Wertpapierdienstleistungen bereits vorgelegen sei und das Genehmigungsverfahren für Eigentümer nicht nochmals aufgerollt werden sollte, weshalb die Abtretung der Anteile nach außen nicht offen gelegt werden habe dürfen.

Diese Argumente lassen in ihrer Gesamtheit den Abschluss des Treuhandvertrages per 30.6.2000 wahrscheinlicher erscheinen als die Annahme der Betriebsprüfung, dass zum 30.6.2000 eine bereits zuvor bestanden habende Treuhandschaft lediglich beurkundet wurde.

Auf die Verbuchung kommt es in diesem Zusammenhang nicht an, sondern vielmehr darauf, was tatsächlich vereinbart wurde bzw sich ereignet hat.

Was schließlich das Argument der Betriebsprüfung in ihrer Stellungnahme zur Berufung betrifft, auch bei Anerkennung des Abschlusses des Treuhandvertrages per 30.6.2000 wären die geltend gemachten Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben bzw die Vorsteuern nicht abzugsfähig, so vermag dies nicht zu überzeugen. Denn die Bw wird durch den Treuhandvertrag nur für die Zukunft schad- und klaglos gestellt, die strittigen Aufwendungen (Buchverlust, Aufwand aus der Bucheinsicht) resultieren jedoch aus der Zeit vor Abschluss des Treuhandvertrages, sie sind daher von der Schad- und Klagloshaltung nicht erfasst.

Der Berufung war daher in diesem Punkt statzugeben.

Berufung gegen den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001

Mit einem vor Abschluss der Betriebsprüfung ergangenen vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 wurde der Vorsteuerabzug aus der ER 305 in Höhe von S 166.666,67 nicht anerkannt.

Gegen diesen Bescheid brachte die Bw mit Datum vom 5.1.2005 Berufung ein.

Im Anschluss an die Betriebsprüfung erließ das Finanzamt betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001 eine Berufungsvorentscheidung mit Datum vom 17.5.2006, welche ebenfalls vorläufig erging. In der Begründung dieses Bescheides wurde auf den Bericht und die Ausführungen in der Niederschrift verwiesen.

Mit Datum vom 12.6.2006 brachte die Bw eine Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 ein. Diese Berufung ist als Vorlageantrag zu werten.

Die Betriebsprüfung hat zu diesem Streitpunkt festgestellt, die „angeblich“ von Mag. S. R** und Dr. H. R** ausgestellte Rechnung sei nach Aussage dieser Personen tatsächlich nicht von diesen ausgestellt worden. Sie hätten den Betrag von S 700.000 von Fx*** L*** persönlich erhalten.

In der Gegenäußerung wird dazu vorgebracht, durch den Aushub einer Künnette seien die Wurzeln von Bäumen auf dem Grundstück von Dr. H. R** abgetrennt worden. Die Bw sei dadurch aber nicht schadenersatzpflichtig geworden. Durch die Zahlung von S 700.000 inkl 20 % Umsatzsteuer habe die Bw von Dr. H. R** das Recht erworben, acht Bäume entfernen

zu lassen und eine Stützmauer zu errichten. Der Betrag von S 700.000 sei ein Bruttobetrag.

Die Rechnung sei nach Angaben von Fx*** L*** von Dr. H. R** übergeben worden.

Nach der Aktenlage wurden im Zuge von Bauarbeiten (Grabearbeiten) auf dem Grundstück der Bw acht auf dem benachbarte Grundstück von Dr. H. R** und Mag. S. R** befindliche Bäume erheblich beschädigt. Diese Beschädigungen wurden durch ein Gutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Ing. G. Hu* aufgenommen und in einem Gutachten vom 2.8.2001 im Einzelnen dargestellt [Seiten 1060 ff des Arbeitsbogens].

Im Gutachten führt der Sachverständige dabei aus:

„Statische Absicherung“

Zur Absicherung der Baumstatik ist jeder einzelne Baum nach jeweils zu prüfenden statischen Erfordernissen nach der Richtung der Wurzelkappung hin abzuspannen.

Dies hat durch Anbringung einer Manschette am Baum, jedoch so abgefedert, dass eine Rindenbeschädigung auch in Zukunft vermieden wird, zu erfolgen.

An dieser Manschette sind Spannseile mit Spannschlössern anzubringen und im Bereich des Grundstückes ... [Bw] mit entsprechend stabilen Erdankern abzuspannen.

Zur Sicherheit wird empfohlen für diese Arbeiten einen Statiker beizuziehen.

Diese Verankerung ist sehr wichtig zur Vermeidung von Personen- und Sachschäden, die letztendlich wegen unsicherer Fallrichtung des Baumes auch mehrere Grundstücke beeinträchtigen könnten.

Nachkontrolle

Die Bäume sind auch in Zukunft laufend auf Schäden, abgestorbene Äste oder unsichere Statik zu überprüfen.

Dies bedeutet, dass die Verkehrssicherheit der Bäume nach den einschlägigen gesetzlichen Vorschriften beobachtet und erhalten werden muss.

Nach dem Stand der Technik ist dies von einem geschulten Fachmann zumindest 2 x jährlich vorzunehmen und hierüber ein Protokoll anzufertigen.

Zusammenfassung

Durch den Zustand der Bäume nach der Kronenkappung und der nunmehr durchgeführten Wurzelkappung kann ein gefährlich labiler Zustand in den Bäumen entstehen, der durch die empfohlenen Sanierungsmaßnahmen und die laufend durchzuführenden Kontrollen ständig beobachtet werden muss.

Die Bäume können bei Einhaltung dieser Empfehlungen noch eine Lebensdauer von einigen Jahren haben, sind jedoch sicher am Ende ihrer Wuchsigkeit und werden durch diese Eingriffe nicht besser werden. Sie können jedoch mit entsprechendem Aufwand im derzeitigen oder im Laufe der Zeit reduzierten Zustand beschränkt erhalten werden.

Für eine allfällige Bewertung der Baumwerte nach der Methode ‚Koch‘ und nach meinen eigenen Erfahrungen stehe ich bei Bedarf gerne zur Verfügung.“

Der Sachverständige Ing. G. Hu* stellte in einem ergänzenden Schreiben fest, dass die von den auf dem Grundstück der Bw vorgenommenen Bauarbeiten betroffenen Bäume einen Wert von rund S 1 Mio repräsentiert hatten [Seite 1053 des Arbeitsbogens].

Anlässlich einer Nachschau am 29.10.2004 gaben Dr. H. R** und Mag. S. R** an, bei der Zahlung von S 700.000 handle es sich um eine Entschädigung für durch Bauarbeiten am Baumbestand entstandene Schäden. Die Rechnung vom 25.9.2001 sei ihnen gänzlich unbekannt. Sie hätten diese Rechnung nicht ausgestellt [Seiten 1057 f des Arbeitsbogens].

In dieser Rechnung vom 25.9.2001 wird als Leistungsgegenstand angeführt:
„für den Erwerb des Rechtes die Bäume 1 – 8 laut vorliegendem Gutachten von Ing. Hu* zu entfernen bzw für das Recht zur Errichtung einer Stützmauer laut beiliegender Vereinbarung stellen wir ... in Rechnung“. [Seite 1084 des Arbeitsbogens]

Diese Vereinbarung hat folgenden Wortlaut [Seiten 1086 f des Arbeitsbogens]:

„Vereinbarung

Zwischen: XYZ. GmbH

...

und

Herrn Dr. H. R** und Frau Mag. S. R**,
Adresse...

Das Grundstück der Firma Bw ..., H**, grenzt im Süden an das Grundstück der Familie Dr. R**

Entlang der gemeinsamen Grundstücksgrenze befinden sich insgesamt acht Bäume, die am 29.7.2001 durch Baggerarbeiten auf dem Grundstück der Firma Bw an den Wurzeln schwer verletzt worden sind (siehe Gutachten Ing. G. Hu*).

Nach mehrmaligen Besprechungen und Verhandlungen, sind beide Parteien übereingekommen, als Lösungsmöglichkeit des entstandenen Konfliktes, die verletzten Bäume zu entfernen.

Folgende Bedingungen sind dabei einzuhalten:

1. Die Rodung der Bäume 1-8 erfolgt durch eine konzessionierte Firma bzw. nur von Fachkräften über das Grundstück der Bw, in zeitlicher Abstimmung und Anwesenheit von Familie R**.
2. Der Abtransport der gefällten Bäume sowie die Lieferung der neuen Bäume erfolgen über das Grundstück der Bw.
3. Die Beauftragung der Gartenfirma, die Rodung und Neupflanzung erfolgt durch Bw mit Einverständnis von Familie R**. Die Bezahlung wird von Bw übernommen.
4. Es erfolgt eine sachgerechte Pflanzung (inkl. Ausfräsen, Einbringen von frischem Erdreich etc.) einer Eibenhecke (*Taxus baccata*) mit einer Höhe von mindestens 250 cm entlang der Grundstücksgrenze von 16 Laufmetern. Damit eine ausreichende Dichte bzw. Sichtschutz der Hecke erreicht wird, ist ein Baum pro Laufmeter notwendig. (16 Bäume).
5. Die Entfernung und Wiederanbringung des Zaunes wird von Bw, im Einverständnis von Familie R**, beauftragt und bezahlt.

6. Familie R** stimmt den Baumassnahmen zur Errichtung einer Stützmauer auf dem Grundstück der Bw zur Absicherung des Geländesprunges mit einem Abstand vom Zaun von 1m gemäß der übermittelten Beilage zu und erhebt dagegen keinen Einspruch.

7. Familie R** erhält eine einmalige Entschädigungssumme in der Höhe von S 700.000,- (in Worten: Schilling siebenhunderttausend). Dieser Betrag ist im Zuge der beidseitigen Unterzeichnung dieser Vereinbarung fällig.

8. Der Beginn der Arbeiten erfolgt mit Unterzeichnung dieser Vereinbarung.“

Aus den vorliegenden Beweismitteln ergibt sich für den Unabhängigen Finanzsenat die Feststellung, dass die Zahlung von S 700.000 der Bw an Dr. H. R** und Mag. S. R** als Ersatz für die im Zuge der Bauarbeiten (Grabearbeiten) entstandenen Schäden erfolgte.

