



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Gruber Wirtschaftstreuhand GmbH, 3393 Zelking, Gassen 2, vom 10. November 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch Walter Spreitz, vom 9. Oktober 2003 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2000 sowie die Haftungs- und Kapitalertragsteuerbescheide gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 vom 13. Oktober 2003 für die Jahre 2000 und 2001 nach der am 30. Juli 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, über Antrag der Partei durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2000 sowie der Haftungs- und Kapitalertragsteuerbescheid gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für das Jahr 2000 werden abgeändert.

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

Der Haftungs- und Kapitalertragsteuerbescheid gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für das Jahr 2001 wird ersatzlos aufgehoben.

Zur Umrechnung in Euro wird auf die Tabelle am Ende der Entscheidungsgründe hingewiesen.

Entscheidungsgründe

Folgende Abkürzungen wurden verwendet:

KG	KG
GL	GL
C-Management-Ltd.	C-Management-Ltd.
B-House,London	B-House, London
PL	PL
"C"	"C"
CG	CG
N	N
H	H
C-Ltd.	C-Ltd.
C-House,Hertfordshire	C-House, Hertfordshire
S-House,London	S-House, London
RG	RG
S-Consulting	S-Consulting
L	L
WC	WC
M	M

a) Bescheid

Berufungsgegenständlich sind der Verkauf eines Chrysler Voyager an den Sohn eines Gesellschafter-Geschäftsführers und die Kosten von zwei Marktstudien (Marktübersichten).

Der – laut Vorbringen der Berufungswerberin (Bw.) – Organisator der Marktstudien sowie die dabei eingeschaltete englische Limited waren bereits einmal Gegenstand eines Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.9.2006, 2005/14/0124).

Die Bw. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung an der im berufungsgegenständlichen Zeitraum die beiden selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführer Dipl. Ing. KG (KG) und Ing. GL (GL) und deren Ehefrauen zu je 25% beteiligt waren.

	Anteil
Dipl. Ing. KG	25%
Ehefrau	25%
Ing. GL	25%
Ehefrau	25%

Im Betriebsprüfungsbericht vom 9. Juli 2003 (Akt BP Seite 2ff) wurden die folgenden berufungsgegenständlichen Feststellungen getroffen:

- Tz 13 Verkauf Chrysler Voyager an Sohn im Jahr 2000:

Herr Dipl. Ing. KG sei Gesellschafter der Bw. zu 25% und bei dieser auch angestellt. Im Jahr 2000 habe die Bw. einen Chrysler Voyager 2,5 TD "business" an den Sohn von KG um S 29.166,67 verkauft. Dem Verkaufserlös stehe ein Buchwert von S 89.266,00 gegenüber, wodurch sich ein Veräußerungsverlust von S 60.099,33 ergebe. Anlässlich des Verkaufs des Voyagers (Rechnung vom 18. August 2000) sei ein Gutachten (Testbericht) in Auftrag gegeben worden, das für den Voyager eine Reihe von Mängeln ausweise, die den hohen Abschlag begründen sollen. Unter anderem seien die Bremsen und die Reifen mit nur 1 mm Profiltiefe als Mangel angeführt. Dazu seien im Zuge der Betriebsprüfung folgende Feststellungen getroffen worden: Am 18. Mai 2000 sei ein Service (190.000 km) durchgeführt worden und dabei übliche Servicearbeiten durchgeführt worden. Gravierende Mängel hätten nicht behoben werden müssen. Am 28. Juli 2000 sei die § 57a Überprüfung (Pickerl) vorgenommen worden und dabei hinten die Bremsbacken erneuert und rechts hinten der Bremszylinder ersetzt worden. Zugleich seien vier neue Reifen montiert und am 28. Juli 2000 um S 11.682,29 netto verrechnet worden. Das vorgelegte Gutachten werde von der Betriebsprüfung als Grundlage für die Bewertung des Chrysler Voyager nicht anerkannt, da es offensichtliche Mängel aufweise:

- 1) Das Gutachten weise Reifen als Mangel aus, weil sie nur 1 mm Profiltiefe aufweisen, dies sei jedoch unrichtig, da zwei Wochen vor dem Verkauf neue Reifen gekauft und montiert worden seien.
- 2) Das Gutachten weise die Bremsen als Mangel auf, am 28. Juli 2000 seien die Bremsen im Zuge der § 57a Überprüfung erneuert und repariert worden.

Der Verkaufswert des Chrysler Voyager werde von der Betriebsprüfung auf folgende Weise ermittelt: Laut Eurotaxliste betrage der Rücknahmewert bei sämtlichen Chrysler Voyager Modellen nach fünf Jahren 27% der Anschaffungskosten, der Händlerverkaufswert 35%. Da

Dipl. Ing. KG den Voyager privat verkauft habe, werde für die Bewertung ein Mittelwert von 30% angenommen. Da die durchschnittliche Jahreskilometerleistung überschritten worden sei, werde ein Abschlag von 12% vorgenommen. Die Differenz zwischen dem bisherigen Bruttoverkaufserlös von S 35.000,00 und dem von der Betriebsprüfung geschätzten Autoerlös von S 99.000,00 stelle eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter Dipl. Ing. KG dar.

	2000
	S
Anschaffungskosten netto	324.607,00
20% USt	<u>64.920,00</u>
	<u>389.527,00</u>
Mittelwert lt. Eurotax 30%	116.860,00
15% Abschlag für Mehrkilometer	<u>-17.530,00</u>
Verkaufswert lt. Bp.	99.330,00
gerundet inkl. 20%	<u>99.000,00</u>
Verkaufswert netto	82.500,00
RBW	<u>-89.266,00</u>
Veräußerungsverlust lt. Bp.	-6.766,00

Steuerliche Auswirkung: Die Erlöse seien um die Erhöhung des KFZ-Entnahmewertes zu berichtigen.

	S
KFZ Erlös netto lt. Bp.	82.500,00
KFZ Erlös netto bisher	<u>-29.166,67</u>
Änderung Bp.	53.333,33
20% USt	<u>10.666,67</u>
Erhöhung Entnahmewert KFZ	64.000,00

Die KESt [für das Jahr 2000] werde von der Bw. getragen.

Weiters wurden von der Betriebsprüfung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2000 die Erlöse zu 20% um die oa. S 53.333,00 erhöht (Bericht Tz 15).

- Tz 14 Kosten für Marktstudie als verdeckte Gewinnausschüttung:

Die Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 2000 weise einen Betrag von S 1.721.475,00 an Beratungskosten aus. Laut Angaben der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer handle es sich dabei um Kosten für eine Marktstudie betreffend den Feuerfesttechnikmarkt in England, Brasilien und der Ukraine. Im Zuge der Betriebsprüfung sei folgender Sachverhalt festgestellt worden: Laut Auftragsbestätigung vom 4. Mai 2000 sei bei der Firma C-Management-Ltd. (C-Management-Ltd.), in B-House, London (B-House, London), eine Marktstudie für Brasilien und die Ukraine in Auftrag gegeben worden. Die Marktstudie für Brasilien werde um S 970.314,00 (engl. Pfund 42.500,00), die Marktstudie für die Ukraine um S 751.160,00 (engl. Pfund 35.000,00) angeboten. Worüber eine Marktstudie erstellt werden solle, gehe aus dem Auftragsschreiben nicht hervor. Laut Verrechnung der C-Management-Ltd. sei aber eine

Marktstudie über den englischen und den brasilianischen Markt erstellt worden. Der gesamte Schriftverkehr über diesen Auftrag sei über Herrn PL (PL) in Wels, Oberösterreich, abgewickelt worden. Mit den Personen, welche die Marktstudie erstellt hätten, sei nie Kontakt aufgenommen worden. Im Zuge von Erhebungen des für Herrn PL zuständigen Finanzamtes sei festgestellt worden, dass es sich bei der C-Management-Ltd. um eine Firma des Herrn PL handle. Der Gesamtbetrag von S 1,721.475,00 sei auf ein Bankkonto einer namentlich genannten Raika in Oberösterreich überwiesen worden. Die Durchsicht der Marktstudien durch die Betriebsprüfung führe zu folgenden Ergebnis:

- a) Obwohl nur für den brasilianischen und den ukrainischen Markt eine Studie in Auftrag gegeben worden sei, liege auch über den englischen Markt eine Studie vor. Laut Rechnung der C-Management-Ltd. sei der englische und der brasilianische Markt in Bezug auf Chancen und Risiken im Verkauf von Feuerfestprodukten an die Schwerindustrie untersucht worden. Vorgelegt worden sei eine Marktstudie über Brasilien, die Ukraine und England. Obwohl in einem von Herrn GL [Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw.] unterzeichneten Schreiben vom 6. November 2000 die deutsche Übersetzung urgert worden sei, liege die Marktstudie für die Ukraine nur in der englischen Fassung vor. Die Studien für Brasilien und England seien auch nicht zur Gänze ins Deutsche übersetzt worden. Obwohl in diesem Schreiben vom 6. November 2000 vereinbart worden sei, dass die Bezahlung der Studien erst erfolgen soll, wenn die deutsche Übersetzung vorliege, sei die Zahlung am 30. Mai 2001 ohne weitere Urgenz erfolgt.
- b) Eine Durchsicht der Studien ergebe, dass diese im Wesentlichen den gleichen Inhalt hätten. Die nur in englischer Fassung für die Ukraine vorgelegte Studie sei mit den anderen für Brasilien und England nahezu ident. So seien in der Studie für Brasilien die Zahlen aus der ukrainischen Studie übernommen worden. Importe, Pro-Kopfproduktion, Verbrauch von Eisen u. Stahl etc. wären demnach in allen drei Ländern gleich.
- c) Die Studien seien äußerst allgemein gehalten und würden sich nur am Rande mit der eigentlichen Aufgabenstellung, dem Feuerfesttechnikmarkt, widmen. Der englischen Studie sei eine Auflistung über Stahlwerke in englischer Fassung angeschlossen, die in den Neunzigerjahren geschlossen worden seien. Es sei nicht erkennbar, wie seitens der Bw. solche Informationen für die Gegenwart und Zukunft verwertbar seien.
- d) Ein Großteil der Studien bestehe aus Internetausdrucken. Unter anderem sei abgefragt worden, wie viele und welche Stahlwerke es in diesen Ländern gebe. Aus dem Lexikon "Iron and Steel Works in the World", welches ebenfalls im Internet angeboten werde, seien für die jeweiligen Länder die Stahlwerke alphabetisch aufgelistet angeführt.

- e) Die Marktstudien für Brasilien und die Ukraine seien am 4. Mai 2000 in Auftrag gegeben worden. Die Bezahlung sei am 30. Mai 2001 erfolgt. Die in den Studien verwendeten Internetausdrucke seien zumindest teilweise erst im September 2001 ausgedruckt worden. Somit sei der gesamte Kaufpreis schon vor Fertigstellung überwiesen worden (unter Hinweis auf oben Punkt a).
- f) Laut Aussage der Geschäftsführer seien die Studien bislang in keiner Weise verwendet worden.
- g) Laut Schreiben vom 6. April 2000 an Herrn PL, welches ebenfalls von Ing. GL abgezeichnet worden sei, seien zwei Punkte in den Studien urgiert worden. Unter Punkt 2 sollten Informationen enthalten sein, wo die Einzelhändler ihre Hauptumsatzgebiete hätten (Stahlwerke, NE-Metallindustrie, Industrieofenbau etc.). Unter Punkt 3 sollten, sofern dieser nicht in der Endverbraucheranalyse aufscheine, ein Punkt über Produktionsschwerpunkte unter genauer Auflistung der Erzeugerprodukte eingefügt werden. In den vorgelegten Studien sei keiner dieser Punkte berücksichtigt worden. Trotzdem sei der Betrag von S 1,721.475,00 überwiesen worden.

Auswertung: Die vorliegenden Studien würden für die Bw. keine verwertbaren Informationen darstellen. Es handle sich dabei um kein Branchenfachwissen sondern um Informationen, welche im Internet allgemein zugänglich seien. Speziell auf den Bereich der Feuerfesttechnik werde nicht eingegangen. Es sei auch nicht für die jeweiligen Länder eine eigene Studie erstellt worden, sondern lediglich eine Fassung für die anderen Länder übernommen. Dabei seien nicht einmal die Zahlen an das jeweilige Land angepasst worden. Die Betriebsprüfung komme daher zu dem Schluss, dass es sich dabei um ein Scheingeschäft handle. Für Informationen aus dem Internet, die für jeden allgemein zugänglich seien, würden üblicherweise nicht S 1,7 Mio. bezahlt werden. Die C-Management-Ltd. in London sei eine Scheinfirma. Diese Firma habe in England lediglich einen Briefkasten. Der an die C-Management-Ltd. für die Marktstudien bezahlte Betrag von S 1,721.475,00 sei auf ein Konto einer namentlich genannten Raika in Oberösterreich überwiesen worden. Zeichnungsberechtigt für dieses Konto sei wiederum Herr PL. Da es sich bei diesem Geschäft um ein Scheingeschäft handle und nur ein Aufwand vorgetäuscht werden sollte, sei die Zahlung an die C-Management-Ltd. als verdeckte Gewinnausschüttung zu werten.

- a) KöSt 2000: Die Berichtigung des Beratungsaufwandes erfolge im Wege einer steuerlichen Gewinnzurechnung von S 1,721.475,00.
- b) KöSt 2001: Die für die 2001 zugeflossene verdeckte Gewinnausschüttung anfallende und die von der Gesellschaft übernommene KESt werde 2001 passiviert und gleichzeitig steuerlich

hinzugerechnet. Es ergebe sich somit keine Änderung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und der KöSt.

c) KESt 2001: Die Zahlung der Beratungskosten, welche von der Betriebsprüfung als Scheingeschäft gewertet würde, sei im Jahr 2001 erfolgt.

	2001
	S
Auszahlung Beratungskosten	1.721.475,00
Übernahme der KESt (33,3%)	<u>568.087,00</u>
Verdeckte Gewinnausschüttung inkl. KESt	2.289.562,00

Die KESt [des Jahres 2001] werde von der Bw. getragen.

Das zuständige Finanzamt (FA) folgte diesen Feststellungen und erließ jeweils nach Wiederaufnahme des Verfahrens am 9. Oktober 2003 entsprechende Bescheide betreffend Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuer 2000 (Akt 2000 Seite 37ff und 41f) sowie am 13. Oktober 2003 die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2000 und 2001 (Akt KESt Seite 1f).

b) Berufung

Gegen diese Bescheide erhob die Bw. die Berufung vom 10. November 2003 (AS 45ff) und brachte nach einem Mängelbehebungsauftrag durch das FA im Schreiben vom 22. Dezember 2003 (AS 51ff) vor:

Formelle Mängel:

- Schlussbesprechung:

In der Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung seien mit dem Prüfer die Prüfungsfeststellungen durchgesprochen worden. Bei dieser Schlussbesprechung seien auch die Abgabepflichtigen (Geschäftsführer) anwesend gewesen. Es seien dabei insbesondere folgende Punkte besprochen worden: Verkauf des Chrysler Voyager an den Sohn Tz 13 und Tantiemenauszahlung 2000 Tz 14a. Der Hauptpunkt Kosten für Marktstudie als verdeckte Gewinnausschüttung Tz 14 sei im Rahmen der Schlussbesprechung nicht behandelt und angesprochen worden. Gemäß § 149 BAO sei nach Beendigung der Betriebsprüfung über deren Ergebnis eine Besprechung abzuhalten (Schlussbesprechung). Über die Schlussbesprechung sei eine Niederschrift aufzunehmen. Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Betriebsprüfung für den Zeitraum 1999 bis 2001 der Bw. sei abweichend zur Schlussbesprechung bzw. zur Niederschrift über die Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung ein weiterer Punkt aufgenommen worden. Dieser Punkt betreffe die Kosten für Marktstudie Tz 14. Es sei somit der § 149 BAO nicht erfüllt, da keine ordnungsgemäße Schlussbesprechung stattgefunden habe, in

welcher sämtliche prüfungsrelevanten Punkte besprochen worden seien. Die "Abgabenpflichtigen" hätten dadurch nicht die Möglichkeit gehabt, zu dem Sachverhalt Stellung zu nehmen.

- Beziehung eines Sachverständigen:

Im Ermittlungsverfahren sei die Beziehung eines Sachverständigen vorzunehmen, wenn dies auf Grund des Sachverhaltes als notwendig erscheine. Die Überprüfung einer durchgeföhrten Marktstudie, insbesondere deren Dokumentation, könne nach Erachten der Bw. nur durch einen Sachverständigen mit Branchenkenntnis durchgeführt werden. Die Überprüfung durch einen Finanzbeamten erscheine der Bw. auf Grund der mangelnden Fachkenntnis als nicht geeignetes Mittel. Es sei somit § 166 BAO nicht ausreichend erfüllt.

Materielle Mängel:

- Tz 14 Kosten für Marktstudie als verdeckte Gewinnausschüttung:

Die von der Betriebsprüfung gemachten Aussagen zu den Auswertungen insbesondere, dass es sich bei den vorliegenden Studien um für die Bw. nichtverwertbare Informationen handle, sei unrichtig und völlig haltlos. Dazu möchte die Bw. insbesondere Vermerken, dass der Wert einer Marktstudie nur durch einen Sachverständigen beurteilt werden könne und nicht durch einen Finanzbeamten mit keinerlei Branchenkenntnis in diesem Bereich. Tatsache sei vielmehr, dass die Bw. ordnungsgemäß eine Marktstudie in Auftrag gegeben habe. Inwieweit es bei der Erfüllung eines Auftrages zu Abweichungen gekommen sei, sei von der Betriebsprüfung nicht näher erhoben worden, was nach Erachten der Bw. jedoch wesentlich erscheine. Es sei daher von keinem Scheingeschäft auszugehen und der Aufwand für die beauftragte Marktstudie als Betriebsausgabe anzuerkennen. Nach Erachten der Bw. könne der Wert einer Marktstudie nur durch einen Sachverständigen überprüft und festgestellt werden. Auf die von der Betriebsprüfung gemachten Aussagen werde daher nicht näher eingegangen.

- Tz 13 Verkauf Chrysler Voyager an Sohn im Jahr 2000:

Da im Gutachten Mängel ausgewiesen seien, welche in späterer Folge gehoben worden seien, sei davon auszugehen, dass dieses Gutachten bereits vor Behebung der Mängel ausgestellt worden sei. Dieses Gutachten könne daher nur eingeschränkt zur Bewertung des Verkaufspreises zum 18. August 2003 herangezogen werden. Im Rahmen der Schlussbesprechung sei von den Geschäftsführern ausführlich der angesetzte Verkaufswert argumentiert worden. Da beide Geschäftsführer zum gleichen Zeitpunkt einen Chrysler Voyager anschafft hätten (gleiches Modell) und der Geschäftsführer Ing. GL ca. 1/2 Jahr vor dem Verkauf des Chrysler Voyagers von Herrn Dipl. Ing. KG an den Sohn einen Motorschaden gehabt habe und dadurch eine außerordentliche Wertminderung eingetreten sei, habe sich Herr Dipl. Ing.

KG entschlossen, den PKW an seinen Sohn weiterzuverkaufen. Dabei sei im Verkaufswert bereits eine mögliche Wertminderung durch einen Motorschaden berücksichtigt. Es sei auch ausgeführt worden, dass besonders diese Modellserie für Motorschäden anfällig gewesen sei. Dazu sei auch angeboten worden, dass vom Werk bzw. Großhändler entsprechende Dokumentationen vorgelegt werden könnten. Auf diesen Umstand sei von der Betriebsprüfung nicht näher eingegangen worden. Weiters sei der Betriebsprüfung mitgeteilt worden, dass der Chrysler Voyager vom Sohn in späterer Folge (ca. 1/2 Jahr) verkauft worden sei und der Verkaufswert unter dem Ankaufspreis des Sohnes gelegen sei. Damit sei dokumentiert, dass der ursprüngliche Verkaufswert von S 29.166,67 (netto) einem fremdüblichen Wert entspreche. Eine Erhöhung des Verkaufswertes erscheine daher nach Erachten der Bw. als nicht gerechtfertigt.

c) Ergänzung zur Berufung

Im weiteren Schreiben vom 19. Jänner 2004 (AS 56ff) brachte die Bw. als Ergänzung ihrer Berufung in einer Sachverhaltsdarstellung des Geschäftsführer-Gesellschafters Ing. GL zu den einzelnen Punkten des Betriebsprüfungsberichtes vor:

- Stellungnahme zu Tz 13 Verkauf Chrysler Voyager:

Wenn man die angeführte Rechnung vom 28. Juli 2000 nicht nur betrachte sondern durchlese, würde man feststellen, dass vier Räder um S 232,80 ummontiert und gewuchtet aber keine neuen montiert worden seien. Dies sei um den Preis von S 232,80 nur schwer möglich gewesen.

- Stellungnahme zu Tz 14 Kosten für Marktstudie als verdeckte Gewinnausschüttung:

Die Aufschrift UK am Ordnerrücken dürfte zu einer Verwirrung geführt haben. Die Ukraine komme im gesamten Schriftverkehr zwischen der "C" ("C") und der Bw. nie vor. "UK" stehe für United Kingdom und nicht für die Ukraine. Die Ukraine scheine nur einmal auf und zwar beim Lexikon "Iron and Steel Works of the World" in der Mappe I/2 Seite 6, da alphabetisch bedingt auf einer Seite die Ukraine, United Arab Emirates und danach United Kingdom komme (unter Hinweis auf eine Kopie AS 64). Hätte man die Rechnung vom 22. Dezember 2000 genau betrachtet, hätte man feststellen können, dass diese auf United Kingdom laute und es somit zu dieser sonderbaren Stellungnahme die Ukraine betreffend nicht kommen hätte dürfen. Anscheinend sei die aber auf Grund eines nicht verständlichen Übereifers passiert. Ukraine = UA; abgefragt über das Internet und daher als allgemeine Information zugänglich und kein spezielles Branchenfachwissen (unter Hinweis auf die Kopie). Daher ergebe sich auch die Verwirrung, dass eine Studie über den englischen und den brasilianischen Markt erstellt worden sei, wo ja anscheinend eine über die Ukraine in Auftrag gegeben worden sei.

Es liege über den ukrainischen Markt keine Studie vor, die Ukraine komme, wie bisher angeführt, in den gesamten 358 Seiten nur einmal vor auf Seite 6 von Mappe I/2 links oben. Da es keine ukrainische Marktstudie gebe, komme es natürlich auch zu der Verwirrung bei den Übersetzungen.

Eine Beurteilung der Studie mit "äußerst allgemein gehalten" könne sicher nur durch die Bw. oder einen Brancheninsider erfolgen, aber sicher nicht durch einen Außenstehenden. Auch der "Feuerfesttechnikmarkt" könne durch einen Außenstehenden sicher nicht definiert werden. Die Behauptung der Betriebsprüfung, es sei nicht erkennbar, wie seitens der Bw. solche Informationen laut Marktstudie für die Gegenwart und die Zukunft verwertbar seien, sei schlicht und ergreifend einfach falsch. Zur Feststellung der Betriebsprüfung, ein Großteil der Studien bestehe aus Internetausdrucken, sei zu erwidern, dass für die Studien das Internet verwendet worden sei und dies sogar auf den Deckblättern angeführt sei. Nach Informationen der Bw. würde man sich bereits im Internetzeitalter befinden und es sei nur natürlich, dieses Medium auch zu nutzen. Bei der englischen Markstudie seien zB 10 von 145 Seiten aus dem Internet, somit erübrige sich der restliche Kommentar dazu, dass ein Großteil der Studien aus Internetausdrucken bestehen würde.

Zum Lexikon "Iron and Steel Works of the World" möchte die Bw. sehr dringend um die entsprechende Internetadresse bitten, bei einer Eingabe der Bw. in die Suchmaschine google hätten sich folgenden Möglichkeiten angeboten: Suchbegriff "Lexikon Iron and Steel Works of the World" 658 Abfragemöglichkeiten, Suchbegriff "Iron and Steel Works of the World" 4.170. Leider habe die Bw. nicht die Zeit, sich diese anzusehen.

Es seien keine Zahlen aus der ukrainischen Analyse, die es ja nicht gebe, in die brasilianische übernommen worden. Hätte man die Studie gelesen und nicht an Hand der Bilder verglichen, wäre folgendes klar geworden: Es handle sich um eine allgemeine Studie, welche sich weder auf Brasilien noch UK beziehe und sei auch als solche ausgewiesen. Laut Mappe I/1 und dem Inhaltsverzeichnis sei diese als "Allgemeine Studie über Marktentwicklung und Entwicklung von Feuerfestmaterial" angeführt. Hätten die Bw. den Auftrag auch über andere Länder erteilt, so wäre diese allgemeine Studie dort ebenfalls aufgetreten.

Da es sich bei der geprüften Ausgabe um die Letztgültige handle, stimme es, dass in der Mappe II/7 noch eine Auflistung von Insulation Materials Companies vom 3. September 2001 beiliege. Da dies bei einem Treffen zwischen der Bw. und "C" und nach Prüfung und Bezahlung der Studie von der Bw. noch gefordert worden sei. Denn hier handle es sich auch um mögliche Endkunden der Bw. Dies sei ja auch unter Punkt g [des Berichts] vom Prüfer beanstandet worden, dass auf diese nicht eingegangen worden sei.

Zur Feststellung, dass laut Aussage der Geschäftsführer die Studien bislang in keiner Weise verwertet worden seien, erwiderte die Bw., die Verwertbarkeit dieser Informationen könne nur durch die Bw. beurteilt werden.

Zur Feststellung der Betriebsprüfung, es handle sich um kein Branchenfachwissen sondern um allgemein zugängliche Informationen aus dem Internet, brachte die Bw. vor, nach ihrer Information sei im Internet fast jede Information allgemein zugänglich, selbst der Bau einer Atombombe, das könnte daher auch kein Branchenfachwissen darstellen, da es ja allgemein zugänglich sei. Man könne selbst Länderkurzbezeichnungen abfragen und auf die Richtigkeit prüfen.

d) Stellungnahme Prüfer

In der schriftlichen Stellungnahme vom 16. März 2004 (AS 68ff) gab der Prüfer an:

- Verkaufswert Chrysler:

Ein Chrysler Voyager der Bw. sei an den Sohn von Herrn Dipl. Ing. KG verkauft worden. Im Zuge der Betriebsprüfung sei daher überprüft worden, ob dieses Rechtsgeschäft einem Fremdvergleich standhalte. Der für die Bewertung des Voyagers zu Grunde gelegte Testbericht sei von der Betriebsprüfung nicht anerkannt worden. In der Berufung werde bestätigt, dass im Testbericht Mängel ausgewiesen seien, welche in späterer Folge behoben worden seien. In der Ergänzung zur Berufung werde darauf verwiesen, dass der niedrige Verkaufswert auch deshalb angesetzt worden sei, weil der zweite betriebliche Voyager, der von Herrn Ing. GL benutzt worden sei, einen Motorschaden gehabt habe und dieses Modell dafür anfällig gewesen wäre. Dazu werde von der Betriebsprüfung ausgeführt, dass solche serienmäßigen Mängel in der Eurotaxliste ihren Niederschlag finden würden und der Eurotaxwert der Berechnung des Verkehrswertes durch die Betriebsprüfung zu Grunde gelegt worden sei. In der Ergänzung zur Berufung werde darauf verwiesen, dass es sich bei den montierten Reifen nicht um neue gehandelt habe. Da zeitgleich mit der Reifenmontage die § 57a Überprüfung vorgenommen worden sei und die neu montierten Reifen den Normen dieser Überprüfung entsprochen hätten, sei der dafür vorgenommene Wertabschlag nicht gerechtfertigt. Da der Testbericht auch in diesem Punkt mangelhaft sei, sei er bei der Wertermittlung durch die Betriebsprüfung nicht anerkannt worden.

- Formelle Mängel, Kosten Marktstudie:

Der Prüfungsbericht für die Jahre 1999 bis 2001 umfasste in Tz 13 den Verkauf des Chrysler Voyagers an den Sohn und in Tz 14 die Auszahlung der Tantiemen für 2000. Diese beiden Punkte seien in der Niederschrift vom 10. Februar 2003 auch angeführt. Am 21. März 2003 sei

die Niederschrift vom steuerlichen Vertreter per Fax an das FA übermittelt worden. Laut Eingangsstempel vom 19. März 2003 sei dem FA von einem anderen genannten Finanzamt in Oberösterreich Kontrollmaterial bezüglich der Beratungskosten übermittelt worden, welche die Bw. in der Gewinnermittlung 2000 als Betriebsausgaben geltend gemacht hätten. Dieses Kontrollmaterial sei im Zuge einer Erhebung laut Auftrag vom 8. Mai 2003 ausgewertet worden. Das Ergebnis der Erhebung sei in den Prüfbericht aufgenommen worden, welcher zum Zeitpunkt der Übermittlung des Kontrollmaterials noch nicht versendet gewesen sei. Die Niederschrift sei vom steuerlichen Vertreter am 21. März 2003 retourniert und das Kontrollmaterial dem FA am 19. März 2003 bekannt geworden. In zwei Besprechungen im FA am 25. April 2003 und 27. Juni 2003 hätten die beiden Geschäftsführer die Gelegenheit gehabt, zum Punkt Marktstudie Stellung zu nehmen. Über die erste Besprechung sei ein Aktenvermerk angefertigt worden, da beide Geschäftsführer nicht bereit gewesen seien, eine Niederschrift zu unterschreiben. Vor allem bezüglich der Gründung einer Firma in England seien nähere Auskünfte verweigert worden. Im Zuge der Besprechung vom 25. April 2003 sei mit den beiden Geschäftsführern vereinbart worden, dass sie die Marktstudie zur Einsicht in der Kanzlei des Steuerberaters deponieren. Das Ergebnis sei wiederum mit beiden Geschäftsführern am 27. Juni 2003 ausführlich besprochen worden. Von beiden Geschäftsführern sei die Beurteilung durch die Betriebsprüfung als Scheingeschäft in keiner Weise entkräftet werden, sodass im Bericht vom 9. Juli 2003, Tz 14, der Beratungsaufwand nicht anerkannt worden sei. In der Berufung werde ausgeführt, dass die Beurteilung (Wertung) der Marktstudie einem Sachverständigen zu überlassen gewesen wäre. Dazu werde von der Betriebsprüfung ausgeführt, dass im Bericht ausdrücklich keine Wertung vorgenommen sondern dieses Geschäft als Scheingeschäft beurteilt worden sei (Internetausdrucke). Weshalb die Beurteilung als Scheingeschäft erfolgt sei, gehe aus dem Prüfbericht hervor und bedürfe keiner Ergänzung.

Ausdrücklich hinweisen möchte der Prüfer nochmals auf den Umstand, dass sämtliche von Herrn PL an der angeführten Adresse in London gegründeten Firmen Scheinfirmen seien. So auch die C-Management-Ltd., welche für die Bw. die Markstudien erstellt habe. Von beiden Geschäftsführern der Bw. hätten auch keine Personen namhaft gemacht werden können, mit denen sie über Gegenstand und Inhalt der Marktstudie verhandelt hätten. Es sei nur mit Herrn PL in Wels, Oberösterreich, Kontakt aufgenommen worden. Als sehr auffällig erscheine auch die Tatsache, dass als Verfasser der Markstudie jener CG (CG) angeführt sei, der bei einer Reihe von PL gegründeten Ltd's als Director (Geschäftsführer) angeführt sei.

Das vom Finanzamt in Oberösterreich zur Verfügung gestellte Kontrollmaterial zeige, dass Herr PL auch im Auftrag von Herrn Ing. GL und Herrn Dipl. Ing. KG eine Gesellschaft, nämlich eine Limited mit der gleichen Namensabkürzung im Firmennamen wie die Bw. (im Folgenden

kurz G-Ltd. genannt) gegründet habe. So wie die anderen von PL in London gegründeten Firmen würde auch die G-Ltd. dieselbe Adresse B-House, London, aufweisen. Auskünfte über diese englische Firma seien von den beiden Geschäftsführern der Bw., Ing. GL und Dipl. Ing. KG seien auch bei der englischen Firma Gesellschaftergeschäftsführer, mit dem Hinweis, dass es vom FA für die englische Firma keinen Prüfungsauftrag gebe, abgelehnt worden. Der erhöhten Aufklärungspflicht speziell bei Auslandsbeziehungen sei in keiner Weise nachgekommen worden. Das Kontrollmaterial enthalte Rechnungen über Geschäfte, welche die englische G-Ltd. in England abgewickelt habe. Auch darüber sei von beiden Geschäftsführern die Auskunft verweigert worden bzw. hätten sie angegeben, darüber nicht Bescheid zu wissen. Dieser Umstand werde von der Betriebsprüfung als weiterer Hinweis gewertet, dass die Kosten der angeblichen Marktstudie nicht der österreichischen Firma [gemeint: die Bw.] angelastet werden könnten.