Dies folgt aus dem Umstand, dass die betroffenen Bäume durch Bauarbeiten auf dem Grundstück der Bw beschädigt wurden. Der Sachverständige hat festgestellt, dass die betroffenen Bäume einen Wert von rund S 1 Mio repräsentierten sowie dass zu deren Erhaltung ein erheblicher Aufwand (ua Abspalten in Richtung der Wurzelkappung) erforderlich gewesen wäre. Entsprechend dem Betrag von S 1 Mio wurde eine Zahlung von S 700.000 geleistet.

Dieser Betrag lässt erkennen, dass die Zahlung am Wert der Bäume orientiert war.

Dass die Schädigung selbst durch die Bw erfolgte ist unstrittig.

Die Zahlungsempfänger haben im Einklang mit diesen Feststellungen angegeben, dass die Zahlung eine Entschädigung für durch Bauarbeiten am Baumbestand entstandene Schäden war.

Auch die Vereinbarung vom 25.9.2001 steht nicht in Widerspruch zu diesen Feststellungen, regelt die Vereinbarung doch im Wesentlichen lediglich die genaueren Modalitäten der durch die der Bw zuzurechnenden Schädigungshandlungen erforderlichen Rodungen und Ersatzleistungen.

In der Vereinbarung ist schließlich von einer allfälligen Umsatzsteuer keine Rede, wie wohl zumindest eine Erwähnung derselben zu erwarten gewesen wäre.

Der Unabhängige Finanzsenat trifft daher die Feststellung, dass die Rechnung nicht von Dr. H. R** und Mag. S. R** ausgestellt wurde. Denn diese beiden sollten offensichtlich den Bruttbetrag und nicht bloß den Nettobetrag als Ersatz für ihre Bäume erhalten.

Rechtlich folgt aus diesen Feststellungen, dass der Bw iZm der streitgegenständlichen Rechnung ein Vorsteuerabzug nicht zukommt.

Bei der Leistung der Bw von S 700.000 an Dr. H. R** und Mag. S. R** handelt es sich um eine Ersatzleistung für einen von der Bw zugefügten Schaden.

Das Umsatzsteuerrecht kennt den Begriff des Schadenersatzes nicht. Für die umsatzsteuerliche Beurteilung kommt es allein darauf an, ob einer Leistung eine Gegenleistung des Leistungsempfängers gegenübersteht, also ein Leistungsaustausch stattfindet.

Der echte (nicht steuerbare) Schadenersatz wird nicht geleistet, weil der Leistende eine Lieferung oder sonstige Leistung erhalten hat, sondern weil er nach Gesetz oder Vertrag für den Schaden und seine Folgen einzustehen hat. Es ist in jedem einzelnen Fall zu prüfen, ob ein Leistungsaustausch oder echter Schadenersatz vorliegt. Ersatzleistungen, die deshalb erbracht werden, weil ein Schaden verursacht wurde oder für einen Schaden einzustehen ist, sind kein Entgelt für eine Leistung und führen daher nicht zu einem Leistungsaustausch (echter Schadenersatz). Wird fremdes Vermögen rechtswidrig beeinträchtigt und nachher Schadensersatz geleistet, ist der Aufwand für den erhaltenen Nutzen nicht mit Umsatzsteuer belastet.

Echter Schadenersatz unterliegt nicht der Umsatzsteuer. Dass es sich im Streitfall um einen Fall von echtem Schadensersatz handelte ergibt sich daraus, dass die Bw auf Grund der von ihr verursachten Schäden gesetzlich verpflichtet war, einen entsprechenden Ersatz zu leisten.

Ein Vorsteuerabzug steht nur zu, wenn der andere Unternehmer eine Lieferung oder sonstige Leistung erbringt. Fehlt es daran, so kann eine Vorsteuer auch dann nicht abgezogen werden, wenn eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis vorliegt und der Aussteller die Steuer gemäß § 11 Abs 14 UStG schuldet oder bezahlt hat (*Ruppe, UStG³, § 12 Tz 35*). Da im Streitfall kein Leistungsaustausch vorliegt, kann schon aus diesem Grund der Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht werden.

Der Vorsteuerabzug steht darüber hinaus auch deshalb nicht zu, da die Rechnung nicht von Dr. H. R** und Mag. S. R** ausgestellt wurde. Ist die Rechnungsausstellung nicht der als leistender Unternehmer genannten Person zuzurechnen, ist der Adressat nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, weil er vom Aussteller der Rechnung keine Leistung bzw vom Leistenden keine Rechnung erhalten hat (*Ruppe, UStG³, § 11 Tz 17*).

Im Streitfall kommt weiters hinzu, dass nach der gesamten Gestaltung des Falles nicht erkennbar wäre, dass die angeblichen Rechnungsaussteller Dr. H. R** und Mag. S. R** die strittige „Leistung“ im Rahmen ihres Unternehmens erbracht hätten. Denn einerseits handelt es sich bei deren Grundstück um ein in einer Kleingartenanlage gelegenes Grundstück, was an sich bereits für eine Nutzung im Privatbereich spricht, zum anderen ist in der Vereinbarung vom 25.9.2001 von der „Familie R**“ die Rede. Eine solche Bezeichnung wird jedoch im geschäftlichen Verkehr üblicherweise nicht verwendet.

§ 12 Abs 1 UStG ist so zu lesen, dass ein Vorsteuerabzug auch dann nicht zusteht, wenn zwar ein Unternehmer leistet, dieser aber eine Leistung in seiner außerunternehmerischen Sphäre erbringt (*Ruppe, UStG³, § 12 Tz 29*).

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Bw Beteiligungs GmbH, BRD -
abweichendes Wirtschaftsjahr 1997

Mit Bescheid vom 3.3.1997 hat das Finanzamt der Bw gemäß § 2 Abs 7 EStG iVm § 7 Abs 5 KStG die Bewilligung erteilt, das Wirtschaftsjahr auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Stichtag umzustellen. Dieser Bescheid wurde rechtskräftig.

Die Betriebsprüfung hat dazu festgestellt, dass nach ihrer Beurteilung die tatsächlichen Voraussetzungen für die Erlassung eines solchen Bescheides – aus näher genannten Gründen – nicht vorgelegen seien.

Die Betriebsprüfung hat daher „in Entsprechung der § 21 f BAO“ die Umstellung des Bilanzstichtages nicht anerkannt und das steuerliche Ergebnis der Gewinnermittlung der Bw auf einen dem Kalenderjahr entsprechenden Bilanzstichtag umgerechnet.

Eine Änderung bzw ein Widerruf des Bewilligungsbescheides vom 3.3.1997 erfolgte allerdings offensichtlich nicht (vgl auch das entsprechende Vorbringen in der Berufung, wonach „gegen den genehmigenden Bescheid keine Wiederaufnahme vorgenommen wurde“). Dieser Bescheid gehört daher nach wie vor dem Rechtsbestand an.

Der im Streitfall maßgebliche § 2 Abs 7 EStG bestimmte in der im Jahr 1997 maßgeblichen Fassung:

Die Umstellung des Wirtschaftsjahres auf einen anderen Stichtag ist nur zulässig, wenn gewichtige betriebliche Gründe vorliegen und das Finanzamt vorher bescheidmäßig zugestimmt hat. Das Finanzamt muss zustimmen, wenn solche Gründe vorliegen. Die Erzielung eines Steuervorteils gilt nicht als gewichtiger betrieblicher Grund.

Der Wortlaut des § 2 Abs 7 EStG könnte die Auslegung nahe legen, dass eine bescheidmäßige Zustimmung des Finanzamtes zur Umstellung des Bilanzstichtages für sich alleine für die Berechtigung zu einer solchen Umstellung nicht ausreichend ist, wenn tatsächlich keine gewichtigen betrieblichen Gründe vorgelegen haben.

Nach hA kann das Finanzamt einen gemäß § 2 Abs 7 EStG erlassenen Bewilligungsbescheid gemäß § 294 BAO ändern oder zurücknehmen (zB *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 2 Tz 64.2).

§ 294 BAO sieht dabei vor, dass eine Änderung oder Zurücknahme eines Bescheides, der Begünstigungen, Berechtigungen oder die Befreiung von Pflichten betrifft, durch die Abgabenbehörde - soweit nicht Widerruf oder Bedingungen vorbehalten sind - nur zulässig ist,

- a) wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erlassung des Bescheides maßgebend gewesen sind, oder

b) wenn das Vorhandensein dieser Verhältnisse auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben zu Unrecht angenommen worden ist.

Die Änderung oder Zurücknahme kann ohne Zustimmung der betroffenen Parteien mit rückwirkender Kraft nur ausgesprochen werden, wenn der Bescheid durch wissentlich unwahre Angaben oder durch eine strafbare Handlung herbeigeführt worden ist.

Eine Rücknahme kann somit ohne Zustimmung der betroffenen Parteien mit rückwirkender Kraft nur ausgesprochen werden, wenn der Bescheid durch wissentlich unwahre Angaben oder durch eine strafbare Handlung herbeigeführt worden ist.

Diese Einschränkung wäre für die Umstellung des Wirtschaftsjahres auf einen anderen Stichtag jedoch ohne jede Bedeutung, wenn im Nachhinein allein durch die Feststellung des Nichtvorliegens gewichtiger betrieblicher Gründe seitens des Finanzamtes der Umstellung die Anerkennung versagt werden könnte.

§ 2 Abs 7 EStG ist daher so auszulegen, dass das Finanzamt bei Vorliegen eines Bescheides, mit dem der Umstellung des Wirtschaftsjahres auf einen anderen Stichtag zugestimmt wurde, eine entsprechende vom Abgabepflichtigen vorgenommene Umstellung anzuerkennen hat.

Eine Nichtanerkennung darf nur erfolgen, wenn die Bewilligung zB gemäß § 294 BAO widerrufen wurde.

Wird der Gewinn trotz fehlender Voraussetzungen für ein abweichendes Wirtschaftsjahr ermittelt, ist er für ein Kalenderjahr zu schätzen, ausgenommen das Finanzamt hat nach § 2 Abs 7 EStG zugestimmt, dann tritt bis zum Widerruf der Zustimmung keine Änderung ein (Jakom/Laudacher EStG, 2009, § 2 Tz 180).

Für die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 BAO) bleibt insoweit kein Raum. Auch handelt es sich in einer derartigen Konstellation nicht um einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes (§ 22 BAO).

Der Berufung war daher in diesem Punkt statzugeben.