Im Prüfbericht werde von einer Marktstudie bezüglich England, Brasilien und der Ukraine gesprochen. In der Berufungsergänzung werde ausgeführt, dass es keine Markstudie für die Ukraine gegeben hätte. Dazu werde von der Betriebsprüfung festgestellt, dass im Zuge des Prüfungsverfahrens vor Auftauchen von Kontrollmaterial die Beratungskosten ein Prüfungsschwerpunkt gewesen seien. Die Markstudien seien damals nicht zur Verfügung gestellt worden, da es sich nach Aussage der beiden Geschäftsführer um streng geheime Unterlagen für die Bw. handle. So sei von den Geschäftsführern die Einsicht verwehrt worden. Im Zuge der Glaubhaftmachung seien [zunächst] die Beratungskosten von der Betriebsprüfung anerkannt worden. Erst nachdem bezüglich der Beratungskosten Kontrollmaterial zur Verfügung gestanden sei, seien die Geschäftsführer bereit gewesen, die Unterlagen in der Kanzlei des Steuerberaters zur Verfügung zu stellen. Dort habe der Prüfer Einsicht nehmen können, wobei es ihm aber nicht erlaubt gewesen sei, Kopien anzufertigen. Die Einsicht sei auch nur unter Aufsicht einer Mitarbeiterin möglich gewesen, die darüber gewacht habe, dass der Prüfer keine Kopien anfertige. Aus der Einsicht habe sich auch ergeben, dass auch die Ukraine Gegenstand einer "Markstudie" gewesen sei. In den beiden Besprechungen vom 25. April 2003 und 27. Juni 2003 sei auch von den Geschäftsführern diesbezüglich kein Einwand erhoben worden. Da über die Marktstudien keine Kopien angefertigt werden hätten können, könne dieser Einwand von der Betriebsprüfung nicht nachvollzogen werden. Seitens der Betriebsprüfung werde aber darauf hingewiesen, dass sich auch die Studie über England und Brasilien nicht wesentlich unterscheide. Der allgemeine Teil sei ident, es seien für England englische Stahlwerke und für Brasilien brasilianische Stahlwerke alphabetisch angeführt worden (Informationen aus dem Internet).

e) Gegenäußerung Bw.

Als Gegenäußerung gab die Bw. im Schreiben vom 11. Juni 2004 (AS 73ff) an:

Es sei richtig, dass die beiden Geschäftsführer der Bw. bei der ersten Besprechung am 18. April 2003 nicht bereit gewesen seien, eine Niederschrift bezüglich der Gründung einer Firma in England zu unterschreiben. Wie aus der diesbezügliche Vorladung des FA vom 18. April 2004 entnommen werden können, seien sie zur Stellungnahme die Marktstudie betreffend aufgefordert worden. Es sei aber aus keinem Wort zu entnehmen gewesen, dass das FA Auskünfte über die G-Ltd. haben wolle. Die Geschäftsführer hätten daher keine Möglichkeit gehabt, die entsprechenden Unterlagen und sich auf das Gespräch vorzubereiten. Sie seien daher nicht in der Lage gewesen, dazu Stellung zu nehmen und daher auch nicht bereit, etwas zu unterschreiben. Es sei nicht richtig, dass die Auskunft verweigert worden sei. Es sei den Geschäftsführern nicht möglich gewesen, eine Auskunft zu geben. Leider sei das Gespräch nicht objektiv verlaufen, sondern von Seiten des FAes sehr voreingenommen. Denn auch wenn man die Vorladung nicht mehr ändern wollen auf eine Auskunft die "Ltd." betreffend, so hätte doch ein kurzer Anruf genügt und die Geschäftsführer hätten sich vorbereiten und dem FA eine entsprechende Auskunft geben können. Es seien ihnen Rechnung der G-Ltd. vorgelegt und erwartet worden, dass sie diese erklären. Die Geschäftsführer hätten leider nicht verständlich machen können, dass es an Hand von Rechnungs- und Provisionsnummern für sie nicht möglich gewesen sei, die Zusammensetzung der Provision aus welchen Einzelgeschäften genau zu definieren. Es wäre ähnlich, wie wenn man dem Prüfer nur eine Steuernummer ohne Namen und ohne Vorbereitungszeit gebe, aber eine sofortige Antwort über sämtliche Vorgänge diesen Fall betreffend erwarte. Es sei eigentlich schon grotesk, dass die Stellungnahme der Bw. vom 19. Jänner 2004 in welcher alles erklärt werde, vom Prüfer in seiner Gegenäußerung mit fünf Zeilen abgetan werde. Es werde vom Prüfer auf keinen einzigen Punkt der Sachverhaltsdarstellung der Bw. vom 19. Jänner 2004 eingegangen. Die Bw. habe das Recht darauf, dass sie eine Antwort auf dieses Schreiben erhalte und es nicht lapidar mit einem Klammerausdruck "Internetausdrucke" abgetan werde. Und das im www-Zeitalter.

Die beiden Geschäftsführer seien nicht in der Lage gewesen, in der Besprechung vom 27. Juni 2003 zur Marktstudie als Scheingeschäft Stellung zu nehmen, da die Marktstudie beim Steuerberater gewesen sei und daher nicht hätte Einsicht genommen werden können. Es seien ihnen Studien und Übersetzungen vorgeworfen worden, welche nicht durchgeführt worden und deshalb neu gewesen seien (Ukraine). Wie soll man eine Marktstudie und eine dadurch fehlende Übersetzung rechtfertigen, wenn es diese überhaupt nicht gebe. Leider habe der Prüfer damals die Geschäftsführer der Bw. nicht verstehen wollen, als sie ihm dies erklärt. Es sei jedoch in der Berufungsergänzung vom 19. Jänner 2004 eine ausführliche Sachverhaltsdarstellung von beiden Geschäftsführern dargelegt worden, womit der Vorwurf

des Scheingeschäftes entkräftet worden sei. Zu dieser Sachverhaltsdarstellung vom 19. Jänner 2004 werde jedoch vom FA zu keinem der 13 Punkte Stellung genommen. Es würden sich bei dieser Sachverhaltsdarstellung vom 19. Jänner 2004 um neue Erkenntnisse für die Betriebsprüfung handeln und sei somit in die Beweiswürdigung mit einzubeziehen.

Zum Hinweis der Betriebsprüfung, dass der Verfasser der Marktstudie Herr CG bei einer Reihe von Herrn PL gegründeten Ltd.'s als Director (Geschäftsführer) angeführt sei, brachte die Bw. vor, dass auch die Bw. mehr als einen Kunden habe, mit denen sie Geschäfte mache und es sei für sie nicht wichtig, was Herr CG in seiner Freizeit mache. Für die Beurteilung der Qualität dieser Studie sollte nicht ausschlaggebend sein, wer Geschäftsführer "einer oder mehrer Ltd.'s" sei sondern einzig und allein die Qualität der Arbeit. Dass Herr CG aber für die Erstellung einer Markstudie mehr als qualifiziert sei, gehe aus seinem Lebenslauf und seiner Unbedenklichkeitsbescheinigung ("curriculum vitae" und "Unbedenklichkeitsbescheinigung", von Herrn CG, AS 82f), welche dem FA bereits am 11. April 2004 übersandt worden sei, klar und deutlich hervor. Es handle sich hierbei ebenfalls um neue Erkenntnisse für die Betriebsprüfung und sei somit in die Beweiswürdigung mit einzubeziehen. Es gebe auch in Österreich viele angesehene Persönlichkeiten, welche zB in mehr als einem Aufsichtsrat sitzen und dafür auch bezahlt würden. Weiters sei der Bw. nicht bekannt, dass es, wenn es die Befähigung zulasse, als sehr auffällig zu betrachten sei, wenn jemand mehrere Geschäftsführerposten ausübe.

Zum Hinweis der Betriebprüfung, die beiden Geschäftsführer der Bw. hätten in London eine G-Ltd. an derselben Adresse wie die von Herrn PL gegründeten Firmen gegründet und dazu sowie zu Rechnungen der C-Ltd. die Aussage verweigert, brachte die Bw. vor, es sei nicht richtig, dass die Geschäftsführer der Auskunftspflicht nicht nachgekommen seien, sie hätten sie nur an einen entsprechenden Fachmann weitergegeben. Denn sie seien nur Fachleute in der Feuerfestindustrie aber nicht im Steuerecht. Sie hätten diesen Punkt an ihren Rechtsanwalt Dr. N (N) weitergegeben, welcher an das FA das Schreiben vom 29. August 2003 (AS 85) gesandt habe und bis heute auf eine Antwort vom Prüfer warte um ihm die gewünschten Auskünfte über die G-Ltd. zu geben. Auf Grund des emotional geführten Gesprächs und der groben Vorwürfe gegen die Geschäftsführer der Bw. sei auf Grund der Versicherung des Prüfers keine Stellungnahme abgegeben worden. Es sei aber in diesem Gespräch von den Geschäftsführern auf deren rechtlichen Vertreter Dr. N verwiesen worden, von welchen sämtliche Auskünfte eingeholt werden könnten. Darüber Hinaus seien dem FA alle Unterlagen des Finanzamtes in Oberösterreich vorgelegen und voll informiert gewesen und hätte sich bei diesem Finanzamt informieren können. Im genannten Schreiben des Rechtsanwaltes Dr. N. (AS 85) gab dieser an, dass die G-Ltd. nach ihm "zunächst mündlich erteilten Informationen"

bislang in Österreich "nicht steuerlich rechtlich relevant verhalten" habe und ihm die Bilanz in ca. zwei Wochen übermittelt werde.

Laut Bw. sei bei einem Gespräch zwischen einem namentlich genannten Beamten des FAes und Ing. GL Folgendes besprochen worden, es gebe allerdings keine Aktennotiz und wahrscheinlich auch aus diesem Grund keine Antwort zu diesem Punkt: Die beiden Geschäftsführer der Bw. möchten die G-Ltd. auflösen und in die Bw. integrieren. Da die Geschäftsführer eigentlich nicht dazu bereit seien, einen Streit mit der Finanz auszutragen, nur damit ein Präzedenzfall geschaffen werde und die Steuerberater in Zukunft eigentlich auf Kosten der Nerven der beiden Geschäftsführer arbeiten könnten. Ing. GL habe damals mehrmals gefragt, das FA möge der Bw. sagen, wie die Bw. die Ltd. in die GmbH eingliedern könnte, denn es habe wenig Sinn, es über einen Steuerberater zu machen, wenn das FA es dann nicht anerkenne. Die Bw. habe bis heute keine Stellungnahme über die Vorgangsweise dieser Eingliederung erhalten. Die Frage der Bw. daher nochmals an das FA, wie hier in Zukunft vorgegangen werden soll. Denn, wie schon damals angemerkt, sei das FA eigentlich ein Dienstleistungsbetrieb und wenn es der Bw. keine Auskunft geben könne, wer dann, denn das FA prüfe dann die Bw. auch auf die richtige Abwicklung hin, also das FA soll bitte sagen, wie die Bw. vorgehen soll.

Die Ukraine komme nur aus dem Grund vor, weil vom Prüfer "UK" für Ukraine und nicht, wie es richtig sei, für United Kingdom gehalten worden sei. Die Geschäftsführer der Bw. seien nicht in der Lage gewesen, in der Besprechung vom 27. Juni 2003 zu den Vorwürfen Stellung zu nehmen, da ihnen Studien und Übersetzungen vorgeworfen worden seien, welche nicht durchgeführt worden und für sie daher neu gewesen seien (Ukraine). Wie soll man eine Marktstudie und eine dadurch fehlende Übersetzung rechtfertigen, wenn es diese überhaupt nicht gebe. Leider habe das FA die beiden Geschäftsführer der Bw. damals nicht verstehen wollen als sie dies erklären wollten. Die Bw. habe aber ausführlich dazu Stellung genommen und anscheinend könne und wolle das FA sich dazu nicht äußern. Dazu, dass sich auch die Studien über England und Brasilien nicht wesentlich unterscheiden, der allgemeine Teil ident sei und für England englische Stahlwerke und für Brasilien brasilianische alphabetisch aus dem Internet angeführt seien, habe sie die Bw. am 19. Jänner 2004 ausführlich geäußert.

Ing. GL finde es cool, dass es der Prüfer nicht einmal für notwendig erachte, auf so grobe Fehler wie die Reifen [Verkauf Voyager] zu antworten, die einzige Stellungnahme sei ein Verweis auf eine fehlerhafte Erhebung des Prüfers. Der Voyager sei am 18. August 2000 an den Sohn vom Dipl. Ing. KG um brutto S 35.000,00 (€ 2.543,00) verkauft worden - das Bewertungsgutachten einer Fachwerkstatt liege dem FA vor – und von diesem am 10. Mai 2002 um brutto S 20.640,00 (€ 1.500,00) verkauft worden, gefahrene Kilometer in

dieser Zeit 35 km. Die Bw. verwies auf eine beiliegende Werkstättenrechnung vom 28. Juli 2000 (AS 92f) über gesamt brutto mit 20% USt S 11.682,00 (Service, Überprüfung § 57a, und verschiedene Arbeiten)

Abschließend möchte die Bw. das FA nochmals dazu auffordern, zu folgenden Punkten Stellung zu nehmen:

1. Wie könnte die G-Ltd. in die Bw. eingegliedert werden. Das FA möge der Bw. die Richtlinien vorgeben, denn es prüfe auch die Eingliederung.
2. Das FA möge Stellung nehmen zu den von ihm noch nicht beantworteten 13 Punkten der Stellungnahme der Bw. vom 19. Jänner 2004.
3. Das FA möge Stellung nehmen zu Tz 3, dem Erhebungsfehler des FA betreffend vier Reifen mit S 11.682,29 "netto".

Als europäischer/österreichischer Staatsbürger habe die Bw. ein Recht darauf, vom FA fair und objektiv behandelt zu werden und erwarte Antwort.

Das FA legte die Berufung dem UFS zur Entscheidung vor.

f) Verfahren UFS

Mit Schreiben vom 19. März 2009 ersuchte der UFS um Übersendung der beiden berufungsgegenständlichen Marktstudien.

Mit E-Mail vom 2. April 2009 ersuchte die steuerliche Vertretung um Fristverlängerung bis zum 25. April 2009, da die Unterlagen am 21. August 2007 "an die Behörden" übergeben worden seien und erst wieder eingeholt werden müssten.

Am 23. April 2009 teilte die Steuerberaterin dem Referenten telefonisch mit, dass sich die Marktstudien bei der Staatsanwaltschaft befinden würden.

Mit E-Mail vom 27. April 2009 gab die steuerliche Vertretung die Aktenzahl des Gerichts an.

Mit Schreiben vom 17. Juni 2009 ersuchte der UFS die Bw. im Hinblick auf deren Vorbringen in der Berufung in der Berufung vom 22. Dezember 2003 um Vorlage der "Dokumentation vom Werk bzw. Großhändler über Anfälligkeit dieser Modellreihe für Motorschäden" und den Kaufvertrag des Sohnes über den späteren Verkauf des Voyagers.

Mit zwei E-Mails vom 21. Juli 2009 legte die steuerliche Vertreterin vor: 2 Seiten Versicherungspolizze Voyager des Sohnes von Dipl. Ing. KG, Verkaufsrechnung Bw. an den Sohn vom 18. August 2000, Testbericht mit unleserlichen handschriftlichen Anmerkungen (bereits

vorhanden im AB Seite 130), Rechnung H (H) vom 28. Juli 2000 über brutto S 11.682,29, 2 Zahlungsbelege vom 4. (Monat unleserlich) 2000 und 14. April 2001 über Reifenkauf ohne Angabe des Namens des Käufers, 6 Reparaturerechnungen, Kaufvertrag für Gebrauchtfahrzeuge vom 7. Mai 2002 betreffend einen Volvo um brutto € 19.500,00 mit Anrechnung des Voyager um € 1.500,00 sowie mehrere Internetausdrucke (Chrysler Voyager? Nein danke!, Eine Voyage mit einem Voyager etc.). Die einzelnen Rechnungen sind unten in der Wiedergabe der Berufungsverhandlung in einer Tabelle angeführt.

- Mündliche Berufungsverhandlung:

An der von der Bw. beantragten und am 30. Juli 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung nahmen auf Seiten der Bw. die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer Ing. GL und Dipl. Ing. KG, die beiden bisherigen steuerlichen Vertreter sowie erstmalig ein Rechtsanwalt aus Oberösterreich als weiterer steuerlicher Vertreter teil.

Auf Seiten des FAes nahmen der Finanzamtsvertreter sowie der Prüfer teil.

Weiters machte die Bw. von sich aus Herrn PL stellig, der als Zeuge aussagte.

Der Referent stellte zunächst die Berechnungsgrundlagen für einen angemessenen Verkaufspreis des Voyager laut FA (Prüfer) und Bw. dar:

Mit Rechnung vom 18. August 2000 (AB Seite 133) verkaufte die Bw. den Kombi Chrysler Voyager 2,5 TD "business" an den Sohn von Dipl. Ing. KG um S 29.166,67 zuzüglich 20% USt S 5.833,30, brutto S 35.000,00. Der Buchwert betrug S 89.266,00, der Veräußerungsverlust somit netto S 60.099,33.

	netto S	brutto S
Verkaufserlös laut Bw.	29.166,67	35.000,00
Buchwert	-89.266,00	-89.266,00
Veräußerungsverlust laut Bw.	-60.099,33	-54.266,00

Die Bw. bezieht sich auf einen Testbericht bei 199.801 km, Autowert – Datenblatt, (AB Seite 130) mit händisch eingetragenen angeblichen Mängeln.

Laut Vermerk des Prüfers AB Seite 126 wurden am Aufwandskonto 6141 Voyager am 13. Jänner 2000 für das 180.000-km-Service S 9.009,00 brutto verbucht.

Laut Rechnung einer Reparaturwerkstatt vom 18. Mai 2000 (AB Seite 134) wurde beim Voyager beim Km-Stand 190.975 ein 190.000-km-Service durchgeführt und dabei Klimaanlage und ABS überprüft, das Steuergerät erneuert, das rechte Türschloss repariert, der rechte Scheinwerfer "trocken", beide Dichtungen "beim Trockner" erneuert, der hintere Turboschlauch und die rechte Standlichtlampe erneuert (netto S 9.385,00, brutto S 11.262,00).

Laut Rechnung des Chryslerhändlers H vom 28. Juli 2000 (AB Seite 131, AS 93) wurde beim Km-Stand 199.801 eine § 57a-Überprüfung vorgenommen und dabei Bremsbacken und Radbremszylinder hinten ersetzt, die Bremsanlage entlüftet, zwei Keilriemen ersetzt und vier Räder ummontiert und gewichtet (gesamt netto S 9.722,74, brutto S 11.682,00).

Der Prüfer berechnete folgenden Entnahmewert:

	S
Anschaffungskosten netto	324.607,00
20% USt	<u>64.920,00</u>
	<u>389.527,00</u>
Mittelwert laut Eurotax 30%	116.860,00
15% Abschlag für Mehrkilometer	<u>-17.530,00</u>
Verkaufswert lt. Prüfer	99.330,00
gerundet inkl. 20%	<u>99.000,00</u>
Verkaufswert netto laut Prüfer	82.500,00
RBW	<u>-89.266,00</u>
Veräußerungsverlust laut Prüfer	-6.766,00

Festgestellt wurde, dass der von der Bw. vorgelegte Testbericht AB Seite 130 betreffend handschriftlicher Eintragungen unleserlich ist und auch nicht ersichtlich ist, wer diese Vermerke vornahm. Es ist auch nicht ersichtlich, in welcher Beziehung die Summe der dort weiters angegebenen handschriftlichen Beträge, offenbar als Abschlag vom Wert des Voyager gemeint, zum Verkaufspreis an den Sohn stehen sollen. Beim Betrag 14.000,00 ist kein Text angegeben, sodass nicht ersichtlich ist, wofür dieser Betrag steht.

3.500,00
9.000,00
4.000,00
3.500,00
3.500,00
5.000,00
3.200,00
5.000,00
5.000,00
7.000,00
2.500,00
51.200,00
14.000,00
65.200,00

Die steuerliche Vertretung übermittelte dem UFS mit E-Mail vom 21. Juli 2009 eine Reihe von Zahlungsbelegen und Rechnungen, die dem FA weitergeleitet wurden.

Laut E-Mail:

Datum			brutto	brutto
4. (Monat unleserlich)			S	€
2000	Zahlungsbeleg	Reifen	5.488,00	398,83

14.04.2001	Zahlungsbeleg	Reifen	5.884,00	427,61
05.01.2001	Rechnung	Batterie	1.300,90	94,54
05.02.2001	Rechnung	Auspuff, Ölwanne, Beleuchtung	6.926,10	503,34
06.02.2001	Rechnung	210.000-km-Service	2.903,33	210,99
04.07.2001	Rechnung	§ 57a	4.780,15	347,39
22.01.2002	Rechnung	Radmuttern	1.153,53	83,83
08.03.2002	Rechnung	Glühkerzen, Filter	3.487,14	253,42
			31.923,14	2.319,95

Der steuerliche Vertreter führte dazu aus, der Voyager sei im Jahr 2000 um brutto S 35.000,00 verkauft und im Jahr 2002 beim Eintausch des Volvo mit S 20.000,00 (€ 1.500,00) in Rechnung gestellt worden. Er verweise auf die Reparaturrechnung laut E-Mail vom 21. Juli 2009 im Gesamtbetrag von rund S 32.000,00 und sehe damit den Verkaufspreis, netto S 29.000,00, gerechtfertigt.

Der Prüfer verwies auf den § 57a Prüfbericht und dass damals das Auto als verkehrstauglich eingestuft worden sei und daher keine groben Mängel zu größeren Abschlägen führen würden.

Ing. GL verwies darauf, dass sein Kollege Dipl.Ing. KG mit seinem Voyager massive technische Probleme gehabt habe, genauso wie er mit seinem Voyager. Es sei zu Rost- und Motorschäden gekommen und die Händler seien kaum mehr bereit gewesen, Voyager zurückzunehmen. Er ersuche um Berücksichtigung der technischen Anfälligkeit des Fahrzeuges bei der Ermittlung des angemessenen Verkaufspreises.

Der Finanzamtsvertreter sah keinen Spielraum, für das FA sei die Eurotaxliste maßgebend.

Betreffend des anderen Berufungspunktes wies der Referent eingangs darauf hin, dass zwei Marktstudien, nämlich Mappe I England (UK) und Mappe II Brasilien, streitgegenständlich sind.

Die steuerliche Vertretung brachte Herrn PL zur Verhandlung mit und ersuchte um dessen Einvernahme als Zeugen. Über diese Zeugeneinvernahme wurde eine eigene Niederschrift angefertigt.

Dem Zeugen PL war bekannt, dass gegen ihn als Beschuldigten ein Verfahren nach § 33 FinStrG im Gange ist und er diesbezüglich am 26. Juli 2007 vom Untersuchungsrichter des zuständigen Landesgerichtes einvernommen wurde. PL war zu einer Zeugenaussage im vorliegenden Berufungsverfahren der Bw. betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2000 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für die Jahre 2000 und 2001 bereit.

Auf Frage der steuerlichen Vertreterin, den Ablauf der Marktstudie zu schildern, gab PL an: Die Bw. sei über einen Bekannten "zu uns" gekommen, da sie gewusst habe, dass "wir" im Consultingbereich tätig seien. Die Bw. habe ein Offert über eine Marktstudie gewollt.

Über Frage des Referenten, wer "wir" sei, gab PL an, das sei die Firma C-Management-Ltd.

PL setzte fort: Die Bw. habe eine Studie zum Thema Feuerfesttechnik in England, Brasilien, Europa, China, gewollt, weil sich die Bw. dort habe verbreitern wollen. Die C-Management-Ltd. habe dann den Preis ermittelt, was ihr die diversen Leistungen im Zukauf kosten würden, und habe daraufhin ein Angebot erstellt. Dieses Angebot sei nach diversen Telefonaten und Korrespondenzen von der C-Management-Ltd. nochmals nach unten korrigiert bzw. seien einige Länder ausgegrenzt worden. Nach dieser Phase habe die C-Management-Ltd. den Auftrag erhalten.

Die steuerliche Vertreterin stellte folgende Frage: Nehmen sie dazu Stellung, wie sehen sie den Vorwurf des FAes. Für welche Länder wurde die Marktstudie konkret erstellt? Welche Informationsquellen wurden für die Erstellung der Marktstudien benutzt?

PL gab an, die Wahl der Informationsquellen hätten sich bezogen auf nationale Quellen im jeweiligen Land bzw. auf Informationen, die von Firmen zugekauft worden seien, die seit Jahrzehnten in diesen Bereichen international tätig seien.

Auf das Ersuchen des Referenten, die einzelnen Firmen zu nennen, gab PL an: Die Übersetzungstätigkeit sei von der Firma S-Consulting (S-Consultig) in Wels zugekauft worden. Diese Firma sei in Konkurs gegangen, wie so viele andere Firmen auch, die im Zuge der Finanzamtsaktionen gegen PL hätten liquidiert werden müssen. Weiters habe eine internationale Consultingfirma aus dem Bereich der Voest Alpine Tech gearbeitet. Diese Firma könne PL nach Rücksprache nennen, er möchte sich aber rückversichern.

Auf die Frage des Referenten, warum sich der Zeuge rückversichern müsse, gab PL an, er möchte das mit "diesem Herrn", der in dieser Firma tätig sei, rücksprechen. "Der Herr" arbeite in einem großen internationalen Konzern und habe die Unterlagen aufbereitet und zur Verfügung gestellt. Es gebe dann noch einen Herrn CG in London, den die C-Management-Ltd. auch zu Rate gezogen habe. Den Umfang der Tätigkeit könne PL aus heutiger Sicht nicht mehr genau verifizieren, sei aber in der Lage es zu erheben. Dieses Material sei dann von der C-Management-Ltd. auf deutsch gesammelt und in ca. dreimonatiger Übersetzungstätigkeit von zwei Mitarbeiterinnen übersetzt worden.

Auf die Frage des Referent, in welche Sprache die deutschen Unterlagen übersetzt worden seien, gab PL an, ins Englische.

Laut PL sei weiters eine steuerliche Anfrage bei Steuerberater Mag. L (L) in Wels erfolgt, der seinerzeit als Steuerberater der C-Management-Ltd. fungiert habe. Sonst seien für die Marktstudien der Bw. keine anderen Personen beauftragt worden. Herrn PL falle noch ein, dass ein Herr WC (WC) beratend in dieser Studie tätig gewesen sei. Dessen ursprüngliche Tätigkeit sei die Marktentwicklung für Polaroid, eine ehemalige führende Filmkamerafirma, für den russischen Markt gewesen. Dieser habe für die konkrete Marktstudie der Bw. die Marktentwicklungspotentiale in den "diversen Ländern" gemacht. Nach Fertigstellung der Marktstudie sei diese übergeben, an die Bw. verrechnet und von dieser auch in der üblichen Zahlungsfrist gezahlt worden.

Der Finanzamtsvertreter gab an, dass der Großteil der Studie aus Internetausdrucken bestehen würde und ersuchte PL um Stellungnahme.

PL gab an, er möchte bestreiten, dass der Großteil aus Internetstudien stamme. Dass ein Teil aus Internetstudien bestehen könne, sei möglich. Auch die Recherchen würden sich der Informationstechnologie bedienen, aber schon allein das Filtern dieser Informationen und das richtige Zuordnen in der Studie sei ein sehr großer Zeitaufwand.

Ing. GL gab an dieser Stelle an, alleine aus der englischen Studie von 145 Seiten seien "z.B." 10 Seiten aus dem Internet.

Der Prüfer verwies darauf, dass am 4. Mai 2000 der Auftrag erteilt worden sei. Am 30. Mai 2001 sei die Marktstudie auf das Konto von Herrn PL in Oberösterreich bezahlt worden. Die Urgenz vom 6. April 2000 sei in der Marktstudie nicht berücksichtigt worden, die Marktstudie sei trotzdem bezahlt worden.

Herr PL gab dazu an: "Das stimmt so sicher nicht. Mehr gibt es dazu nicht zu sagen."

Auf die Frage des Rechtsanwaltes (weiterer steuerlicher Vertreter der Bw.), ob er Verbesserungswünsche erfüllt habe, gab PL an: "Ja, auf alle Fälle."

Auf die Frage des Referenten nach den konkreten Verbesserungswünschen gab PL an, es habe sich um die "die geforderten" gehandelt, er könne sich heute nicht mehr an die exakten Verbesserungen erinnern, aber hätte die C-Management-Ltd nicht verbessert, wäre sicher nicht gezahlt worden.

Auf Frage der steuerlichen Vertreterin, warum auf eine zusätzliche Übersetzung verzichtet worden sei, gab PL an, er verstehe die Frage nicht.

Die steuerliche Vertreterin gab dazu an, sie habe auf eine Feststellung des FAes zurückkommen wollen, wo beanstandet worden sei, dass die Studie trotz fehlender Übersetzung bezahlt worden sei.

Auf die Frage des Rechtsanwaltes, ob eine Übersetzung gefehlt habe, gab PL an: Nein.

Auf die Frage des Rechtsanwaltes, ob ein Rückfluss der Zahlung in irgend einer Form stattgefunden habe, gab PL an, es habe kein Rückfluss stattgefunden.

Auf die Frage des Rechtsanwaltes, ob die Studie ein Scheingeschäft gewesen sei, gab PL an: Nein, sicher nicht.

Nach Ende der Einvernahme des Zeugen PL traf der Referent zum Inhalt der beiden Marktstudien (Mappen I und II) folgende Feststellungen:

Die Mappe I/1 ist die deutsche Übersetzung von Mappe I/8 und Mappe II/6 ist die deutsche Übersetzung von Mappe II/2. Bei Mappe I/1 und Mappe II/6 sowie Mappe I/8 und Mappe II/2 handelt es sich jeweils um dieselben Texte. Obwohl die zwei Marktstudien zwei verschiedene Länder, nämlich England und Brasilien behandeln sollten, wurde nur ein Text verwendet.

Ing. GL gab dazu an, er könne sich nur vorstellen, dass es sich um eine allgemeine Einleitung handle.

Der Rechtsanwalt bezog sich auf die Stellungnahme von Ing. GL in der Niederschrift zur Zeugeneinvernahme von PL. wo Ing. GL angab: "Alleine aus der englischen Studie von 145 Seiten sind z.B. 10 Seiten aus dem Internet." und stellte an Ing. GL folgende Frage: "Haben sie sich dabei auf ihre eigene schriftliche Stellungnahme vom 11.6.2004, Seite 6 bezogen und wollten sie dadurch den Vorwurf entkräften, dass der Großteil der Studie aus dem Internet stammt?" Ing. GL gab dazu an: Ja!

Der Prüfer gab an: Auftragserteilung vom 4. Mai 2000, der Gesamtkaufpreis 77.500,00 englische Pfund, Abgabetermin Oktober 2000, Zahlungsvereinbarung nach Prüfung der Studie maximal drei Wochen nach Übergabe ohne Abzüge. Am 4. Mai 2000 sei die Auftragserteilung erfolgt; am 30. Mai 2001 sei die Zahlung auf das Konto des Herrn PL erfolgt; am 1. Oktober 2001 sei die Marktstudie übergeben worden.

Ing. GL gab an, die Bw. hätte Übergabe der Marktstudie 2000 vermerkt.

Der Referent verwies auf Marktstudie Mappe I/5 "Krise der Stahlindustrie" und ersuchte um Angabe, welcher Nutzen aus dieser Abhandlung gezogen werden sei.

Ing. GL gab an, er möchte darauf hinweisen, dass ab Übergabe der Marktstudie, die im Jahr 2000 erfolgt sei, jetzt sei 2009, die Bw. hätte sich zu dieser ganzen Marktstudie am 19. Jänner 2004 an das FA gerichtet und zu den vorgeworfenen Punkten im Detail Stellung genommen. Es seien 10 Seiten gewesen, aus denen auch hervorgegangen sei, dass die fehlende Übersetzung für Ukraine nicht vorhanden sein könne, da die Abkürzung UK nicht für Ukraine sondern für United Kingdom stehe. Auf diese Stellungnahme sei nicht geantwortet worden. Die Bw. habe am 11. Juni 2004 noch eine detailliertere Stellungnahme mit 21 Seiten abgegeben. Der Bw. sei im Laufe dieses Verfahrens mit der ersten Vorladung mit dem FA.

Der Referent unterbrach die Ausführung von Ing. GL mit der Begründung, sie würden nur die Wiedergabe des bisherigen Verfahrens bedeuten.

Ing. GL setzte fort, es sei richtig. Er müsste sich vorbereiten. Nach der ersten Vorladung durch das FA bezüglich Marktstudie vom 28. April 2003 sei der Bw. relativ schnell durch das FA bewusst gemacht worden, dass einer Expansion einer kleinen Firma wie der Bw. so viele Schwierigkeiten gemacht würden, dass die Bw. davon Abstand genommen habe.