Beteiligung der L*entwicklungs GmbH als atypisch stiller Gesellschafter - 1999 - 2001

Der Unabhängige Finanzsenat hat mit Datum vom heutigen Tag unter den GZ RV/2387-W/02, miterledigt RV/4497-W/02 über die Berufung gegen die Bescheide betreffend Nichtfeststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb betreffend die (frühere) Bw* GmbH und Stille für die Jahre 1999 und 2000 entschieden. In dieser Berufungsentscheidung wurde der Berufung Folge gegeben und die atypisch stille Gesellschaft als Mitunternehmerschaft anerkannt. Im Einzelnen wird dazu auf diese Berufungsentscheidung verwiesen. Dabei wurden für die Bw

Einkünfte aus Gewerbebetrieb von S 1.934.588,00 für das Jahr 1999 und von S 943.965,00 für das Jahr 2000 festgestellt.

Für die Jahre 1999 und 2000 sind die Einkünfte der Bw gemäß § 252 BAO entsprechend der im Feststellungsverfahren ergangenen Berufungsentscheidung anzusetzen und zu besteuern.

Die im Streitfall aufgeworfenen und abgehandelten Fragen sind – soweit sie die Jahre 1999 und 2000 betreffen – letztlich Fragen, die im Feststellungsverfahren zu klären wären. Da diese Fragen bisher jedoch im Zuge der Betriebsprüfung und des Berufsverfahrens im gegenständlichen Verfahren abgehandelt wurden, wird aus verwaltungsökonomischen Gründen über sie auch im gegenständlichen Verfahren abgesprochen. Die das Feststellungsverfahren betreffende Berufungsentscheidung enthält einen entsprechenden Verweis auf die gegenständlichen Berufungsentscheidung.

Für das Jahr 2001 hat das Finanzamt mit Datum vom 1.3.2001 einen vorläufigen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO erlassen. Dabei wurden die Einkünfte der Bw mit S 528.373 festgestellt. An diesen Feststellungsbescheid ist der Unabhängige Finanzsenat gemäß § 252 BAO gebunden.

Dr. E**** - Forderungsausbuchung 1995 -

Körperschaftsteuer 1995

Der Unabhängige Finanzsenat hat an die Bw folgenden Vorhalt gerichtet:

- „a) Stellen Sie bitte die von Ihnen angeführten rund 50 Verrechnungen im Einzelnen dar.
- b) Erläutern Sie bitte nachvollziehbar, wie sich die von Ihnen in der Berufung beantragte Änderung von S 628.741,65 errechnet
- c) Legen Sie bitte die von Ihnen in Ihrer Gegenäußerung angebotene Stellungnahme von Dr. E**** zu diesem Sachverhalt vor.“

In Beantwortung dieses Vorhaltes hat die Bw vorgebracht, bei den rund 50 Verrechnungen handle es sich „im wesentlichen um folgende Transaktionen:

- Kauf und Verkauf von Gewinnscheinen sowie Aktien, welche treuhändig von der Rechtsanwaltskanzlei Dr. G**** E**** für die R-AG vorgenommen wurden.
- Provisionen im Zusammenhang mit Wertpapiertransaktionen.
- Provisionen für die Vermittlung von Klienten.
- Treuhändige Abwicklung von Immobilienprojekten, wie zB Projekt W-gasse sowie Projekt T-gasse.

Beiliegend würden exemplarisch die Konten 3660 „Verrechnung Dr. E****“, 3662 „Treuhandler Dr. E****“, 205001 „Dr. E****“, 354011 „Dr. E****“ übermittelt. Der Bw sei es erst kurz vor der Vorhaltsbeantwortung gelungen, einen Termin beim steuerlichen Vertreter der

Rechtsanwaltskanzlei Dr. E**** & Partner GmbH, Herrn StB G**** W**, zu erhalten. Dieser habe sich noch an die damalige Vereinbarung iZm der einvernehmlichen Korrektur der gegenläufigen Salden erinnern können und habe der Bw zugesagt, hiezu schriftlich Stellung zu nehmen. Die Bw werde diese umgehend nach Erhalt vorlegen. Es sei zu der Berichtigung anlässlich der Bilanzierung zum 31.12.1995 gekommen, nachdem festgestellt worden sei, dass noch ein beträchtlicher Saldo gegenüber der Rechtsanwaltskanzlei Dr. E**** ausgehaftet habe. Im Zuge des Abgleichs der Verrechnungskonten sei eine einvernehmliche Reduktion der von der Bw verrechneten Leistungen vereinbart worden, zumal diese von der Rechtsanwaltskanzlei Dr. E**** in dieser Höhe nicht anerkannt worden seien. Die Bw habe per saldo beachtliche Gewinne iZm diesen Wertpapiertransaktionen (siehe beiliegende Kontoausdrucke) sowie beachtliche Erlöse aus der Vermittlung von Klienten und Gewinnscheinen erzielt. Beiliegend würde das Kontoblatt 8000 „Umsatzerlöse 20%“ sowie 8380 „Erlöse aus Wertpapierverkauf“ übermittelt.

Die Bw hat weder die angebotene Stellungnahme des Dr. G**** E**** noch die angekündigte Stellungnahme des StB G**** W** vorgelegt. Ebenso wurden die „rund 50“ Verrechnungen nicht im Einzelnen aufgeschlüsselt. Wie bereits die Betriebsprüfung festgestellt hat, konnte keine schriftliche Vereinbarung vorgelegt werden. Die Zusammensetzung des strittigen Betrages ist nicht ersichtlich. Die mit der Vorhaltsbeantwortung vorgelegten Kontoausdrucke wurden in ähnlicher Weise bereits früher vorgelegt. Die Prüferin hat in ihrer Stellungnahme zur Berufung dargestellt, dass aus diesen Kontoausdrucken die „rund 50“ Verrechnungen nicht nachvollziehbar sind. Ebenso verhält es sich mit den nunmehr vorgelegten Kontoausdrucken.

Die betriebliche Veranlassung der strittigen Aufwendungen ist daher weder nachvollziehbar noch glaubwürdig.

Die Berufung erweist sich daher in diesem Punkt als unbegründet.

Abschreibung der Liegenschaft H** -

Körperschaftsteuer 2000 bzw 2001

Die Liegenschaft H** wurde zum Stichtag 31.12.2000 in die RT*** Immobilienmakler GmbH im Rahmen einer Teilbetriebseinbringung gemäß Art III UmgrStG eingebracht. Mit Ablauf des Stichtages geht das einzubringende Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft über.

Die Liegenschaft H** war der Bw daher ab 1.1.2001 nicht mehr zuzurechnen.

Eine Teilwertberichtigung für das Jahr 2001 scheidet daher – wie auch die Bw außer Streit stellt – aus.

Im Berufungsverfahren hat die Bw vorgebracht, tatsächlich sei die geltend gemachte Teilwertabschreibung im Wege einer Bilanzberichtigung bereits zum 31.12.2000 zu berücksichtigen. Es treffe zwar zu, dass im vorgelegten Gutachten die Wertermittlung zum Stichtag 24.9.2001 erfolgt sei. Bei Durchsicht des Gutachtens lasse sich jedoch erkennen, dass der Wertverlust bereits zum 31.12.2000 vorgelegen sei. Die Wertminderung habe sich bereits aufgrund der fehlenden Baugenehmigung zum Bilanzstichtag 2000 abgezeichnet. Denn dieser Umstand sei bereits im Kalenderjahr 2000 von der Behörde angezeigt worden, wodurch der Wertverlust bereits zum Einbringungsstichtag 31.12.2000 vorgelegen sei. Grundlage für den vermuteten Wertverlust sei insbesondere der fehlende Baubewilligungsbescheid gewesen, der später sogar zu einem Abbruchbescheid geführt habe, welcher (zum Zeitpunkt der Gegenäußerung) noch aufrecht, jedoch beeinsprucht sei. Bereits zum 31.12.2000 sei der Bw bekannt gewesen, dass das Gebäude entgegen der Baubewilligung um zwei Meter weiter südlich errichtet worden sei. Dies habe letztlich zum Abbruchbescheid geführt. Aufgrund der fehlenden Baubewilligung hätte zum 31.12.2000 eine Wertberichtigung vorgenommen werden müssen. Die Höhe der Wertberichtigung sei auf Basis des vom Sachverständigen ermittelten Wertes erfolgt.

Dieses Vorbringen vermag nicht zu überzeugen.

Im Jahresabschluss zum 31.12.2000 ist die streitgegenständliche Liegenschaft mit S 10,793.697,43 [31.12.1999: S 6,909.006,51] ausgewiesen.

Die übrigen Herstellungsaufwendungen von rund S 8,596 Mio resultieren aus dem Jahr 2001 (bis September) [vgl die Tabelle: Arbeitsbogen Seiten 2344 f].

Im Sachverständigengutachten des Dr. Ju*** St*** [zB Seiten 2311 ff des Arbeitsbogens] wird der Verkehrswert nach dem Sachwertverfahren zum 28.9.2001 ermittelt. Der Gutachter führt dabei zur Bewertung aus:

„..) Grundstück mit schöner Aussichtslage, jedoch am Rand des Wienerwaldes mit schmaler Zufahrtsstraße.

- .) Direkte Zufahrt zum Grundstück straßenmäßig noch nicht hergestellt.
 .) In unmittelbarer und naher Umgebung keine Geschäfte des täglichen Bedarfs.
 .) Angemessene Neubaukosten für Villen mit gehobenem Standard – wie im vorliegenden Fall – ATS 30.000,-- inkl MwSt pro m² Wohnnutzfläche. In dieser Berechnungsmethode sind die Nutzflächen der kellermäßig genutzten Flächen bereits integriert. Gesamtnutzfläche somit 413,71 m² minus anteiliges Kellergeschoß ca 100 m² - bewertbare Wohnnutzfläche somit 313,71 m².

Zuschlag für Swimming Pool samt technischer Einrichtung ca ATS 1 Mio.