Der Referent verwies auf Mappe I/6 mit dem Aufsatz: "Turbulent Flow in the Ladles". Dieser Aufsatz ist erschienen im Scandinavian Journal of Metallurgy, 2000, vol.29, n 2, pp. 71-80. Warum zahle die Bw. für einen Aufsatz, der öffentlich zugänglich sei?

Ing. GL gab dazu an: "Wir bezahlen aus dem Grund, wie wir aus Internetabfragen zahlen, wie wir in unserem Schreiben vom 11.6.2004, Seite 6 unter Punkt 9 festgestellt haben."

Der Referent ersuchte anzugeben, welchen Wert Internetabfragen hätten, die nur den Firmennamen von englischen und brasilianischen Stahlwerken wiedergeben würden, ohne genaue Adresse, ohne Erreichbarkeit durch Telefon, Fax und Internet.

Ing. GL gab dazu an: "Muss ich mir durchsehen, kann ich jetzt nicht beantworten."

Der Referent nahm an, dass die Repräsentanten der Bw. nicht Portugiesisch sprechen würden [Hinweis: in Mappe I/10 "Investitionen in die Zukunft" ist bei 2.) Neue Märkte Südamerika ist als Minus angegeben: "Sprache (Spanisch, Portugiesisch)"]. Welchen Wert hätten daher die Powerpoint-Folien "Historico" am Beginn von Mappe II?

Ing. GL gab an, dass seien Sachen, die die Bw. hineingehängt hätte, weil sie mit der M (M) zu tun gehabt hätte.

Der Referent verwies auf Seite 11 in der Marktstudie Brasilien "Angebot zur Erstellung einer Marktübersicht" und dass keiner der dortigen Punkte in den beiden Marktstudien erfüllt sei.

Ing. GL gab an, dass sei ein Schreiben gewesen, bevor die Marktstudie, er korrigiere: Das sei das Angebot gewesen, wie die Bw. die Marktstudie gerne hätte.

Der Referent fragte, wie der Kaufpreis der Marktstudie gemessen worden sei.

Ing. GL gab dazu an, die Überlegung, eine Marktstudie zu erstellen sei aus dem Grund gekommen, dass eine direkte Bearbeitung des Marktes vor Ort in Brasilien ein Vielfaches einer Marktstudie kosten würde.

Der Referent verwies auf Seite 19 der Mappe wonach der Preis für die Marktstudie abhängig sei vom Quadratkilometer und Bevölkerungsanzahl des Landes, sodass das größte Land Brasilien 46.500,00 Pfund und das kleinste Land Uruguay 5.80000 Pfund kosten würden. Sei eine solche Preisbemessung für eine Marktstudie nicht absurd?

Ing. GL gab dazu an, die Bw. habe den Faktor, den der Referent jetzt herausgerechnet habe, nicht nachgerechnet.

(Anmerkung: der Referent stellte keine Rechoperationen an sondern verwies auf die Preisliste auf der oa. Seite 19, die Ing. GL bei Stellung der Frage auch zur Einsicht übergeben wurde.)

Der Referent fragte nach der Firma, die die Marktstudie erstellt habe.

Ing. GL gab dazu an: ""Das war die Firma von Herrn [PL], nämlich die "C"".

Der Referent übergab an beide Parteien englische Firmenbuchauszüge (Companies House) betreffend eine C-Management-Ltd. und eine C-Ltd. (C-Ltd.) und verwies auf zwei Punkte: 1) Es gibt eine Korrespondenz der C-Management-Ltd., die Monate vor deren Gründung erfolgt sei. 2) Die Marktstudie sei mit Schreiben vom 1. Oktober 2001 (AB Seite 231) von der C-Ltd. übersendet worden, obwohl der Auftrag an die C-Management-Ltd. erteilt worden sei. Der Referent ersuchte um Stellungnahme dazu.

Laut Ing. GL sei für die Bw. der Ansprechpartner Herr PL gewesen. Mit dem sei das abgewickelt worden. Ob PL zwischenzeitlich eine andere Firma eingeschalten habe, höre Ing. GL heute das erste Mal oder sei ihm das erste Mal aufgefallen.

Der Referent übergab beiden Parteien einen englischen Firmenbuchauszug (Companies House) betreffend die G-Ltd. und verwies auf die Unterlage "Company Appointments"(AB Seite 246f) und darauf, dass sowohl Ing. GL als auch Dipl. Ing. KG sowie CG, dieser mit der

selben Adresse in London wie laut Korrespondenz für die C-Management-Ltd. und die C-Ltd., involviert seien. Welche Bedeutung habe die G-Ltd. für die vorliegende Marktstudie?

Ing. GL gab dazu an, die G-Ltd. sei im Prinzip im Jahr April 2001 gegründet worden, er sehe im Prinzip gar keinen Zusammenhang.

Der Referent fragte, welcher konkrete Nutzen aus den beiden vorliegenden Marktstudien gezogen worden sei.

Ing. GL gab an, die Bw. habe nach der Vorlage beim FA im Jahr 2002 ihre Ziele, die sich die Bw. für die Zukunft gesetzt habe, ad acta gelegt und auch dem FA mitgeteilt, dass die Bw. nicht expandiere sondern ein Kleinstunternehmen bleibe.

Auf die Frag des Rechtsanwaltes, ob für ihn der Preis für die Marktstudie angemessen gewesen sei, gab Ing. GL an: Ja.

Auf die Frag des Rechtsanwaltes, ob die Marktstudie für ihn ein Scheingeschäft gewesen sei, gab Ing. GL an: Nein.

Auf die Frag des Rechtsanwaltes, ob der bezahlte Preis für die Marktstudie in irgend einer Weise ganz oder teilweise wieder zurückgeflossen sei, gab Ing. GL an: Nein.

Abschließend brachte die steuerliche Vertreterin zum Einwand des FAes betreffend Scheingeschäft und verdeckter Gewinnausschüttung vor, eine verdeckte Gewinnausschüttung setze aus abgabenrechtlicher Sicht voraus, dass es einen vermögenswerten Zufluss an die Gesellschafter der Bw. gegeben hätte. Ein solcher Zufluss sei in den bisherigen Verfahren nirgends belegt worden.

Zur Berechnung: Es erscheine der steuerlichen Vertreterin nicht absurd, die Preisbemessung einer Marktstudie an der Bevölkerungsdichte oder Anzahl und an der Größe eines möglichen Marktes zu orientieren. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht seien gerade diese Daten entscheidend für die Umsatzmöglichkeiten und damit für den Wert der Studie für ein Unternehmen.

Der steuerliche Vertreter stellte die Frage, welche konkreten Vergleiche von der Betriebsprüfung für die Beurteilung der unangemessenen Höhe der Marktstudie herangezogen worden seien. Er kenne Marktstudien für UK und Brasilien, die wesentlich mehr gekostet hätten als die gegenständliche.

Der Prüfer gab an, die Frage sei unberechtigt. Im Prüfbericht sei die Marktstudie nie bewertet sondern als Scheingeschäft beurteilt worden.

Der steuerliche Vertreter fragte nach den konkreten Vorwürfen der Betriebsprüfung, nach denen die Marktstudie als Scheingeschäft qualifiziert werde.

Der Prüfer verwies dazu auf die Begründung im Prüfbericht.

Laut steuerlichem Vertreter würden im Prüfbericht nur allgemeine Ausführungen stehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 ist das Einkommen der Bw. (einer GmbH) nach den Bestimmungen des EStG 1988 zu ermitteln.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Der VwGH sprach im Erkenntnis vom 19. September 2007, 2004/13/0108, aus:

Unter verdeckten Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988. sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzeln in der Anteilsinhaberschaft haben. Verdeckte Ausschüttungen können das Einkommen der Körperschaft in zwei Formen mindern. Entweder liegen überhöhte scheinbare Aufwendungen oder zu geringe fehlende Einnahmen vor (Hinweis auf VwGH 1.3.2007, 2004/15/0096).

Eine verdeckte Ausschüttung setzt dabei definitionsgemäß die Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung oder gesellschafterähnlicher Stellung (Anteilsinhaber) voraus, wobei die Zuwendung eines Vorteils an den Anteilsinhaber auch darin gelegen sein kann, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt ist (Hinweis auf VwGH 25.1.2006, 2002/13/0027 und 0028).

Bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft zugerechnete Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft [richtig:] keinen Niederschlag gefunden haben, sind in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten, wobei, wenn das Ermittlungsverfahren nichts anderes ergeben hat, der Mehrgewinn nach dem Beteiligungsverhältnis aufzuteilen ist (Hinweis auf VwGH 14.12.2005, 2002/13/0022).

Zitat Ende.

Gemäß VwGH 14.12.2005, 2002/13/0022, ist für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung die im erhobenen Sachverhalt gedeckte Feststellung, wer Empfänger der Zuwendung gewesen ist, erforderlich. Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Gewinnausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann, was etwa auch dann zu unterstellen ist, wenn die Gesellschaft nach Kenntnis des vom Gesellschafter in Anspruch genommenen Vorteils nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen.

Gemäß § 93 Abs. 1 und 2 Z 1 lit. a EStG 1988 unterliegen Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 beträgt die Kapitalertragsteuer 25%.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 ist bei inländischen Kapitalerträgen der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug verpflichtet.

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 (freie Beweiswürdigung).

1. Voyager

Sachverhalt, freie Beweiswürdigung:

Die Bw. setzte in der Rechnung vom 18. August 2000 (AB Seite 133) den Nettoverkaufspreis für den Chrysler Voyager 2,5 TD "business", dunkelblau metallic, bei Kilometerstand 201.990 mit S 29.166,67 an.

Laut Anlageverzeichnis der Bw. von 2000/01/01 bis 2000/12/31, 500 LKW (Akt 2000 Seite 21), wurde der Voyager am 28. Juli 1995 um netto S 324.607,00 angeschafft. In der Rechnung des Chryslerhändlers H vom 28. Juli 2000 (AB Seite 131) wurde das Zulassungsdatum ebenfalls mit 28. Juli 1995 angegeben. Im Kaufvertrag über Nutzfahrzeuge über den Eintausch beim Erwerb des Volvo (E-Mail der steuerlichen Vertretung vom 21. Juli 2009) wurde beim Voyager als Baujahr/Erstzulassung "07/1995" angegeben. Im Zeitpunkt des Verkaufs am 18. August 2000 an den Sohn des Gesellschafter-Geschäftsführers Dipl. Ing. KG war der Voyager daher 5 Jahre und 1 Monat alt.

Der Restbuchwert des Voyagers im Zeitpunkt des Verkaufs betrug S 89.266,00.

Die weiteren berufungsgegenständlichen Sachverhaltsfeststellungen, insbesondere betreffend die Mechanikerrechnungen und die Berechnungsgrundlagen von Bw. und Betriebsprüfung, wurden bereits in Beisein der Parteien in der Niederschrift zur Berufungsverhandlung vom 20. Juli 2009 getroffen und wird diesbezüglich auf den obigen Punkt f der Berufungsentscheidung, Verfahren vor dem UFS, verwiesen.

Laut bereits zitierter Rechnung des Chryslerhändlers H vom 28. Juli 2000 (AB Seite 131) wurde beim Voyager beim Kilometerstand 199.801 eine wiederkehrende Begutachtung gemäß § 75a KFG vorgenommen und dabei Reparaturarbeiten (Bremsbacken hinten ersetzen, Radbremszylinder hinten rechts ersetzen, Bremsanlage entlüften, 2 Keilriemen ersetzen, 4 Räder ummontieren und wuchten) in Höhe von netto S 9.722,74 durchgeführt. Diese Rechnung wurde von der Bw. vollständig, nämlich einschließlich zweiter Seite, erst im Schriftsatz vom 19. Jänner / 22. Jänner 2004 vorgelegt (Akt 2000 Seite 66f).

Da die Überprüfung gemäß § 75a KFG nur zwei Wochen zuvor stattfand, ist davon auszugehen, dass der Voyager beim Verkauf verkehrstauglich war.

Da der Verkauf an den Sohn des Gesellschafter-Geschäftsführers einen Vertrag unter nahen Angehörigen darstellt, war der Verkaufspreis netto S 29.166,67 auf seine Angemessenheit zu überprüfen, d.h. ob die Bw. als ordentlicher Kaufmann bei einem Verkauf an einen fremden Dritten ebenfalls diesen Preis verlangt hätte.

Die Bw. bezog sich ihrerseits auf eine Unterlage "Autowert-Datenblatt, Testbericht" (AB Seite 130), deren handschriftlichen Eintragungen jedoch unleserlich sind, nicht angegeben ist, wer diese Eintragungen vornahm und auch nicht ersichtlich ist, wie die dortigen Beträge in Beziehung zum Verkaufspreis laut Bw. stehen. Auch aus der Gesamtsumme von (umgerechnet) S 31.923,14 der in der E-Mail vom 21. Juli 2009 vorgelegten Rechnungen über Aufwendungen nach dem Verkauf kann rechnerisch nicht ohne weiteres auf den Verkaufspreis S 29.166,67 geschlossen werden. Auf die Feststellungen in der Niederschrift zur Berufungsverhandlung (siehe oben) wird verwiesen.

Rechtlich folgt:

Da die Bw. über den von ihr angesetzten Verkaufspreis S 29.166,67 keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag, hatte der UFS den angemessenen Verkaufspreis im Schätzungswege (§ 184 Abs. 2 BAO) zu ermitteln.

Der Prüfer ermittelte den angemessenen Verkaufspreis an Hand der Eurotax-Liste.

Da der angemessene Verkaufspreis des Voyagers zum Zeitpunkt 28. Juli 2000 nicht allein aus Reparaturrechnungen vor und nach dem Verkauf abgeleitet werden kann, stellt der Beginn der Schätzung aus einem Mittelwert von Rücknahmewert und Händlerverkaufswert laut Eurotax-Liste die objektivste Methode dar.

Bei der Bw. handelt es sich um einen Feuerfestbetrieb, der Voyager stellte Betriebsvermögen dar.

Aus einem Mittelwert 30% der Anschaffungskosten S 324.607,00 (laut Eurotax: Rücknahmewert für Händler: 27% der Anschaffungskosten; Händlerverkaufswert: 35% der Anschaffungskosten) nahm der Prüfer einen weiteren Abschlag von 15% für Mehrkilometer vor und kam zu einem Wert von S 82.500,00.

	S
Anschaffungskosten netto	<u>324.697,00</u>
Mittelwert lt. Eurotax 30%	97.409,10
15% Abschlag für Mehrkilometer	<u>-14.611,37</u>
	82.797,74
laut Prüfer nach Eurotax	82.500,00

Jede Schätzung trägt das Risiko einer Unschärfe in sich. Die Werte nach Eurotax-Liste ergeben sich aus einer Durchschnittsbetrachtung. Zur Beurteilung des konkreten, berufungsgegenständlichen Voyager stellte daher der Prüfer einen weiteren Abschlag 15% ein. Damit sich die Unschärfe im vorliegenden Fall nicht zu Ungunsten der Bw. auswirkt, zieht der UFS Reparaturrechnungen vor und nach dem Verkauf als weitere Gründe für Abschläge in Betracht.

		netto gerundet
		S
vor Verkauf:		
13.01.2000	180.000-km-Service	7.500,00
18.05.2000	190.000-km-Serice	9.300,00
28.07.2000	§ 57a	<u>9.700,00</u>
		26.500,00
nach Verkauf:		
2000	Reifen	4.600,00
05.01.2001	Batterie	<u>1.000,00</u>
		5.600,00
	aufgerundet	6.000,00

Die Rechnungen laut E-Mail vom 27. Juli 2009 betreffen den Zeitraum ab Verkauf im August 2000 bis März 2002. Auf die genaue Aufstellung (Tabelle) oben in Punkt f, Inhalt der mündlichen Berufungsverhandlung, wird verwiesen. Auf den beiden Kassazetteln über den Ankauf von jeweils vier Reifen ist weder das Fahrzeug noch der Name des Käufers angegeben. Zu Gunsten der Bw. wird angenommen, dass es sich um den berufungsgegenständlichen Voyager handelt. Ein Reifensatz war außer Betracht zu nehmen, da Fahrzeuge üblicherweise ohne weiteren Aufpreis nur mit einem Reifensatz verkauft werden und in der Rechnung

der Bw. vom 18. August 2000 auch kein weiterer Reifensatz angegeben ist. Weitere Ausgaben konnten auf Grund des zeitlichen Abstandes zum Verkauf am 18. August 2000 nicht mehr angesetzt werden.