- .) Fertigstellungsgrad des Villenobjektes ca 75 % Wertanteil. Restliche 25 % Wertanteil verteilen sich im wesentlichen auf folgende offene Baumaßnahmen:

Fertigstellung Außenmauerwerk, Sichtbeton und Weißbeton

Herstellung Garage/PKW-Abstellplatz

restliche Herstellung Außenanlagen und Umzäunung

komplette Einfahrtsituation herstellen

Innenausbau zu ca 70 % noch herzustellen

ca 50 % offene Baumaßnahmen zur Herstellung des Vollwärmeschutzes an der Fassade sowie restliche Fassadenelemente

Herstellung Haustechnik/Elektro ca 50 %, Sanitär ca 50 % und Heizung/Erdwärmeleitung ca 20 %

Sachwertverfahren

a) Grundstückswert

1.230,29 m ² Grundstücksfläche x angemessene Grundstückskosten ATS 8.000,--	ATS	9,840.000,--
Minus 15 % wegen gebundenem Grund und nicht herstellter Straßenzufahrt	ATS	1,476.000,--
ergibt	ATS	8,364.000,--

Grundstückswert somit ATS 8,364.000,--

b) Gebäudezeitwert

Nutzfläche gesamt	413,71 m ²		
minus anteilige Kellerfläche ca	100,00 m ²		
bewertbare Wohnnutzfläche	313,71 m ²		
x angemessene fiktive Neubaukosten ATS 30.000,-- (inkl MwSt)	ATS	9,411.300,--	
Zuzüglich Sonderkosten Swimming Pool samt zugehöriger Technik pauschal	ATS	1,200.000,--	
ergibt	ATS	10,611.300,--	
minus 25 % wegen noch nicht umgesetzter Endausbaumaßnahmen	ATS	2,652.825,--	
ergibt	ATS	7,958.475,--	

Der Gebäudezeitwert beträgt somit ATS 7,958.475,--

c) Sachwert

Der Sachwert ermittelt sich aus dem Grundstücks- und dem Gebäudezeitwert wie folgt:

Grundstückswert	ATS	8,364.000,--
Gebäudezeitwert	ATS	7,958.475,--
Ergibt	ATS	16,322.475,--

Der Sachwert des Grundstückes sowie des zu 75% fertiggestellten Gebäudes ergibt gerundet ATS 16,3 Mio.

Dieser Sachwert wird ohne weitere Zu- oder Abschläge als Verkehrswert übernommen.

Gutachten

Der Verkehrswert der schätzungsgegenständlichen Liegenschaft ... im Ausmaß von 1.230,20 m² sowie dem darauf befindlichen noch nicht fertiggestellten Wohnobjekt ... beträgt

öS 16, 3 Mio

(in Worten Schilling 16 Millionen dreihunderttausend)"

Im gesamten Gutachten finden sich keinerlei Ausführungen betreffend eine fehlende Baugenehmigung bzw einen Abbruchbescheid.

Das Gutachten wurde zum Stichtag 24.9.2001 erstellt. Zwischen diesem Stichtag und dem 31.12.2000 wurden rund S 8,596 Mio in das Objekt investiert (Buchwert zum 31.12.2000 laut Jahresabschluss S 10,793.697,43).

Dies bedeutet, dass aus diesem Gutachten nicht – wie in der Berufung vorgebracht – erkennbar ist, dass der Wertverlust bereits zum 31.12.2000 vorgelegen wäre. Gerade solches wäre jedoch Voraussetzung für die Vornahme einer Wertberichtigung im Jahresabschluss 2000.

Bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gilt nach der Rechtsprechung die Vermutung, dass die Anschaffungskosten dem Teilwert entsprechen, weil von einem Kaufmann angenommen werden kann, dass er - Fehlmaßnahmen ausgenommen - grundsätzlich nicht mehr für ein Wirtschaftsgut aufwendet, als dieses für seinen Betrieb tatsächlich wert ist. Die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert ist deshalb grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige daran kann, dass und in welcher Höhe zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag wesentliche Umstände eingetreten sind, welche die Annahme rechtfertigen, dass am Bilanzstichtag die Wiederbeschaffungskosten in nicht unerheblichem Umfang unter den ursprünglichen Anschaffungskosten liegen oder dass sich die Anschaffung als Fehlmaßnahme erwiesen hat. Je kürzer der zeitliche Abstand zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag ist, desto stärker wirkt die Vermutung der Übereinstimmung von Teilwert und Anschaffungskosten und desto größer sind die an den Nachweis einer Teilwertminderung zu stellenden Anforderungen (vgl zB VwGH 17.4.2008, 2005/15/0073).

Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, wobei Nachweis oder Glaubhaftmachung auch jener Sachverhalte erforderlich sind, auf Grund derer die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung gerade für ein bestimmtes Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen sein soll. Eine Verpflichtung der Abgabenbehörde zur amtswegigen Ermittlung eines niedrigeren Teilwertes eines Wirtschaftsgutes ist dem Gesetz nicht zu entnehmen (vgl zB VwGH 22.4.2009, 2007/15/0074).

Diesen Anforderungen hat die Bw mit der Vorlage des gegenständlichen Gutachtens aus den angeführten Gründen nicht entsprochen. Im Hinblick auf die erst wenige Monate vor der geltend gemachten Teilwertabschreibung vorgenommene Herstellung des Gebäudes und den

Umstand, dass aus dem Gutachten weder der Zeitpunkt 31.12.2000 noch die zu diesem Zeitpunkt eingetretene Höhe des behaupteten Wertverlustes erkennbar waren, konnte die geltend gemachte Teilwertabschreibung weder im ursprünglich gewählten Jahr 2001 noch im Jahr 2000 Berücksichtigung finden.

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Bw Beteiligungs GmbH -

Körperschaftsteuer 2000

Die Bw Beteiligungs GmbH hat zwei Honorarnoten gelegt:

Honorarnote vom 21.2.2000: ER 75 [zB Seite 2040 des Arbeitsbogens]
Honorarnote vom 2.11.2000: ER 408 [zB Seite 2039 des Arbeitsbogens]

Diese Honorarnoten haben folgenden Leistungsinhalt:

„für Beratungsleistungen im Zusammenhang mit dem Aufbau des Vertriebes im Geschäftsjahr 1999/2000“

„für Beratungsleistungen in der Zeit vom 1.4. bis 30.9.2000“

Die Aktennotiz des Dr. Lk*** Ül*** vom 6.4.2005 [Seite 1611 des Arbeitsbogens] lautet:

„Betrifft: Beratungsleistungen der Bw Beteiligungs GmbH mit Sitz in Frankfurt an die österr. Bw Gruppe

Die Bw Deutschland beschäftigt sich seit 1997 mit der Konzeption und dem Aufbau von Vertriebsorganisationen im Finanzdienstleistungsbereich. Aus dieser Geschäftstätigkeit heraus hat die Bw Deutschland auch gegenüber der Bw Gruppe in Österreich immer wieder Beratungsleistungen erbracht. Diese Beratungsleistungen betrafen vor allem den Vertrieb der Projekte Palais Bs***, MB**, Bw-Li.*, L*, Sy***, X-Projekk.

Im Zuge der Beratungsleistungen wurde auch die heutige Bw Vermögensverwaltung konzipiert und aufgebaut, die neben dem Hauptstandort in Wien mit mittlerweile rund 20 Mitarbeitern, auch eine Niederlassung in Deutschland eröffnet hat.“

In Streit steht die steuerliche Anerkennung der beiden Honorarnoten der Bw Beteiligungs GmbH Deutschland aus dem Jahr 2000. Die Betriebsprüfung hat diese steuerliche Anerkennung im Wesentlichen mit der Begründung versagt, es sei zweifelhaft, ob die fakturierten Leistungen überhaupt erbracht wurden bzw ob die Bw Beteiligungs GmbH Deutschland in der Lage war, diese Leistungen zu erbringen, da in deren Jahresabschlüssen kein Personalaufwand bzw Beratungsaufwand aufscheine.

Dies vermag nicht zu überzeugen. Der Geschäftsführer der Bw Beteiligungs GmbH Deutschland hat in seiner Aktennotiz dargelegt, worin die Leistungen der Bw Beteiligungs GmbH Deutschland bestanden. Im Berufungsverfahren wurde zudem dargelegt, wie diese Leistungen durch die Bw selbst weiterverrechnet wurden.

Der Unabhängige Finanzsenat hegt daher auf Grund der genannten Umstände in freier Beweiswürdigung (§ 167 BAO) keine Zweifel daran, dass tatsächlich entsprechende Leistungen durch die Bw Beteiligungs GmbH Deutschland an die Bw erbracht wurden.

Der Berufung war daher in diesem Punkt statzugeben.

TZ*** KG

Körperschaftsteuer 1999 bis 2000

Die Bw hat mit der TZ*** KG (idF auch nur kurz TZ) zwei Vereinbarungen geschlossen, welche jeweils auszugsweise wie folgt lauten [Seiten 3053 ff bzw 3058 ff des Arbeitsbogens]:

„Präambel“

1. Bw ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach österreichischem Recht mit einem buchmäßigen Eigenkapital von ca. ATS 85 Mio. gemäß Jahresabschluss zum 31.12.1998. Sie befasst sich hauptsächlich mit Immobilienprojekten im In- und Ausland sowie mit Wertpapiertransaktionen.
2. TZ ist eine Publikums-KG, die Eigentümer einiger Liegenschaften in Wien ist. Die Einnahmen von TZ resultieren einerseits aus Mieteinnahmen und andererseits aus Verkaufserlösen von Liegenschaftsteilen (Wohnungen). Darüber hinaus ist TZ an anderen Unternehmen beteiligt und verfügt über Einnahmen aus Provisionserlösen.
3. Zur Verbesserung der Ertragslage von TZ beabsichtigt diese im Rahmen und gemäß den Bestimmungen dieser Vereinbarung eine Beteiligung an Bw einzugehen. Zu diesem Zweck wird einerseits Kapital investiert und andererseits Arbeitsleistung an Bw zur Verfügung gestellt.

Beteiligung und Arbeitsleistung

1. TZ beteiligt sich mit einem Betrag von ATS 5.000.000,- (Schilling fünf Millionen) an den Geschäften von Bw.
2. Der sub. 1. genannte Betrag wird mit Unterzeichnung dieser Vereinbarung zur Zahlung fällig und ist binnen 10 Tagen an Bw zu bezahlen.
3. Über die Kapitalbeteiligung hinaus verpflichtet sich TZ, im Rahmen von Projekten, die Bw betreibt und abwickelt, Arbeitsleistung zur Verfügung zu stellen. Diese Arbeitsleistung wird nach Bedarf im Einvernehmen zwischen TZ und Bw zur Verfügung gestellt. Die Leistung von TZ wird jedoch mit maximal 1.000 (eintausend) Mannstunden pro Jahr limitiert.

Laufzeit

1. TZ geht diese Beteiligung nur auf Basis einer unterjährigen Rückzahlung des eingesetzten Beteiligungskapitals ein.
2. Die Rückzahlung des Kapitals hat daher bis längstens 27.12.2000 [Anm: Vereinbarung vom 19.5.2000] / 27.12.1999 [Anm: Vereinbarung vom 25.5.1999] (einlangend auf dem Treuhandkontonummer _ von Herrn Rechtsanwalt Dr. G**** E**** ... zu erfolgen.

Kapitalgarantie, Sicherheit und Treuhänder

Bw garantiert die Rückzahlung des gesamten eingesetzten Kapitals, sodass bis längstens 27.12.2000 ein Betrag von ATS 5.000.000,- abzugsfrei unter Verzicht auf jedwede Einwen-

dung insbesondere auch Aufrechnung etc. auf dem oben angeführten Treuhandkonto einzulangen hat.

Zur Besicherung dieser Kapitalgarantie stellt Bw ein werthaltiges Pfandrecht auf einer Liegenschaft zur Verfügung. Die Differenz zwischen dem von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen geschätzten Verkehrswert dieser Liegenschaft und dem jeweils aushaltenden Saldo allfällig bestehender Vorlasten muss zumindest ATS 6.000.000,- betragen. Zu diesem Zweck wird einerseits eine Pfandurkunde im Höchstbetrag von ATS 6.000.000,- (Schilling sechs Millionen) in grundbuchsfähiger Form unterzeichnet und an den hiemit einvernehmlich bestellten Treuhänder, Herrn Rechtsanwalt Dr. G**** E**** ... treuhändig übergeben.

Weiters übergibt Bw einen Original-Rangordnungsbeschluss für die beabsichtigte Verpfändung bis zu einem Höchstbetrag von ATS 6.000.000,- (Schilling sechs Millionen) an den Treuhänder.

Wird die zur Sicherstellung dienende Liegenschaft vor dem 27.12.2000 [Anm: Vereinbarung vom 19.5.2000] / 27.12.1999 [Anm: Vereinbarung vom 25.5.1999] verkauft, kann Bw eine andere Liegenschaft unter gleichen Voraussetzungen oder andere werthaltige Sicherheiten zum Pfand bestellen.

Treuhandauftrag

Die Vertragsteile erteilen dem Treuhänder den einseitig unwiderruflichen Auftrag, über erste Aufforderung von TZ die treuhändig erliegende Pfandurkunde umgehend im Rang der ebenfalls erliegenden Rangordnung zu verbüchern und anschließend das Original der Pfandurkunde an TZ auszuhändigen, sollte nicht bis längstens 31.12.2000 ein Betrag von zumindest ATS 5.000.000,- auf dem Treuhandkonto des Treuhänders gutgeschrieben sein.

Gewinnbeteiligung

1. Zusätzlich zum garantierten Kapital erhält TZ eine Beteiligung am Jahresgewinn für das Geschäftsjahr 2000 [Anm: Vereinbarung vom 19.5.2000] / 1999 [Anm: Vereinbarung vom 25.5.1999] vor Steuern von Bw im Ausmaß von 20 % (zwanzig Prozent). An einem allfälligen Verlust von Bw nimmt TZ nicht teil. Die zu erbringende Arbeitsleistung wird nicht gesondert honoriert.
2. Einvernehmlich kann die Gewinnbeteiligungsbemessung auch auf einzelne Projekte festgelegt werden [Anm: nur Vereinbarung vom 19.5.2000].
- 2./3. Aufgrund der obigen Kapitalgarantie wird der Gewinnanteil von TZ jedoch mit einem Maximalbetrag von ATS 1.000.000,- (Schilling einer Millionen) [Anm: Vereinbarung vom 19.5.2000] / ATS 2.000.000,- (Schilling zwei Millionen) [Anm: Vereinbarung vom 25.5.1999] limitiert.
- 3./4. Der Gewinnanteil wird auf Basis des Jahresabschlusses von Bw zum 31.12.2000 [Anm: Vereinbarung vom 19.5.2000] / 31.12.1999 [Anm: Vereinbarung vom 25.5.1999] ermittelt. Dieser Jahresabschluss hat bis längstens 31.3.2001 [Anm: Vereinbarung vom 19.5.2000] / 31.3.2000 [Anm: Vereinbarung vom 25.5.1999] vorzuliegen.
- 4./5. Die Ausschüttung des Gewinnanteiles an TZ hat innerhalb von 14 (vierzehn) Tagen ab Vorliegen des Jahresabschlusses auf das oben angeführte Treuhandkonto zu erfolgen.

Rechtsnachfolge

Sämtliche Rechte und Pflichten gehen auf beiden Selten auf die jeweiligen Gesamtrechtsnachfolger über. Die Vertragsteile verpflichten sich, alle Rechte und Pflichten auf ihre allfälligen Einzelrechtsnachfolger zu überbinden.

Allgemeine Bestimmungen

-
1. Als ausschließlicher Gerichtsstand wird das Handelsgericht Wien vereinbart.
 2. Änderungen und/oder Ergänzungen bedürfen zu Ihrer Gültigkeit der Schriftform. Dies gilt insbesondere für die Vereinbarung, von diesem Schriftformerfordernis abzugehen.“

Die Prüferin ist zu dem Schluss gekommen, dass die gegenständliche Vereinbarung mit der TZ*** KG nicht fremdüblich war. Die Bw habe für die Überlassung von jeweils S 5 Mio ein Entgelt (Zinsen) von S 1 Mio (somit in Höhe von 20 %) für den Zeitraum von 216 bzw 222 Tagen bezahlt.

Marktüblich wären Zinsen von 9 % pro Jahr. In Höhe der Differenz seien diese Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Die Bw sei in den Jahren 1999 und 2000 als Kommanditist und atypisch stiller Gesellschafter an der TZ*** KG beteiligt gewesen.

Die Bw bringt dazu vor, sie habe trotz guter Kontakte zu Banken ohne werthaltige Sicherstellung keine weiteren Darlehen erhalten können. Bei dem zu finanzierenden Projekt habe es sich um eine Liegenschaft „in Höhe von“ rund S 20 Mio gehandelt, wobei S 15 Mio von einer Bank erstrangig besichert finanziert worden seien. Für die verbleibenden S 5 Mio hätte nur eine Besicherung im zweiten Rang angeboten werden können. Auf dieser Position habe keine Bank finanzieren wollen. Daher sei die gegenständliche Finanzierungsform gewählt worden. Dabei sei die 20 %ige Verzinsung keineswegs sicher gewesen. Die Kapitalgeber hätten den teilweisen oder gänzlichen Verlust ihres Kapitals riskiert. Für derartige „Mezzaninfinanzierungen“ seien Zinsen von oftmals über 20 % üblich. Es habe sich um eine Problemfinanzierung gehandelt.

Die Bw bestreitet nicht, dass sie in den Jahren 1999 und 2000 als Kommanditist und atypisch stiller Gesellschafter an der TZ*** KG beteiligt war. Eine Prüfung der Vereinbarungen im Lichte der Fremdüblichkeit hat daher sehr wohl stattzufinden.

Es trifft zu, dass die in den Vereinbarungen vorgesehene Kapitalgarantie für sich genommen keine erhöhte Sicherheit für die TZ*** KG bot, besteht doch bei jeder Darlehensgewährung eine Verpflichtung zur Rückzahlung und erfolgt diese dennoch nicht in jedem Fall (Konkursrisiko).

In den Vereinbarungen ist jedoch weiters vorgesehen, dass ein werthaltiges Pfandrecht auf einer Liegenschaft zur Verfügung gestellt wird. Die Differenz zwischen dem von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen geschätzten Verkehrswert dieser Liegenschaft und dem jeweils aushaftenden Saldo allfällig bestehender Vorlasten muss zumindest ATS 6.000.000,- betragen. Für die TZ*** KG bestand daher in diesem Lichte kein besonders erhöhtes Risiko aus der bloßen Besicherung im zweiten Rang. Es lag vielmehr eine werthaltige Besicherung

vor. Tatsächlich handelte es sich somit nicht um eine Risikofinanzierung in dem von der Bw behaupteten Sinne. Damit fällt jedoch auch die Rechtfertigung für die Verzinsung von 20 % weg. Eine derartige Verzinsung erweist sich damit als nicht fremdüblich.

Mangels Fremdüblichkeit waren daher die von der Bw gezahlten Zinsen in der von der Betriebsprüfung festgestellten, in ihrer Berechnungsweise unbestritten gebliebenen Höhe, im Umfang der festgestellten Differenz nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Einzelwertberichtigung und Forderungsabschreibung Ip.****,

Zinsaufwand Besserungsvereinbarung zum Darlehen Dr. M**** -

Körperschaftsteuer 1995 bis 1999

Der gegenständliche Komplex setzt sich aus der Forderung gegenüber Ip.**** und der Verbindlichkeit gegenüber Dr. M****/RO.** zusammen.

Forderung gegenüber Ip.****

Die Forderung der Bw gegenüber Ip.**** resultiert ursprünglich aus einer Zusage des damaligen Alleingesellschafters der Bw, Gx*** U***, vom 30.6.1992 zur Leistung eines Gesellschafterzuschusses. Diese Zusage hat folgenden Wortlaut:

„Sehr geehrte Damen und Herren!

Zur Abdeckung des Jahresfehlbetrages Ihrer Gesellschaft aus dem Rumpfwirtschaftsjahr 1991/92 gewähre ich Ihnen einen ab dem morgigen Tag mit 8 % p.a. verzinslichen Gesellschafterzuschuss in Höhe von S 88.150.000,- (in Worten: Schilling achtundachtzig Millionen einhundertfünftausend), wobei ich die Berichtigung dieser meiner nunmehr Ihnen gegenüber bestehenden Schuld nach Maßgabe der Liquiditätserfordernisse Ihrer Gesellschaft auf Ihre erste Aufforderung hin vornehmen werde.“

Im Laufe des Jahres 1995 übernahm die Ip.**** diese Verpflichtung zur Leistung eines Gesellschafterzuschusses. „Die Vereinbarung hinsichtlich der Abtretung der ‚Forderung aus Zuschussusage‘ bzw die Übernahme dieser Verbindlichkeit von Herrn U*** an die Ip.**** Invest & Trade S.A. vom 14.12.1995 liegt der“ Bw allerdings „nicht mehr vor“.