Aus dem Eintauschpreis rd. S 20.000,00 (€ 1.500,00) des Voyager mit einem Kilometerstand von 253.000 am 7. Mai 2002 bei Erwerb eines gebrauchten Volvo (Erstzulassung in Österreich 5. April 2001) können - neben dem zeitlichen Abstand – auch deshalb keine direkten Rückschlüsse auf den angemessenen Verkaufspreis des Voyager vom 18. August 2000 (Kilometerstand 201.990) gezogen werden, weil der Eintauschpreis überwiegend im Zusammenhang mit der Anschaffung eines anderen Autos (Volvo) zu sehen ist.

Nach dem Abschlag des Prüfers für Mehrkilometer 15% vom Eurotax-Mittelwert werden noch die Reparaturen des letzten halben Jahres vor dem Verkauf am 18. August 2000 von rund S 26.500,00 und aufgerundet S 6.000,00 aus Folgeausgaben nach dem Verkauf (Reifensatz 2000, Autobatterie Jänner 2001) abgezogen.

Auf Grund obiger Ausführungen, insbesondere weil bei den Eurotax-Werten das Alter des Fahrzeuges und technische Probleme (Reparaturen) bereits allgemein (mit)berücksichtigt sind und der Prüfer bereits seinerseits einen zusätzlichen Abschlag wegen Mehrkilometer ansetzte, erscheint ein weiterer Abschlag zu Gunsten der Bw. von rd. S 32.500,00 keinesfalls als zu gering bemessen.

	netto S
laut Prüfer	82.500,00
weiterer Abschlag für Reparaturen	<u>32.500,00</u>
angemessener Verkaufspreis laut UFS	50.000,00
Verkaufspreis Bw.	<u>-29.166,67</u>
	20.833,33

Die Differenz netto S 20.833,33 zwischen dem angemessenen Verkaufspreis und Preis laut Rechnung ist als zu geringe (fehlende) Einnahme dem Gewinn (Körperschaftsteuer) und den Erlösen (Umsatzsteuer 20%) der Bw. zuzurechnen.

Die Differenz brutto (20% USt) S 25.000,00 stellt eine verdeckte Ausschüttung gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 an den Gesellschafter-Geschäftsführer Dipl. Ing. KG dar.

Der verbilligte Verkauf ist im Gesellschaftsverhältnis begründet, da die Bw. einem fremden Dritten, den Voyager um den (niedrigeren) Preis laut Rechnung nicht verkauft hätte.

Die subjektive Tatseite der verdeckten Ausschüttung ist dadurch erfüllt, dass die Geschäftsführer als Organ der Bw. den Verkauf an den Sohn von Dipl. Ing. KG verfügten bzw. keine Nachzahlung auf den angemessenen Verkaufspreis einforderten.

Die Zuwendung an den Gesellschafter Dipl. Ing. KG bestand darin, dass sein Sohn als ihm nahe stehende Person (vgl. VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108) begünstigt wurde. Die drei anderen Gesellschafter kamen durch den Verkauf des Voyager nicht in den Genuss einer Zuwendung, weshalb die verdeckte Ausschüttung zur Gänze Dipl. Ing. KG zuzurechnen ist.

Die Kapitalertragsteuer ist der Bw. als Schuldner der Kapitalerträge im Haftungsweg vorzuschreiben (§ 95 Abs. 2 EStG 1988).

Es existiert keine Erklärung der Bw., dass sie die Kapitalertragsteuer von Dipl. Ing. KG zurückfordern würde. Dies führt zu einem weiteren KESt-pflichtigen Vorteil für den Gesellschafter (Empfänger) und erhöht die Bemessungsgrundlage für die verdeckte Ausschüttung. Die Kapitalertragsteuer ist daher mit 33,33% der Bw. vorzuschreiben (vgl. Ressler/Stürzinger in Lang/Schuch/Staringer, KStG-Kommentar, § 8 Rz 151).

2. Marktstudie

Sachverhalt, freie Beweiswürdigung:

Laut Gesellschaftsvertrag vom 26. August 1994 beschäftigt sich die Bw. mit der Herstellung von feuerfesten Bau- und Isolierstoffen und der Entwicklung auf dem Gebiet der Feuerfesttechnik im Bereich der Eisen- und Stahlindustrie, im Industrieofenbau und in der Fernwärmeverzeugung sowie Montage und Produktion von Isoliermaterial.

Laut vorliegender Firmenbuchabfrage Companies House vom 13. Oktober 2004 und wurde die C-Ltd. in England am 7. August 2000 eingetragen und am 27. Juli 2004 gelöscht.

Laut Firmenbuchabfrage Companies House vom 26. Mai 2009 wurde die – von den beiden Parteien im Vorverfahren mehrmals genannte - C-Management-Ltd. am 25. Oktober 2000 eingetragen und am 31. Juli 2007 gelöscht.

In den beiden oa. Firmenbuchauskünften Companies House wurden für den Zeitpunkt der Abfrage folgende Adressen angegeben:

Abfrage vom:	Adresse:
13. Oktober 2004 C-Ltd.	C-House,Hertfordshire (C-House, Hertfordshire)
26. Mai 2009 C-Management-Ltd.	S-House,London (S-House, London)

Vorherige Adressen werden in den Firmenbuchauskünften Companies House nicht angegeben.

Die Nennung dieser beiden Gesellschaften ist von Bedeutung, da die Bw. in ihren Schreiben teilweise ungenaue Firmennamen angab und in der Korrespondenz zu den angeblichen

Marktstudien bzw. Marktübersichten sowohl die C-Management-Ltd. als auch die C-Ltd. vorkommen.

Insbesondere ist festzustellen dass Schreiben an die und von der C-Management-Ltd existieren, die lange vor Eintragung dieser Gesellschaft geschrieben wurden.

Die nachfolgend zitierten Schreiben befinden sich im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung (AB) bzw. in der Mappe 2 zur angeblichen Marktstudie bzw. Marktübersicht über Brasilien.

- Dazu in zeitlicher Abfolge:

Mit Schreiben vom 23. März 2000 (Mappe 2 Seite 15) teilte die C-Management-Ltd. in B-House, London, der Bw. mit: ""Dear Sirs, We thank you for your enquiry to produce a market survey for South-America concerning "Refractory techniques for furnaces – heavy industry". Please find enclosed our proposal as well as the costs for the different countries. We are looking forward to receive your decision and remain in the meantime"" Das Schreiben ist mit "London, March, 23rd. 2000" datiert und von Herrn PL als "Management" unterfertigt.

Dieses Schreiben wurde sieben Monate vor Eintragung der C-Management-Ltd. (am 25 Oktober 2000) geschrieben.

Dem Schreiben liegt ein "Offer for the preparation of a marketsurvey und a marketingproposal für the product fireproof material (thermal ceramics) for Southamerica subdivided into the different countries" und eine Preisliste "Costs for analysing the different countries in Pound Sterling" bei (Mappe 2 Seite 17 und 19). Laut Liste sind die Preise für neun angegebene Staaten in Südamerika von der Fläche und der Einwohneranzahl abhängig. So ist für den größten und bevölkerungsreichsten Staat Brasilien (8,5 Mio. km² Fläche, 36 Mio. Einwohner) der Preis für eine Marktstudie mit 46.500,00 englische Pfund am Höchsten. Am Billigsten ist Uruguay mit 5.800,00 englische Pfund für 0,4 Mio. km² und 3,3 Mio. Einwohner. Der Preis einer Marktstudie für Großbritannien wird ohne Fläche und Einwohner als "global sum" mit 38.500,00 englische Pfund angegeben.

Die Bw. teilte im FAX vom 6. April 2000 (AB Seite 223) an eine "C1" (ohne Gesellschaftszusatz "Ltd." oder ähnlichem) – lange vor Eintragung der C-Ltd. (7. August 2000) oder der C-Management-Ltd. (25. Oktober 2000) - zu Handen PL betreffend "Angebot Marktstudie Südamerika und England" mit, dass folgende Zusätze für die Bw. noch wichtig seien und daher in dieser Studie ebenfalls enthalten sein sollen: Unter einem Punkt 2 soll ein Punkt C Kundenschwerpunkte "Wo hat der Einzelhändler sein Hauptumsatzgebiet (Stahl/Eisen, NE-Metallindustrie, Industrieofenbau usw.)." und unter einem Punkt 3 soll ein Punkt C

Produktionsschwerpunkte "Falls diese nicht sowieso bei der Endverbraucheranalyse aufscheinen, sollen hier auch die Erzeugerprodukte genau aufgelistet werden." eingefügt werden.

Mit Schreiben vom 11. April 2000 (Mappe II Seite 5) teilte die C-Management-Ltd. in B-House, London, der Bw. mit: "Dear Sirs, We thank you for your letter. Please find enclosed the revised version of our proposal concerning the market-survey South-America according to your wishes. We would be very glad to receive your order and remain in the meantime with kind regards." Das Schreiben mit "London, April, 11th. 2000" datiert und von Herrn PL als "Management" unterfertigt.

Dieses Schreiben wurde sechs Monate vor Eintragung der C-Management-Ltd. geschrieben.

Es existieren englische (Mappe II Seite 7, 13 und 17) und deutsche (Mappe II Seite 11) Fassungen des Angebotes, wobei die Punkte 2c und 3c in beiden Sprachen, in der deutschen Fassung überdies handschriftlich, ergänzt wurden:

"Angebot zu [sic] Erstellung einer Marktübersicht und eines Marketingvorschages für das Produkt Feuerfest-Werkstoffe für Südamerika aufgeschlüsselt nach einzelnen Ländern

- 1) Auflistung der vorhandenen Verarbeiter nach
 - a) Umsatzvolumen
 - b) Anzahl der Verarbeiter
- 2) Auflistung der vorhandenen Einzelhändler nach
 - a) Umsatzvolumen
 - b) Anzahl der Verarbeiter
 - c) Kundenschwerpunkte (Stahl/Eisen, NE-Metalle, Ofenbau)
- 3) Analyse der Endverbraucher
 - a) Gesamtbedarf Ist-Zustand
 - b) Gesamtbedarf prognostiziert 3 Jahre, 5 Jahre
 - c) Produktionsschwerpunkte (Stahl/Eisen, NE-Metalle, Ofenbau)
- 4) Erstellung eines Vertriebssystems bestehend aus
 - c) Vertriebsbüros für die einzelnen Länder
 - d) Standortanalyse
 - e) Personalstandsanalyse
 - f) Personalaufwand
 - g) Kfz-Aufwand
 - h) Sonstige Kosten
- 5) Werbliche Maßnahmen für Verarbeiter
- 6) Werbliche Maßnahmen für Einzelhändler

-
- 7) Werbliche Maßnahmen für Endverbraucher
 - 8) Mitbewerberanalyse unter besonderer Berücksichtigung der Marktführer
 - 9) Prognose Umsatz
 - 10) Gegenüberstellung Aufwand Ertrag
 - 11) Meeting in Ihrem Haus bei Übergabe
 - 12) Abschlussbesprechung 4 Wochen nach Übergabe"

Die Bw. teilte im Schreiben ("Kurznachricht") an die C-Management-Ltd. in B-House, London, vom 17. April 2000 (AB Seite 226) – somit sechs Monate vor der Eintragung dieser Limited - zu Handen von PL, mit: "Sehr geehrter Herr [PL], herzlichen Dank für das um unsere Produkte erweiterte Angebot. Für uns am interessantesten sind vorerst die Märkte vom Brasilien und UK. Diese beiden Märkte haben einen Auftragswert von insgesamt 85.000 Engl. Pfund (45.500 + 38.500). Wir können Ihnen den Auftrag über beide Märkte nur bei einem Preisnachlass von – 10% zusagen. Wir erwarten Ihre Stellungnahme und verbleiben mit freundlichen Grüßen."

Die Bw. erteilte der C-Management-Ltd. in B-House, London, mit Schreiben vom 4. Mai 2000 (AB Seite 225) - diesmal mehr als fünf Monate vor deren Eintragung - zu Handen von PL, "wie im letzten Gespräch fixiert", den Auftrag zur Erstellung einer Marktstudie laut "Ihrem Schreiben vom 11. April 2000" für folgende Länder und Preise:

	engl. Pound
Brasilien	42.500,00
UK	35.000,00
Gesamt	77.500,00

"Abgabetermin: Oktober 2000, Zahlung: Nach Prüfung der Studie durch die Bw., max. 3 Wochen nach Übergabe, ohne Abzüge."

Eine Woche vor deren Eintragung legte die C-Management-Ltd. in B-House, London, mit Schreiben vom 18. Oktober 2000 (AB Seite 243) der Bw. folgende Rechnung: ""Invoice Consulting Fee Market survey Brazil "Fire proof techniques for furnaces – heavy industry" written by [CG] MA MBA engl. pound 42.500,--. Tax be issued to Austria tax legislation 1994 article 19. For Payment please use the enclosed form.""

Es existiert eine weitere Rechnung ebenfalls vom 18. Oktober 2000 (AB Seite 244) von der C-Management-Ltd. in B-House, London, und diesmal mit weiterer Angabe der Adresse von PL in Oberösterreich im Briefkopf, mit folgendem Inhalt: ""Invoice Consulting Fee, translation Market survey Brazil "Refractory techniques for furnaces – heavy industry" written by [CG] MA MBA engl. pound 42.500,--. Tax be issued to Austria tax legislation 1994 article 19. For payment please use the enclosed form.""

Mit Schreiben ("Kurzbrief") vom 6. November 2000 (AB Seite 224) teilte die Bw. der C-Management-Ltd. in B-House, London, zu Handen von PL mit, dass der Bw. leider noch immer die deutsche Fassung der Marktstudie fehle. Die Bw. werde wie vereinbart die Rechnung erst nach Erhalt dieser bezahlen.

Mit Schreiben vom 22. Dezember 2000 (AB Seite 245) stellte die C-Management-Ltd. in B-House, London, wieder mit Angabe der Adresse von PL in Oberösterreich, der Bw. folgende weitere Rechnung: ""Invoice Consulting Fee, translation Market information United Kingdom "Chances and risks in saling refractory technics to industry" written by [CG] MA MBA refer to consulting contract October 2000 engl. pound 35.000,--. Tax be issued to Austria tax legislation 1994 article 19. For payment please use the enclosed form.""

Mit Banküberweisung vom 29./30. Mai 2001 zahlte die Bw. S 1,721.475 mit dem Verwendungszweck "Pf 42500/18.10.00 Pf 35000/" an die CP-Management Ltd. auf ein Raika-Konto am Wohnort von PL in Oberösterreich (AB Seite 295).

Mit Schreiben vom 1. Oktober 2001 (AB Seite 231) teilte einen anderes Unternehmen, nämlich die C-Ltd. in C-House, Hertfordshire, mit weiterer Angabe der Adresse von PL in Oberösterreich, der Bw. mit: " Sehr geehrter Herr Ing. [GL]! Anbei übersenden wir Ihnen die erstellte Marktübersicht mit der Bitte um Durchsicht und eventueller Korrektur Ihrerseits. Falls Änderungen erwünscht sind, bitten wir Sie diese in der Marktübersicht zu vermerken und anschließend die Unterlagen wieder retournieren zu wollen."

- G-Ltd.:

Mit Schreiben vom 16. März 2001 (AB Seite 262) teilte die C-Ltd. diesmal mit der Adressangabe B-House, London, mit weiterer Angabe der Adresse von PL in Oberösterreich, Herrn Ing. GL (also dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw.) zum Betreff "Gründungsformulare 288a" Folgendes mit: ""Anbei übersenden wir Ihnen die Gründungsformulare der [G-Ltd.]. Wir bitten Sie und Herrn [Dipl. Ing. KG] die bereits ausgefüllten Formulare an der mit "x" gekennzeichneten Stelle zu unterzeichnen und wieder an uns zu retournieren. Für etwaige Rückfragen stehen wir natürlich gerne zu [sic] Verfügung."

Die Formulare des Companies House, Formularnummer 288a, betreffend "Appointmet of director or secretary" für die G-Ltd. wurden von Ing. GL und Dipl. Ing KG unterfertigt (AB Seite 263f).

Bereits mit Schreiben vom 13. März 2001 (AB Seite 255) teilte die C-Ltd. in B-House, London, mit weiterer Angabe der Adresse von PL in Oberösterreich, der G-Ltd. unter Angabe der Adresse "Attn. Dir. [Ing GL] in B-House, London, mit: "We hereby confirm the foundation of

the [G-Ltd.] at the Companies House Cardiff from the date, the amount of ATS 22.912,50 (including 17,5% tax) ist reaching our account Nr. [...], [C-Ltd.], Raika [...]".