Mit von Dr. M**** unterfertigtem Schreiben vom 18.12.1995 an die Bw führte Ip.**** folgendes aus:

„Betreff: Vereinbarung vom 16.5.1995

Sehr geehrte Damen und Herren,

in Ergänzung zu unserem Schreiben vom 16.5.1995 halten wir fest:

1. Wir werden unsere aus der Zuschussverpflichtung resultierende Verbindlichkeit bis 30.6.1999 nur dann erfüllen, wenn Sie Ihre Verbindlichkeit an Dr. M**** nicht bedienen können.

2. Nach dem 30.6.1999 ist eine Erfüllung unserer Zuschussverpflichtung in jedem Fall bis spätestens 31.12.1999 vorgesehen.“

Einem Schreiben der Bw an Ip.**** vom 1.7.1999 ist zu entnehmen, dass Dr. M**** an Ip.**** das Angebot gerichtet hatte, Ip.**** die (ursprünglich aus dem Kredit stammende, von Dr. N*** erworbene) Forderung von rund S 88 Mio abzutreten. Dieses Schreiben lautet wie folgt:

„Abtretungsanbot zwischen Ihnen und Dr. M****
 Sehr geehrte Damen und Herren,
 uns liegt eine Abtretungsanbot zwischen Ihrer Gesellschaft sowie Herrn Dr. P*** M**** vor, aufgrunddessen Sie die Abtretung der Forderung, die Dr. M**** treuhändig für RO** Inc. gegen unsere Gesellschaft hat, verlangen können.
 Da Sie eine Verbindlichkeit gegenüber uns haben, die ab 1.7.1999 erfüllt werden soll, bitten wie Sie, von Ihrem Abtretungsanbot Gebrauch zu machen, sodass eine Verrechnung Ihrer Verbindlichkeit mit der Forderung des Dr. M****/RO.** stattfinden kann.“

Ip.**** teilte der Bw daraufhin mit, dass sie von diesem Abtretungsanbot nicht Gebrauch machen könne, da es zu diesem Abtretungsanbot eine Nebenvereinbarung gebe, die die Bw nicht zu kennen scheine.

Diese Zusatzvereinbarung vom 14.12.1995 (Schreiben des Dr. M**** an Ip.****) hat folgenden Wortlaut [zB Seite 2599 des Arbeitsbogens]:

„Zusatzvereinbarung zum Abtretungsanbot
 Sehr geehrte Damen und Herren
 Ergänzend zu der oben angeführten Vereinbarung von heute halten wir fest, dass sie von dem erwähnten Abtretungsanbot nur dann Gebrauch machen können, wenn wir von der“ Bw „trotz mehrmaliger Aufforderung kein Geld erhalten.
 Mit freundlichen Grüßen
 [Unterschrift Dr. M****]“

§ 1405 ABGB bestimmt:

Wer einem Schuldner erklärt, seine Schuld zu übernehmen (Schuldübernahme), tritt als Schuldner an dessen Stelle, wenn der Gläubiger einwilligt. Bis diese Einwilligung erfolgt oder falls sie verweigert wird, haftet er wie bei Erfüllungsübernahme (§ 1404). Die Einwilligung des Gläubigers kann entweder dem Schuldner oder dem Übernehmer erklärt werden.

§ 1406 ABGB bestimmt:

- (1) Auch ohne Vereinbarung mit dem Schuldner kann ein Dritter durch Vertrag mit dem Gläubiger die Schuld übernehmen.
- (2) Im Zweifel ist aber die dem Gläubiger erklärte Übernahme als Haftung neben dem bisherigen Schuldner, nicht an dessen Stelle zu verstehen.

Durch die befreiende (privative) Schuldübernahme wird der alte Schuldner entlassen, der neue tritt an seine Stelle (§ 1405).

Ein solcher Schuldnerwechsel birgt für den Gläubiger Gefahren, weil der neue Schuldner schlechter (unzuverlässiger, weniger zahlungskräftig) als der alte sein kann. Eine privative

Schuldübernahme ist daher nur mit **Zustimmung des Gläubigers** möglich: Die befreiende Schuldübernahme erfolgt entweder durch Vertrag zwischen Altschuldner und Neuschuldner mit Einwilligung des Gläubigers oder durch einen Vertrag zwischen Neuschuldner und Gläubiger zugunsten des Altschuldners (§§ 1405, 1406 Abs 1 ABGB) (*Koziol/Welser, Bürgerliches Recht*¹² II, 124).

Gesellschafter einer GmbH können zur Stärkung der Vermögensausstattung der GmbH Sacheinlagen, Zuwendungen und Zubußen in die GmbH einbringen.

Auch wenn derartige Sacheinlagen, Zuwendungen und Zubußen nicht bei Gründung oder Kapitalerhöhung als „Stammeinlage“ eingebracht werden, sondern eine „Ausgabe“ (Gewährung) von Geschäftsanteilen unterbleibt, sind derartige Vereinbarungen wohl keine unentgeltliche Schenkung, die bis zur tatsächlichen Übergabe notariatspflichtig wäre, sondern Verträge causa societatis die – mangels formpflichtiger Gegenleistung – formfrei geschlossen werden können (*Reich-Rohrwig, GmbH-Recht I*² (1997) Rz 1/391 f).

Gx*** U*** hat der Bw im Jahr 1992 einen Gesellschafterzuschuss zugesagt. Diese causa societatis eingegangene Verpflichtung wurde laut Angaben der Bw von der Ip.**** übernommen. Die zugrunde liegende vertragliche Vereinbarung mit der Ip.**** konnte die Bw jedoch nicht vorlegen, wiewohl nach dem eben Gesagten ein Schuldnerwechsel rechtlich nur mit Zustimmung der Bw möglich war.

Im Streitfall konnte nicht geklärt werden, aus welchem Grund die Ip.**** eine Verpflichtung zur Leistung eines Gesellschafterzuschusses übernommen haben soll, obwohl sie selbst nicht Gesellschafterin der Bw war.

Für den Unabhängigen Finanzsenat ist nicht erkennbar, aus welchem Grund ein Dritter gegenüber der Bw eine (causa societatis eingegangene) Verpflichtung zur Leistung von rund S 88 Mio zuzüglich Zinsen übernehmen sollte.

Im Hinblick darauf, dass die vertraglichen Vereinbarungen betreffend den Schuldnerwechsel nicht vorgelegt werden konnten, der Schuldnerwechsel nicht wirtschaftlich nachvollziehbar ist und es sich bei der Zuschusszusage um eine Verpflichtung causa societatis handelte, Ip.**** jedoch nicht Gesellschafterin der Bw war, ist dem behaupteten Schuldnerwechsel die steuerliche Anerkennung zu versagen.

Die Forderung der Bw gegen Gx*** U*** von rund S 88 Mio aus dem versprochenen Gesellschafterzuschuss war ursprünglich deshalb nicht wertüberichtigen, weil Gx*** U*** durch Dr. N*** die Option eingeräumt worden war, die von diesem erworbene Kreditforderung gegen die Bw von ebenfalls rund S 88 Mio um S 100 zu erwerben.

Dr. N*** hat diese Kreditforderung im Jahr 1995 an Dr. M**** abgetreten. Gx*** U*** konnte daher seine Verbindlichkeit von rund S 88 Mio nicht mehr durch Erwerb der Kreditforderung zum Verschwinden bringen. Die Forderung gegen Gx*** U*** wurde damit im Jahr 1995 wertlos und war daher mit steuerlicher Wirkung für das Jahr 1995 wertzuberichtigen.

Die in den Folgejahren steuerlich zum Ansatz gebrachten Zinserträge und Wertberichtigungen zu dieser Gesellschafterzuschussforderung waren im Gegenzug zu neutralisieren. Ebenso war der als „Schadensfall Ip.****“ geltend gemachte Aufwand zu neutralisieren.

Verbindlichkeit gegenüber Dr. M****/RO.**

Die Verbindlichkeit gegenüber Dr. M**** resultiert aus „Krediten bzw Darlehen“, welche im Jahr 1991 zur Finanzierung eines Wertpapiergeschäftes der Bw eingegangen wurden.

Mit Datum vom 28.6.1995 schlossen die Bw und Dr. P*** M****, Zürich folgende „Beserungsvereinbarung“ [zB Seite des Arbeitsbogens 2626]:

„I.“

Zwischen den Vertragsparteien besteht ein mit 8 % p.a. verzinsliches Darlehen in Höhe von ATS 88.152.786,96.

II.

Aufgrund der wirtschaftlichen Situation der Darlehensnehmerin sowie der in den letzten Wochen stattgefundenen Verhandlungen erklärt sich nunmehr der Darlehensgeber zu folgendem außergerichtlichen Vergleich bereit:

Die Darlehensnehmerin verpflichtet sich, folgende Zahlungen vorzunehmen:

ATS 5.000.000,--	spätestens fällig am 30.06.1996
ATS 5.000.000,--	spätestens fällig am 31.12.1996
ATS 5.000.000,--	spätestens fällig am 30.06.1997
ATS 7.500.000,--	spätestens fällig am 31.12.1997
ATS 15.000.000,--	spätestens fällig am 30.06.1998
ATS 20.000.000,--	spätestens fällig am 31.12.1998
ATS 30.652.786,86	spätestens fällig am 30.06.1999

Zum Zwecke der Sanierung des Unternehmens verzichtet der Darlehensgeber bis zum jeweiligen Zahlungstermin auf die Fälligstellung dieser gegenüber der Darlehensnehmerin zustehenden Forderung.

Die Beträge von insgesamt ATS 88.152.786,96 sind spätestens am Fälligkeitstag auf das Konto Nr. xyz123abc789 bei der Schweizer Bankgesellschaft, 8021 Zürich einzuzahlen.

III.

Sofern alle Bedingungen dieser Vereinbarung termingerecht (für die Zahlungen gilt ein fünftägiges Respiro) und vollständig erfüllt worden sind, erklärt sich der Darlehensgeber bereit, einen Nachlass, der sich wie folgt zusammensetzt, zu gewähren:

1. Zinsenforderungen bis 30.6.1995

8 % Zinsen für 1992	ATS 3.526.111,48
8 % Zinsen für 1993	ATS 7.334.311,88
8 % Zinsen für 1994	ATS 7.277.370,68
8 % Zinsen für 1995 bis 30.06.1995)	ATS 4.277.370,68
	<hr/> ATS 23.958.850,86

2. Verzicht auf 8 % Zinsen bis zur Erfüllung des Darlehens.

IV.

Diese Vereinbarung ist befristet bis 30.6.1999. Sollte die Darlehensnehmerin in Zahlungsverzug geraten, wird der unter Punkt III gewährte Nachlass aufgehoben. Es werden somit sämtliche Zinsenforderungen in Höhe von 8 % ab 1. Juli 1992 rückwirkend wieder vorgeschrieben.

V.

Sämtliche mit Errichtung und Stornierung dieser Vereinbarung allenfalls verbundenen Kosten, Gebühren und Abgaben gehen zu Lasten der Darlehensnehmerin.

VI.

Die Besserungsvereinbarung dauert bei Umwandlung, Verschmelzung oder Umgründung im weitesten Sinne und Ausgliederung, sei es in Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolge, unverändert an.

VII.

Die Darlehensnehmerin hat den Darlehensgeber vor Durchführung über wesentliche und über den laufenden Geschäftsbetrieb hinausgehende Maßnahmen rechtzeitig und schriftlich zu informieren, insbesondere über

- a) Änderungen des Gesellschaftsvertrages, der Rechtsform, des Geschäftsjahres und der Zusammensetzung der Geschäftsführung; Aufnahme und Ausscheiden von Gesellschaftern einschließlich stiller Gesellschaftern,
- b) Veräußerung, Übertragung, Verpachtung und Belastung eines Aktivums im Wert von über 5 % des Anschaffungswertes des Gesellschaftsvermögens der Darlehensnehmerin und Übertragung und Verpfändung von Gesellschaftsanteilen an dritte Gesellschaften.
- c) Veräußerung, Übertragung, Verpachtung und Belastung von Aktiven im Wert von über 20 % des Anschaffungswertes des Gesellschaftsvermögens innerhalb eines Geschäftsjahrs der Darlehensnehmerin und Übertragung und Verpfändung von Gesellschaftsanteilen an dritte Gesellschaften sowie solche Maßnahmen bei verbundenen Unternehmungen.

VIII.

Die Darlehensnehmerin verpflichtet sich, alle Maßnahmen zu unterlassen, die den wirtschaftlichen Gehalt dieser Besserungsvereinbarung gefährden.

Diese Vereinbarung tritt per 01.07.1995 in Kraft."

Der betreffende Kredit- bzw Darlehensvertrag ist nicht aktenkundig, das Bestehen dieses Vertrages war jedoch zu keinem Zeitpunkt strittig.

Die in der Besserungsvereinbarung als bestehend behauptete Verzinsung des Kredit- bzw Darlehensvertrages mit rund 8 % ist als gegeben anzunehmen, da idR nur verzinst Kredite vergeben werden und die Höhe des Zinssatzes marktüblich erscheint (vgl zB die Kreditverträge der Bw mit der Raiffeisen Bank).

Die Gläubigerin hat die aus dem Bankkredit bestehende Forderung im Jahr 1992 um S 100 an Dr. N*** abgetreten.

Dr. N*** hat in der ersten Jahreshälfte 1995 diese Forderung, ebenfalls um S 100, an Dr. M**** abgetreten.

Am 28.6.1995 hat Dr. M**** mit der Bw die angeführte „Besserungsvereinbarung“ abgeschlossen, der zufolge der aushaftende Betrag (Kapital rund S 88 Mio) verteilt über mehrere Jahre abgetragen werden sollte. Bei Einhaltung dieses Zahlungsplanes sollte die Verpflichtung

der Bw zur Zahlung der Zinsen von 8 % entfallen, bei Nichteinhaltung sollte die Verpflichtung zur Zahlung der Zinsen wieder auflieben.

Die Besserungsvereinbarung konnte letztlich – nach mehreren Modifikationen durch die Parteien betreffend die vereinbarten Zahlungsziele – von der Bw im Jahr 1999 nicht eingehalten werden. Die Verpflichtung zur Bezahlung der Zinsen lebte daher im Jahr 1999 wieder auf. Entsprechend wurden im Jahr 1999 die gesamten Zinsen für die abgelaufenen Jahre als Aufwand ausgewiesen (und von der BP außerbilanziell wieder hinzugerechnet).

Die Bw will erst im Jahr 1999 von Dr. M**** erfahren haben, dass dieser nicht auf eigene Rechnung gehandelt hat, sondern diese Forderung treuhändig für RO.** erworben bzw. gehalten hat. Gegenteilige Feststellungen (nämlich dass diese Treuhänderstellung des Dr. M**** der Bw bereits zuvor, allenfalls bereits im Zeitpunkt des Abschlusses der Besserungsvereinbarung vom 28.6.1995 bekannt gewesen wäre) konnten jedoch mangels konkreter derartiger Nachweise nicht getroffen werden (wiewohl die Formulierung im Schreiben vom 17.4.1996: „Namens und im Auftrag eines Klienten teile ich Ihnen mit, dass ich über eine Forderung verfüge gegen Ihr Unternehmen in Höhe von öS 88'152'786.96 samt 8 % Zinsen ab 1.7.1992“, eine Treuhänderstellung des Dr. M**** nahe legen könnte).

Die streitgegenständliche Verbindlichkeit (rund 88 Mio Kapital) resultiert somit ursprünglich aus einem herkömmlichen Kreditgeschäft. Im Zeitpunkt der Übertragung der Forderung durch die Gläubigerin um S 100 an Dr. N*** im Jahr 1992 war diese Forderung für die Gläubigerin tatsächlich wertlos, der Betrag von S 100 bildet einen symbolischen Kaufpreis.

Im Zeitpunkt des Erwerbes der Forderung durch Dr. M**** im Jahr 1995 repräsentierte die Forderung mit hoher Wahrscheinlichkeit einen höheren Wert als die von Dr. M**** bezahlten S 100. Dies ändert jedoch nichts an der weiterhin bestehenden Verpflichtung der Bw aus der Verbindlichkeit (rund S 88 Mio Kapital zuzüglich Zinsen).

Mit der Besserungsvereinbarung vom 28.6.1995 wurden einerseits lediglich Zahlungsmodalitäten festgelegt sowie andererseits geregelt, dass bei Einhaltung dieser Zahlungsmodalitäten die Verpflichtung zur Zahlung der (bereits aus dem ursprünglichen Kreditgeschäft) geschuldeten Zinsen entfallen sollte. Eine derartige Vereinbarung erscheint nicht als derart ungewöhnlich, dass ihr die Anerkennung durch die Abgabenbehörde zu versagen wäre. Im Hinblick auf die schwierige wirtschaftliche Lage der Bw war eine derartige Vereinbarung offensichtlich für beide Parteien von Vorteil.

Da somit die zu Grunde liegende Forderung das Ergebnis eines herkömmlichen Kreditgeschäftes und die Besserungsvereinbarung mit dem neuen Gläubiger nicht ungewöhnlich war (da somit die Vorgänge im wesentlichen fremdüblich waren), spielt es auch keine Rolle mehr,

wer letztlich hinter dem neuen Gläubiger (Dr. M****) bzw hinter der neuen Gläubigerin (RO.**) stand.

Die ursprünglich bestehende Verbindlichkeit wurde durch die Übertragung an Dr. M**** / RO.** und den Abschluss der „Besserungsvereinbarung“ lediglich modifiziert; zu einer Novation iSd § 1376 ABGB kam es nicht. Die ursprüngliche Verbindlichkeit war daher durch die Bw als Passivposten weiterzuführen, es lag eine Fortführung der ursprünglichen Schuld vor (sinngemäß *Doralt/Mayr*, EStG⁶, § 6 Tz 273).

Im Jahr 1999 stand fest, dass die Bw die in der Besserungsvereinbarung geregelten Zahlungsziele nicht einhalten konnte. Damit wurden im Nachhinein die Zinsen für die abgelaufenen Jahre schlagend.

Die außerbilanzielle Hinzurechnung der Zinsen durch die Betriebsprüfung erfolgt damit zu Unrecht. Diese sind vielmehr als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Umsatzsteuerpassivierung

Die Umsatzsteuerpassivierung war im Jahr 2000 an die Stattgabe betreffend den Punkt Beteiligung AS*** anzupassen (Verringerung der steuerpflichtigen Entgelte 20 % um S 45.000).

Verlustvortrag Mantelkauf -

Körperschaftsteuer 1995 und 1998

Im Gefolge einer die Jahre 1992 bis 1994 betreffenden Betriebsprüfung hat das Finanzamt auch für die Jahre 1995 und 1998 die Verfahren wieder aufgenommen und auf Grund der im Zuge dieser Betriebsprüfung getroffenen Feststellung, es liege Mantelkauf vor, keinen Verlustvortrag gewährt. Gegen diese Bescheide hat die Bw berufen.

Im Gefolge der die Jahre 1995 bis 2001 betreffenden Betriebsprüfung hat das Finanzamt die Verfahren für die Jahre 1995 und 1998 neuerlich wiederaufgenommen. Dabei wurde weiterhin kein Verlustvortrag (betreffend die vom Mantelkauf umfassten Verluste) gewährt.

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung gemäß § 274 BAO auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären.

§ 274 BAO ist ua anwendbar, wenn neue Sachbescheide bei einer Wiederaufnahme der Verfahren ergehen. Diese Konstellation liegt im Streitfall vor. Die im Gefolge der ersten Be-

triebsprüfung eingebrachte Berufung richtet sich daher gegen die im Gefolge der zweiten Betriebsprüfung ergangenen Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1995 und 1998. Bei der im Gefolge der zweiten Betriebsprüfung eingebrachten Berufung handelt es sich insoweit nur um einen weiteren Schriftsatz.

Das Finanzamt hat den Berufungseinwendungen betreffend Verlustvortrag und Mantelkauf bei Erlassung der im Gefolge der zweiten Betriebsprüfung für die Jahre 1995 und 1998 ergangenen Bescheide nicht Rechnung getragen.

Es ist daher in diesem Bescheid über diese Frage abzusprechen.

Der Unabhängige Finanzsenat hat in seiner, die im Gefolge der ersten Betriebsprüfung ergangenen Bescheide betreffenden Berufungsentscheidung vom 1.12.2010, RV/4372-W/02, über die Frage abgesprochen, ob im Streitfall ein Mantelkauf vorlag und hat diese Frage bejaht. Die strittigen Verluste können daher in den Folgejahren nicht im Zuge eines Verlustvortrages verrechnet werden. Zur näheren Begründung wird insoweit auf diese Berufungsentscheidung verwiesen.

Die Berufung erweist sich damit insoweit als unbegründet.