Bei der Empfängerbank handelt es sich um dieselbe Raika in Oberösterreich, am Wohnort von PL, an die die Bw., jedoch mit anderer Kontonummer, die Zahlung der berufungsgegenständlichen S 1,721.475 für die angebliche Marktstudie bzw. Marktübersicht überwies (AB Seite 295).

Laut vorliegender Internetabfrage Company Appointments vom 17. April 2001 (AB Seite 246f) wurden Ing. GL und Dipl. Ing KG, jeweils angegeben mit ihren Wohnanschriften in Österreich, am 9. April 2001 als Directors bestellt. Frau RG (RG) und Herr CG wurden am 3. April 2001 als Directors bestellt und am 9. April 2001 wieder abgelöst.

Auf der vorliegenden Company Appointments sind weiters folgende Adressen angegeben:

G-Ltd.: B-House, London

Frau RG: B-House, London

Herr CG B-House, London

Laut Firmenbuchabfrage Companies House vom 26. Mai 2009 wurde die G-Ltd. am 3. April 2001 eingetragen und am 31. Juli 2007 gelöscht. Zum Datum der Abfrage wurde als Adresse der G-Ltd. S-House, London, angegeben. Auch in dieser Abfrage scheinen vorherige Anschrift der G-Ltd. nicht auf.

- Feststellungen zu Herrn PL:

Nach der Darstellung der Bw. war PL an der Erstellung der berufungsgegenständlichen zwei Marktstudien bzw. Marktübersichten beteiligt. Wie bereits festgestellt, scheint PL aus Oberösterreich mehrfach in der Korrespondenz der C-Mamagement-Ltd. und C-Ltd. auf.

Jeweils betreffend die C-Ltd. und PL fanden 2003 und 2004 Betriebsprüfungen und eine Hausdurchsuchung in Oberösterreich statt.

Der VwGH entschied im Erkenntnis vom 20.9.2006, 2005/14/0124, über eine Beschwerde gegen eine Berufungsentscheidung einer anderen Außenstelle des UFS und sprach aus, dass gegenüber PL., da dieser offiziell nicht Gesellschafter der ua. C-Ltd. war, keine Gewinnaus- schüttung zuzurechnen und keine Kapitalertragsteuer vorzuschreiben ist.

Dem Erkenntnis VwGH 20.9.2006, 2005/14/0124 ist zu entnehmen:

""Im Zuge einer Buch- und Betriebsprüfung bei dem in Österreich wohnhaften Beschwerdeführer [=PL] wurden umfangreiche Unterlagen beschlagnahmt. Dieses Material wurde im

Wege von Betriebsprüfungen beim Beschwerdeführer, bei der [C-Ltd.] und bei [einer anderen Limited] ausgewertet. Aus der Niederschrift vom 2. Juni 2004 über die Betriebsprüfung bei der [C-Ltd.] ergibt sich die Feststellung des Prüfers, dass der Beschwerdeführer seit 1999 für österreichische Anleger britische Kapitalgesellschaften (Private Companies Limited, "Limiteds") gegründet habe, die in Großbritannien nicht tätig sein sollten. Nach der Gründung seien die Anteile (shares) an diesen "Limiteds" an die österreichischen Investoren abgetreten worden. Zum Teil habe der Beschwerdeführer durch seine Firmen ([C-Ltd.], [die andere Limited], etc) die shares treuhändig für die österreichischen Anleger gehalten. Die [C-Ltd.] organisiere für diese "Limiteds" das Postservice (wöchentliche Weiterleitung der Briefe von Großbritannien nach Österreich), die Eingaben an das britische Firmenbuch, die steuerliche Vertretung, die Kontoeröffnung in Großbritannien und ähnliche Aufgaben.

Der Ort der Geschäftsleitung der C-Ltd. befindet sich in Österreich. Im Hinblick auf die in Österreich gelegene Geschäftsleitung seien die Betriebsergebnisse der C-Ltd. in Österreich zu besteuern. Diese Gesellschaft sei am 7. August 2000 gegründet und in das britische Firmenbuch eingetragen worden. Ihr Stammkapital betrage vier Pfund (aufgeteilt auf vier shares zu je ein Pfund). In Österreich sei die Gesellschaft nicht im Firmenbuch eingetragen, hier befindet sich aber der Ort der Geschäftsleitung. Seit 8. August 2000 sei der Beschwerdeführer "director" (und damit Organwalter) der Gesellschaft.""

Für den vorliegenden Fall ist von Bedeutung:

Im Zuge der Hausdurchsuchung wurde ein Musterbrief gefunden, in dem die C-Ltd. in B-House, London, mit weiterer Angabe von PL und einer Adresse in Oberösterreich im Briefkopf angibt: ""Sehr geehrte Damen und Herren! Um Ihnen einen noch besseren Service bieten zu können, haben wir uns entschlossen die Adresse des "Registered Office" zu verlegen. Alles in Zusammenarbeit mit [englische Firma] einem sehr renommierten Steuerberatungsbüro, welcher gleichzeitig als Ihr "Tax Agent" auftritt und alle Steuerfragen England betreffend für Sie erledigt. Ihre neue Firmen-Adresse in England lautet: C-House, Hert[fordshire]"".

Im Rest des Schreibens werden die (Zitat:) "sehr günstige" Erreichbarkeit der neuen Adresse in Hertfordshire von Bahnhof und Flughafen aus beschrieben und neue Dienstleistungen (Registration of Company: 840,00 englische Pfund, Registration of Company anonymous: 1,260,00 englische Pfund, existing Company incl. appointment Director: 1,650,00 englische Pfund usw.) laut einer gesonderten Informationsschrift mit Preisliste beworben.

Gegen PL (und die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer) ist über denselben Sachverhalt wie der vorliegenden Berufungsentscheidung ein gerichtliches Strafverfahren wegen § 33 FinStrG

anhängig und haben diese Personen am 25./26. Juli 2007 als Beschuldigte vor dem Untersuchungsrichter ausgesagt.

- Marktstudien bzw. Marktübersichten:

Es ist festzustellen, dass die Bw. betreffend der angeblichen Marktstudien bzw. Marktübersichten (im Folgenden nur mehr kurz Marktstudien genannt) mit zwei verschiedenen englischen Limited's, nämlich der C-Management-Ltd. und der C-Ltd., korrespondierte, die beide an derselben Adresse in B-House, London, ansässig waren, auf der auch anfangs die von ihnen beherrschte G-Ltd. domiziliert war.

Im Schreiben der C-Ltd. vom 1. Oktober 2001, mit dem der Bw. eine angebliche Marktstudie übersendet wurde, ist als Adresse C-House, London, angegeben, aber es existieren andere Schreiben der C-Ltd. mit der Adressangabe B-House, London, im Briefkopf. Es sind dies das Schreiben C-Ltd. vom 13. März 2001 (AB Seite 255), welches bereits im Zusammenhang mit der den beiden Gesellschafter-Geschäftsführern der Bw. zuzuordnenden G-Ltd. zitiert wurde, und der Musterbrief, der die neue Adresse der C-Ltd. in C-House, London, bekannt gab.

Weiters ist festzustellen, dass die C-Managenet-Ltd. der Bw. die beiden Rechnungen für die "Marktübersicht" Brasilien und Großbritannien bereits im Jahr 2000 legte und die Bw. diesbezüglich im bereits Jahr 2000 einen Aufwand von S 1,721.475,00 Gewinn mindernd ansetzte, eine Marktstudie laut Schreiben von einer anderen Gesellschaft, nämlich der C-Ltd. jedoch erst am 1. Oktober 2001 vorgelegt wurde. Die Bw. bezahlte das "Entgelt" S 1,721.475,00 bereits am 29./30. Mai 2001, somit fünf Monate vor Erhalt der angeblichen Marktstudie.

Der UFS fertigte im Zuge der Akteneinsicht bei der Staatenwaltschaft vollständige Kopien der beiden Marktstudien an.

Diese bestehen im Original aus zwei Mappen mit 287 (UK) und 497 Seiten (Brasilien), wobei auch leere Seiten und Rückseiten mitgezählt sind. Die Seitennummerierung wurde bei Gericht vorgenommen (dort bilden die beiden Mappen die ON 13 und 14, Band III und IV). Das Gericht vergab auch für die leeren Rückseiten Nummern, tatsächlich haben die beiden Marktstudien zusammen rund 370 Seiten an reinem Text.

Weiters kopiert wurden 14 Seiten des Schriftverkehrs zwischen Bw. und der C-Management-Ltd. (Auftragsschreiben ect.), die am Beginn der ersten Mappe abgeheftet sind (nach der Nummerierung des Gerichts sind das die Seiten 1 bis 25). Die Seiten 29 bis 50 (Powerpoint-Folien in Portugiesisch) sind lose in Klarsichtfolien abgelegt.

Die beiden Mappen haben folgendes Inhaltsverzeichnis (Mappe I Seite 1, Mappe II Seite 27):

Mappe I:		Seiten laut Inhaltsverzeichnis
I/1	Allgemeine Studie über Marktentwicklungen und Entwicklungen von Feuerfestmaterial	26
I/2	Übersicht der Stahlbetriebe in England	28
I/3	Allgemeine Marktsituation von Feuerfest-Material in England	6
I/4	Spezifischer Verbrauch von Feuerfest-Material in der englischen Stahlindustrie	3
I/5	Die "Krise" der Stahlindustrie – Europäisches Stahlmanagement	7
I/6	Developments in Steelindustrie [sic]	34
I/7	General Market Situation of Refractory Material in UK	7
I/8	General Study of Market Trends and Developments in Refractory Materials	26
I/9	Specific Refractory Material Consumption in UK's Steel Industry	3
I/10	[Bw.] Investitionen in die Zukunft 1	5
Mappe II:		Seiten gesamt
	Historico	
II/1	Refractory Material Companies (Internet Survey)	38
II/2	Survey of Brazilian Steel Industry and Developments in Refractory Materials	29
II/3	Steel Plants in brazil [sic]	17
II/4	Industrie [sic] Projects	34
II/5	Stahlfabriken in Brasilien	32
II/6	Marktübersicht der brasilianischen Stahlindustrie und die Entwicklung von Feuerfest-Material	31
II/7	Anbieter Feuerfest	32

- Zum Inhalt:

Mappe I:

I/1 Allgemeine Studie über Marktentwicklungen und Entwicklungen von Feuerfestmaterial:
 Abhandlung ohne Angabe eines Autors, Überschriften: Trends und Entwicklung bei Feuerfest-Material, 1. Einführung, 2. Spezifischer Verbrauch von Feuerfestmaterial in der Stahlindustrie, 3. Trends zu Tonerde Monolithen, 4. Feuerfest-Material mit Kohlenstoffzusatz, 5. Entwicklung

von Feuerfest-Material bezogen auf die verwendeten Rohstoffe, 6. Feuerfestmarkt und Vorschau, 7. Vorschau;

Feststellung UFS: Dieser Text über 26 Seiten enthält nur allgemeine Angaben ohne Bezug zu England (UK), das eigentlich Gegenstand der Marktstudie sein sollte. In Grafiken ist weder England noch Brasilien erwähnt, sondern nur USA, Japan, EU, Western Europe, NAFTA, Latin America, Eastern Europe/CIS, Asia/Pacific, "Others". Dieser Text ist die deutsche Fassung von Mappe I/8 (= englische Fassung) und überdies ident mit Mappe II/6, die sich eigentlich mit Brasilien beschäftigen müsste. Die Grafiken sind auf Englisch.

I/2 Übersicht der Stahlbetriebe in England: 4 Seiten Powerpoint-Folien von Stahl-Zentrum, der Rest besteht aus 18 Fotokopien des Buches "Iron an Steel Works of the World" und 5 Seiten mit Namen von Hüttenwerken in "Scotland, Nordengland, Ostengland, Westengland, Wales, Cornwall";

Feststellung UFS: Beim Stahl-Zentrum, von dem die 4 Seiten Powerpoint-Folien stammen, handelt es sich um eine virtuelle Holding der deutschen Stahlerzeuger, die sich zusammensetzt aus den Mitgliedern der Wirtschaftsvereinigung Stahl und den Mitgliedern des Stahlinsti-
tuts VDeh. Laut Wikipedia, Internetabfrage vom 28. Juli 2009, gibt das Stahl-Zentrum in regelmäßigen Abständen Publikationen ua. betreffend Stahlprognose und Marktberichte heraus. Die 4 Seiten Powerpoint-Folien (insgesamt 7 Folien) enthalten Zahlenangaben zur weltweiten Stahlerzeugung der Jahre 1997 bis 2001 (p = vorläufig) und zur Rohstahlerzeugung in Deutschland. Brasilien ist nur einmal als vorletztes der zehn größten Rohstahlerzeuger 2001 erwähnt. England ist an keiner Stelle genannt.

Das Buch "Iron ans Steel Works of the World", aus dem 18 Seiten Fotokopien vorliegen, erscheint in jährlichen Abständen und ist im freien Verkauf erhältlich. Laut Internet kostet zB die aktuelle Ausgabe 407,00 Pfund. Im Internet wurde zum Zeitpunkt 1. Februar 2002 die 14. Auflage dieses Buches für das Jahr 2001 zu einem Preis von 259,00 Pfund, mit CDROM 558,00 Pfund, nur CDROM 350,00 Pfund, besprochen. Im Internet wird im Zeitpunkt der vorliegenden Berufungsentscheidung die Ausgabe für das Jahr 1999 um 457,29 Pfund angeboten. In den in der Marktstudie einliegenden Fotokopien aus diesem Buch sind Stahlwerke alphabetisch mit vollständiger Erreichbarkeit und kurzen Produktangaben angeführt.

Die 5 Seiten von Hüttenwerken in England enthalten keine Angaben zur Erreichbarkeit wie vollständiger Adresse, Telefon, FAX, Internet etc., sondern nur (teilweise) ein Foto und allgemeine Angaben. Nach dem Text waren die meisten Werke bereits geschlossen. Es werden keine technischen Angaben zu den Werken sondern nur über deren Geschichte gemacht und die oberirdischen Förderanlagen und Bauwerke aus architektonischer Sicht

beschrieben (zB Zitat betreffen Grube Chatterly Whitfield: "ein einmaliges Ensemble"). Es ist weder ein Verfasser angegeben noch aus welcher Quelle (Buch, Internet) diese Seiten stammen.

I/3 Allgemeine Marktsituation von Feuerfest-Material in England: Abhandlung viereinhalb Seiten ohne Angabe von Autor oder Quelle;

Feststellung UFS: Dieser kurze Text von 4 ¼ Seiten enthält nur allgemeine Angaben ("Die Fluktuation des englischen Marktes von Feuerfest-Materialen war sehr groß.") mit einigen wenigen Zahlenangaben.

I/4 Spezifischer Verbrauch von Feuerfest-Material in der englischen Stahlindustrie: 2 Seiten Liste mit zehn Einträgen (Ladle Shrouds, Submerged Shrouds etc.) bezüglich Marktanteilen an Foseco;

Feststellung UFS: Bei Foseco handelt es sich um eine englische Gießereidienst-Gesellschaft. Dieser kurze Text enthält außer den 10 Einträgen einzig die lapidare Information, dass der jährliche Verbrauch von Feuerfestmaterial in England im Bereich von 200.000 Tonnen liegt und sich aufteilt in 40.000 Tonnen Import und 160.000 Tonnen inländischer Produktion und somit der Eigenanteil 80% betrage.

I/5 Die "Krise" der Stahlindustrie – Europäisches Stahlmanagement: 7 Seiten Abhandlung ohne Angabe von Autor oder Quelle, Überschriften: Wie eine Gemeinschaftsindustrie funktioniert, Gemeinschaftliches Vorgehen 1. und 2. Teil, Der neue Stahlkrisenplan der EG, Kapital 81 – ein Beispiel, Deutsche Stahlhändler für europäischen Stahlinismus (sic), Stahl-Runde, Die Tatsache, Das Stadttheater, Die Beteiligten, 70.000 Statisten;

Feststellung UFS: In diesem Text werden die "EG", die "BRD" und "Ministerpräsident Rau (SPD)" erwähnt. Im Text werden Vorgänge des Zeitraumes 1976 bis 1981 (Kartell der zwölf größten europäischen Stahlunternehmen, Überkapazitäten) bzw. 1975 (Preiskrieg) besprochen. Johannes Rau war 1978 bis 1998 Ministerpräsident des Landes Nordrhein-Westfalen. Beschrieben werden Verhandlungen mit der deutschen Gewerkschaft IG Metall. Demnach behandelt der Text Ereignisse aus (spätestens) 1981. Es ist nicht ersichtlich, welchen Wert dieser Text, der zwanzig Jahre zurück liegende Ereignisse mit Schwerpunkt in Deutschland ("BRD") beschreibt, im Jahr 2000 oder danach für die Bw. betreffend Marktstudien für England (oder Brasilien) haben könnte. Auf Befragen konnte Ing. GL in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht angeben, welchen Nutzen die Bw. aus dieser Abhandlung gezogen hätte.