Verrechnungskonto L*** -

Körperschaftsteuer 1998

Im Gefolge einer ersten Betriebsprüfung wurden Wertberichtigungen des Verrechnungskontos L*** vom Finanzamt in den Jahren 1993 und 1994 nicht anerkannt.

Der Unabhängige Finanzsenat hat in seiner Berufungsentscheidung vom 1.12.2010, RV/4372-W/02, die Berufung insoweit als unbegründet abgewiesen.

Allerdings hat die Bw betreffend dieses Verrechnungskonto im Jahr 1998 einen ao Ertrag in Höhe der zuvor geltend gemachten Wertberichtigung erfasst (S -3.300.001). Die Höhe dieses Betrages und das Jahr 1998 waren im Berufungsverfahren nicht strittig, der Betrag und das Jahr 1998 wurden von der Betriebsprüfung in der Stellungnahme zur Berufung angeführt und ist die Bw dem in ihrer Gegenäußerung nicht entgegengetreten.

Dieser ao Ertrag im Jahr 1998 ist daher, da die Wertberichtigung in den Jahren 1993 und 1994 zu Unrecht von der Bw geltend gemacht worden war, im Gegenzug zu neutralisieren.

Der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1998 ist daher insoweit zum Vorteil der Bw abzuändern (S -3.300.001).

RTZ GmbH & Co KEG

Das zuständige Finanzamt hat mit endgültigem Bescheid vom 13.12.2006 festgestellt, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der RTZ GmbH & Co KEG nicht durchgeführt wird.

Die geltend gemachten Verluste aus der Beteiligung an der RTZ GmbH & Co KEG waren daher nicht zu berücksichtigen:

1995: S -5.532,12

Endgültige Festsetzung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001

Die Festsetzung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001 erfolgt endgültig, da weder die Abgabenpflicht noch deren Umfang iSd § 200 Abs 1 BAO ungewiss ist.

<u>Gewinnermittlung laut BP</u>	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Gewinn lt Handelsbilanz	28.572.707	284.829	22.832.143	32.853.871	-86.322.184	10.307.502	1.130.677
A.				93.000	4.650	4.883	5.127
AS*** (Ford. V.)						628.742	
USt-Passivierung	-49.000	-84.000		-15.000	-240.000	-489.000	-116.667
Ip.**** WB	23.055.335	22.688.071	13.470.501	28.795.907	1.413.246		
Ip.**** FordAbschr					53.387.710		
Kz 622 lt BP	51.579.042	22.888.900	36.302.644	61.727.778	-31.756.577	10.452.126	1.019.137
<u>außerbilanz. Änderungen</u>							
<u>Aufschlüsselung</u>							
Änd. u Bericht. lt Erkl.	-67.477	6.323	-641.454	-750.737	62.686	10.403	-557.167
lt Pkt 12 d NS (Dr. E****)	1.674.512						
lt Pkt 13 d NS (F)				1.440.000			
lt Pkt 14 d NS (R*gasse.)							699.326
lt Pkt 15 d NS (H**)							3.293.445
lt Pkt 16 d NS (Bw BRD)						1.618.166	
lt Pkt 17 d NS (TZ.***)					732.967	725.549	
lt Pkt 18 d NS					47.076.411		
<i>Summe Pkt 12-18</i>	<i>1.674.512</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>1.440.000</i>	<i>47.809.378</i>	<i>2.343.715</i>	<i>3.992.771</i>
Kz 630	1.607.035	6.323	-641.454	689.263	47.872.064	2.354.118	3.435.604
Körperschaftsteuer	15.000			-33.265	25.187	-79.758	742
Kz 639	-7.977						
Kz 626		25.000	6.250				
Kz 628		445.078	83.795				
Kz 629		784.774	97.172	1.604.007	89.992	179.539	1.022.423
Kz 631		-862.500					
Einkünfte aus Gw	53.193.100	23.287.575	35.848.407	63.987.783	16.230.666	12.906.025	5.477.906
Verlustabzug						-1.262.753	
	53.193.100	23.287.575	35.848.407	63.987.783	16.230.666	11.643.272	5.477.906
Einkommen	53.193.100	23.287.600	35.848.400	63.987.800	16.230.700	11.643.300	5.477.900
<u>Gewinnermittlung laut UFS</u>	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001

Gewinn lt Handelsbilanz	28.572.707	284.829	740.012	54.946.502	-86.322.184	10.307.502	1.130.677
A.				93.000	4.650	4.883	5.127
AS*** (Ford. V.)						0	
USt-Passivierung	-49.000	-84.000		-15.000	-240.000	-480.000	-116.667
Ip.**** WB							
Ip.**** FordAbschr							
Ip.**** lt Tab. unten	-88.152.787	9.168.064	3.000.000	18.350.000	54.800.957		
Auflösung WB VerrKto L***				-3.300.001			
Kz 622 lt UFS	-59.629.080	9.368.893	3.740.012	70.074.501	-31.756.577	9.832.384	1.019.137
außerbilanz. Änderungen:							
Aufschlüsselung							
Änd. u Bericht. lt Erkl.	-61.946	6.323	-641.454	-750.737	62.686	10.403	-557.167
lt Pkt 12 d NS (Dr. E****)	1.674.512						
lt Pkt 13 d NS (F)				1.440.000			
lt Pkt 14 d NS (R*gasse.)							
lt Pkt 15 d NS (H**)							3.293.445
lt Pkt 16 d NS (Bw BRD)							
lt Pkt 17 d NS (TZ.***)					732.967	725.549	
lt Pkt 18 d NS					0,00		
Summe Pkt 12-18	1.674.512	0	0	1.440.000	732.967	725.549	3.293.445
Kz 630	1.612.566	6.323	-641.454	689.263	795.653	735.952	2.736.278
Körperschaftsteuer	15.000			-33.265	25.187	-79.758	742
Kz 639	-7.977						
Kz 626		25.000	6.250				
Kz 628		445.078	83.795				
Kz 629		784.774	97.172	1.604.007	89.992	179.539	1.022.423
Kz 631		-862.500					
Einkünfte aus Gw	-58.009.491	9.767.568	3.285.775	72.334.506			
Kz 622 lt UFS + TZ.*** (ohne übrige außerbilanz. Änderungen) - geht in Überleitung:					-31.023.610	10.557.933	
Verlustvortrag	0	0	0	-58.009.491	0	-1.262.753	-318.788
Gewinn/Verlust lt Feststellungsbescheid					1.934.588	943.965	528.373
	-58.009.491	9.767.568	3.285.775	14.325.015	1.934.588	0	209.585
Einkommen	-58.009.000	9.767.600	3.285.800	14.325.000	1.934.600	0	209.600

Ip.**** laut UFS	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Forderung Ip.**** zum 31.12.1995 (Seite 21 der BP- Stellungnahme)	111.208.121,86						
Wertberichtigung	-111.208.121,86						
Korr WB	23.055.334,90	22.688.071,00	5.494.562,60		1.413.246,27		
Korr Zinsen		-13.520.007,34	-2.494.562,58				
Korr WB 1.4.97-31.3.98				23.927.815,30			
Korr WB 1.4.98 - 31.12.98				12.844.030,40			
Korr Zinsen 1.4.97-31.3.98				-10.177.815,34			
Korr Zinsen 1.4.98 - 31.12.98				-8.244.030,43			
Korr Schadensfall Ip.****					53.387.710,31		
WB lt UFS	-88.152.786,96	9.168.063,66	3.000.000,02	18.349.999,93	54.800.956, 58		

Umsatzsteuer laut BP:	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Gesamtbetrag der Entgelte							
bisher	8.482.236,68	96.005.226,42	44.311.726,57	23.644.753,54	32.870.387,64	7.712.838,88	26.990.028,89
Erhöhung lt BP:							
lt Tz 1 (W-O)	245.000,00	420.000,00					
lt Tz 2 (A.)				75.000,00			
lt Tz 5 (AS***)						45.000,00	
Erhöhung lt BP gesamt (jeweils 20%):	245.000,00	420.000,00	0,00	75.000,00	0,00	45.000,00	0,00
Gesamtbetrag der Entgelte lt BP	8.727.236,68	96.425.226,4 2	44.311.726,5 7	23.719.753,5 4	32.870.387,6 4	7.757.838,88	26.990.028,8 9
Vorsteuern (Kz 060):							
bisher					-4.591.837,03	-2.563.799,35	-3.198.338,64

<u>Kürzung lt BP</u>							
lt Tz 3 (F)					240.000,00		
lt Tz 4 (R*gasse.)						480.000,00	
lt Tz 6 (R**)							116.666,67
Kürzung lt BP gesamt					240.000,00	480.000,00	116.666,67
Vorsteuern lt BP (Kz 060)					-4.351.837,03	-2.083.799,35	-3.081.671,97
 <u>Umsatzsteuer laut UFS:</u>	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Gesamtbetrag der Entgelte							
bisher	8.482.236,68	96.005.226,42	44.311.726,57	23.644.753,54	32.870.387,64	7.712.838,88	26.990.028,89
<u>Erhöhung lt UFS:</u>							
lt Tz 1 (W-O)	245.000,00	420.000,00					
lt Tz 2 (A.)				75.000,00			
lt Tz 5 (AS***)						0,00	
Erhöhung lt UFS gesamt (jeweils 20%):	245.000,00	420.000,00	0,00	75.000,00	0,00	0,00	0,00
Gesamtbetrag der Entgelte lt UFS	8.727.236,68	96.425.226,42	44.311.726,57	23.719.753,54	32.870.387,64	7.712.838,88	26.990.028,89
 Vorsteuern (Kz 060):							
bisher					-4.591.837,03	-2.563.799,35	-3.198.338,64
<u>Kürzung lt UFS</u>							
lt Tz 3 (F)					240.000,00		
lt Tz 4 (R*gasse.)						480.000,00	
lt Tz 6 (R**)							116.666,67
Kürzung lt UFS gesamt					240.000,00	480.000,00	116.666,67
Vorsteuern lt UFS (Kz 060)					-4.351.837,03	-2.083.799,35	-3.081.671,97

Es waren daher gemäß § 289 Abs 2 BAO die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 2001 sowie der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000 abzuändern, im Übrigen (somit betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1995, 1996, 1998, 1999 und 2001) waren die Berufungen als unbegründet abzuweisen.

Beilage: 14 Berechnungsblätter Körperschaftsteuer (7 Schilling, 7 Euro)

2 Berechnungsblätter Umsatzsteuer (1 Schilling, 1 Euro)

Wien, am 7. Dezember 2010