I/6 Developments in "Steelindustrie": 3 Texte:

1. Strip Casting: Anticipating New Routes to Steel Sheet, a proposal to the AISI, Abhandlung auf Englisch, Autor angegeben (von einer Universität in den USA), 14 Seiten, Überschriften: Exekutive Summary, Introduction, Technical Issues, Direction of Research, Benefits of Programm, Goals, Objectives, Project Plan, Casting Plan, Processing and Charakterization, Schedule, Milestones and Deliverables;

Feststellung UFS: AISI ist der amerikanische Fachverband der Stahlindustrie, der auch Informationsbroschüren herausgibt. Die Fotokopie dieses Fachartikel ist nicht weiter aufbereitet oder bearbeitet.

2. Turbulent Flow in the Ladles: Abhandlung auf Englisch von zwei angegebenen Autoren aus Norwegen, 13 Seiten, Überschriften: Introduction, CFD Methodology, Assumptions, Results and Discussion, Summary;

Feststellung UFS: Dieser Artikel ist öffentlich zugänglich im Scandinavian Journal of Metallurgy, 2000, vol.29, n 2, pp. 71-80, erschienen. Auf die Frage in der Berufungsverhandlung, warum die Bw. für einen öffentlich zugänglichen Artikel bezahlte, gab Ing. GL an. "Wir bezahlen aus dem Grund, wie wir aus Internetabfragen zahlen, wie wir in unserem Schreiben vom 11. Juni 2004, Seite 6 unter Punkt 9, festgestellt haben."

3. Removal of Residual Elements in the Steel Ladle: Text auf Englisch von mehreren angegebenen Autoren, 2,5 Seiten;

Feststellung UFS: Der Text kündigt eine Studie an, nennt Ziele, Vorteile und Forschungsprogramm (Milestone, time to complete from Project start) und einen Zeitplan 0,5 bis 3 Jahre, enthält aber sonst keine weiteren Ausführungen und ist daher unvollständig.

I/7 General Market Situation of Refractory Material in UK: Abhandlung auf Englisch ohne Autor, 6 Seiten;

Feststellung UFS: Dieser Text enthält nur das Kapitel "General" mit allgemeinen Ausführungen ("The UK market for refractory products has fluctuated very much") mit einigen wenigen Zahlenangaben, weitere Kapitel fehlen. Es handelt sich um die englische Übersetzung von Mappe I/3 mit abweichender Setzung der Absätze.

I/8 General Study of Market Trends and Developments in Refractory Materials: Abhandlung auf Englisch ohne Autor, 25 Seiten, 1. Introduction, 2. Specific Refractory Consumption in the Steel Industry, 3. Trends in High Alumina Monoliths, 4. Trends in Carbon-Coating Basic Refractory, 5. Development of refractory products in terms of raw materials, 6. Refractory market and forecasts, 7. Outlook;

Feststellung UFS: Es handelt sich um die englische Fassung des Textes I/1, der überdies ident ist mit Mappe II/2. Dieser Text enthält keinerlei Bezug zu England oder Brasilien.

I/9 Specific Refractory Material Consumption in UK's Steel Industry: Refractory Consumption Overview in UK's Steel Industry, Liste in Englisch ohne Autor, 2 Seiten, 10 Einträge und Angabe in Prozent Marktanteil Foseco;

Feststellung UFS: Es handelt sich um den identen Text wie I/4. Bei I/4 sind die drei Sätze Text und die Aufzählungen 1 bis 10 in Deutsch.

I/10 Titel: "[Bw.] Investitionen in die Zukunft 1": 4 Seiten auf Briefpapier der Bw.:

Neue Betätigungsfelder: 1.) Kernbereich Feuerfesttechnik: Ausbau der bestehenden A-Kontakte, Ausbau der Produktion und der Vermarktung im Bereich der Feuerfestkleber und Spezialmassen, Suche nach neuen lukrativen Exklusivvertretungen; 2.) neue Märkte: Südamerika: Plus: einer der größten Märkte für Feuerfest, bereits Kontakte vorhanden (...), M), Minus: Sprache (Spanisch, Portugiesisch), Plus: Schiene der deutschen Kolonien könnte genutzt werden, Vorteile als Deutschstämmiger gegenüber Amerikaner, Engländer und Japaner; Nordamerika: Plus: großes Marktpotential, veraltete Industrie, Minus: keine Kontakte; Europa: Minus: Märkte von Zentraleuropa sind gut bekannt und daher bereits durch die Partner der Bw. abgedeckt, Plus: Offen und interessant sind noch England, Osteuropa – wenn die Neustrukturierung des Marktes beendet ist. 3.) Betätigungsfelder außerhalb der Feuerfesttechnik: Spezialmassen für Bau, Hobby und Industrie: Reparaturmassen für Stein, Beton Kunststoff "usw.", Verkauf durch Fachhändler für Baumärkte und Industrie, Produktion durch Mischanlage [am Firmenstandort der Bw.]; Designerartikel für den Garten – und Wohnbereich der gehobenen Preisklasse: Feuerpyramide, Gestaltungsobjekte; Finanzgeschäfte: Aktien, Firmenbeteiligungen, Risikobeteiligungen "usw.";

Schritte zur Umsetzung: 1.) Erstellung einer neuen CI (Corporate Identity) mit den Grundzügen der Bw.: Neuer Firmenkatalog, Erweiterung "der Kataloges" mit einer CD, Ab 2002 soll der Katalog und die Firmendarstellung ausschließlich in Form mehrerer CD's erfolgen: Firmenpräsentation allgemein, Prospekte, Datenblätter, Preise, Anwendungen Stahlwerke, Ofenbau, Bauteile "usw."; 2.) Marktanalyse: Information über folgende Schwerpunkte in der Schwerindustrie und Industrofenbau,: Auflistung von Verarbeiter, Produzenten, Systemlieferanten, Einzelhändler, Endverbraucher, mögliche Vertriebssysteme, Umsatzprognose, Preisanalyse, Umfeldkriterien; Schwerpunktländer "w.o." angeführt; 3.) Bau einer Mischanlage [am Firmenstandort]: zur Entwicklung neuer Massen, zum Mischen der ersten Kleinmengen (2-3 / Tag) um den Markteinstieg zu ermöglichen, als Referenzanlage für eventuellen Ausbau bei Partnerfirmen; 4.) Firmengründungen: Bei einem Joint-venture mit einem Handelspartner

sollte eine neue Firma der Bw. vorgeschoben werden, um die Bw. im Krisenfall nicht zu gefährden. Bei Finanzierungsgeschäften soll ebenfalls die neue Bw. aus den eben angeführten Gründen eingesetzt werden. Prüfung der Firmenart, der Haftung, des Firmensitzes, der Eigentumsverhältnisse, des steuerlichen Umfeldes;

Feststellung UFS: Bei dem unter 2.) Neue Märkte, Südamerika, als bereits bestehenden Kontakt genannten Unternehmen M handelt es sich um die M-S.A., von der die Powerpoint-Folien vom Beginn in Mappe II stammen.

Mappe II:

"Historico": 22 Seiten Powerpoint-Folien in Portugiesisch und die Visitenkarte eines Repräsentanten des brasilianischen Magnesitwerkes M-S.A.;

Feststellung UFS: Laut Angaben von Ing. GL in der Berufungsverhandlung gab die Bw. die Folien in die Mappe, weil sie mit diesen Unternehmen "zu tun gehabt" habe. Die Bw. selbst gab in der Mappe I/10 die M-S.A. als "bereits bestehenden Kontakt" an. Dipl. Ing KG, weiterer Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw., gab in seiner Einvernahme als Beschuldigter gemäß § 33 FinStrG am 26. Juli 2007 vor dem Untersuchungsrichter an, dass Ing. GL bereits frühere Kontakte zur Branche in Brasilien hatte und die Bw. im Vorfeld von einem anderen Unternehmen beauftragt wurde, Mitarbeiter des brasilianischen Unternehmens M auf dem Feuerfestsektor auszubilden. Der Kontakt zur M-S.A. bestand somit bereits vor Erstellung der angeblichen Marktstudien.

II/1 Refractory Material Companies (Internet Survey): Internetausdrucke des Portals Brazil.Mercomfil vom 3. September 2001: 5 Seiten Refractory Materials Companies, 1 Seite Refractory Brick Companies, 15 Seiten Insulation Material Companies, weiters zwei Seiten Firmeinformation über das brasilianische Magnesitwerk der erwähnten Visitenkarte (M-S.A.), 12 Ausdrucke von den Homepages dreier brasilianischer Unternehmen (englisch und portugiesisch);

Feststellung UFS: Alle 21 Seiten Internetausdrucke des brasilianischen Suchportals enthalten außer Firmennamen (Legal Name, Trade Name) und Angabe der Stadt keine weiteren Informationen, insbesondere keine Adressen (weder postalisch noch Internet), keine Telefon- oder FAX-Nummern, sodass die Erreichbarkeit der dort genannten Unternehmen nicht gegeben ist.

II/2 Survey of Brazilian Steel Industry and Developments in Refractory Materials, auf Englisch ohne Angabe von Autor oder Quelle;

Feststellung UFS: Nur ein Text in Englisch im Umfang von nur einer halben Seite (Seite 141) nimmt auf Brasilien Bezug ("Brazil's Industrial minerals-markets and supply") und trägt die

Verfasserangabe "Industrial Minerals, No. 407, Chemical business netbase" in London. Der kurze Text enthält in 5 Absätzen Mengen- und Prozentangaben. Diese halbe Seite weist ein anderes Schriftbild (Buchstabengröße, Absatz- und Zeilenabstand) auf als der restliche Text und wurde hineingelegt, ohne dass der restliche Text auf diese halbe Seite Bezug nimmt. Auch in der Inhaltsangabe Seite 135 (Table of contents) scheint diese halbe Seite nicht auf. Bei "Part 3 Steel Plants in Brazil" laut des genannten "Table of contents" handelt es sich um Mappe II/3, dazu siehe unten. Der restliche Text ist ident mit Mappe I/8. Auf die obigen Feststellungen des UFS wird verwiesen.

II/3 Steel Plants in Brazil: allgemein gehaltene Abhandlung ohne Angabe von Autor oder Quelle auf Englisch, 16 Seiten, The Brazilian Steel Industry an Economy – At Home and Abroad, Überschriften: Brazil's Steelworks, The Domestic Market, Foreign Trade, Quality and Productivity, Social Policies, Environmental Management, Recycling, Energy;

II/4 "Industrie" Projects: kurze Abhandlung ohne Angabe von Autor und Quelle auf Englisch jeweils nur rund 1 1/2 Seiten, insgesamt 25 Seiten, in Bezug auf industry projects werden südamerikanische Stahlwerke beschrieben, Adressen oder deren Erreichbarkeit sind nicht angegeben;

Feststellung UFS: Das Layout mit Balkenüberschrift und Länderflagge deutet darauf hin, dass es sich um Internetausdrucke oder Kopien aus einem Buch (Nachschlagewerk) handelt. Behandelt werden Stahlwerke in Brasilien (5 Stück) und in der Überzahl aus Mexiko (6 Stück), Venezuela und Chile (je 1 Stück), obwohl diese Länder nicht Gegenstand der angeblichen Marktübersicht sind. Seite 235 des Gerichtsaktes enthält eine Fehlzeile, die nur aus Sonderzeichen besteht, wie es bei Internetausdrucken vorkommt.

Die Mappe II/4 enthält weiters 8 Seiten aus dem Buch "Iron and Steel Works of the World", Auf die Feststellungen des UFS zu diesem Buch (oben Mappe I/2) wird verwiesen.

II/5 Stahlfabriken in Brasilien;

Feststellungen UFS: Dieser Text ist die deutsche Fassung des Textes II/3 nur mit den selben Grafiken auf Englisch.

Weiters enthält Mappe II/5 dieselben 8 Seiten aus dem Buch "Iron and Steel Works of the Wordl" wie in II/4 und Refractory Material Companies mit denselben 5 ersten Seiten Internetausdrucke wie aus II/1.

II/6 Marktübersicht der brasilianischen Stahlindustrie und die Entwicklung von Feuerfest-Material;

Feststellungen UFS: Es handelt sich um die Übersetzung des Textes II/2 einschließlich der Seite "Brasiliens Industriemineralien – Märkte und Vertrieb" mit der Verfasserangabe "Industrie-Mineralien, No. 407, Chemical business netbase industrial minerlas (London) 06/08/2001". Der Rest ist die deutsche Übersetzung des identen Textes wie aus Ordner I/8, am Beginn nur mit geringfügig abgewandelten Seitenumbruch, mit denselben Grafiken, nur in Englisch. Auf die Feststellungen des UFS zu Mappe I/1, I/8 und II/2 wird verwiesen.

II/7 Anbieter Feuerfest;

Feststellungen UFS: Es handelt sich wiederum um dieselben Internetausdrucke vom 3. September 2001 und dieselben Firmeninformation (Homepages) wie in II/1

Auf Grund des oa. Inhaltes ist festzustellen, dass es sich bei den beiden angeblichen Marktstudien um einen von der Bw. vorgetäuschten Aufwand handelt.

Für diese Beurteilung ist wesentlich, dass ein vom Umfang her großer Teil der angeblichen Marktstudien in Englisch und in Deutsch doppelt abgelegt sind, um einen größeren Inhalt vorzutäuschen, keinerlei Bezug zu den angeblich behandelten Ländern England und Brasilien aufweisen und überdies inhaltlich in beiden Studien ident sind (Mappe I/1 = Mappe I/8 = Mappe II/2 = Mappe II/6). Es ist festzustellen, dass es sich beim genannten Text keinesfalls um eine "allgemeine Einleitung" handelt, wie Ing. GL in der Berufungsverhandlung angab. Zur Täuschung des fremden Lesers wurde der identen Text in Mappe I als allgemeine Studie und in Mappe II als Marktübersicht der brasilianischen Stahlindustrie präsentiert. Dass beim identen Text in beiden Mappen ein anderer Seitenumbruch vorgenommen und teilweise (am Beginn) die Absätze anders gesetzt wurden, geschah ebenfalls zur Täuschung des fremden Lesers und sollte den groben inhaltlichen Mangel der angeblichen Marktstudien verschleiern. Von den rund 370 Seiten (gesamt) der beiden angeblichen Marktstudien macht allein der identen Text in Englisch und Deutsch rund 110 Seiten aus.

Weiters bestehen insgesamt rund 70 Seiten aus Internetausdrücken frei zugänglicher Portale und Fotokopien aus dem frei zugänglichen Nachschlagewerk "Iron and Steel Works of the World". Die Fotokopien aus dem genannten Nachschlagewerk und Internetausdrucke aus den frei zugänglichen Portalen wurden überdies, um einen größeren Umfang vorzutäuschen, in Mappe II mehrfach abgelegt (Nachschlagewerk II/4 und II/5, Internetportale II/1, II/5 und II/7).

Zumindest ein Fachartikel mit 13 Seiten wurde nachweislich in einer öffentlich zugänglich Zeitschrift veröffentlicht (Mappe I/6, Scandinavian Journal of Metallurgy). Dieser und die anderen Fachartikel (siehe obige Feststellungen des UFS zu den einzelnen Mappen) wurden

vom Ersteller der angeblichen Marktstudien nicht bearbeitet oder aufbereitet, sodass außer der Anfertigung von Kopien keine weitere Leistung feststellbar ist.

Auch beim restlichen Text der beiden angeblichen Marktstudien ist nicht erkennbar, welchen Wert er für die Bw. hätte und wurde dieser nur produziert um einen Aufwand der Bw. vorzutäuschen.

Auch sind die Internetausdrucke ohne Angabe der Erreichbarkeit der Firmen unbrauchbar und hätte ein ordentlicher Kaufmann dafür nichts bezahlt.

Ein ordentlicher Kaufmann hätte auch nicht S 1,7 Mio. für Fotokopien aus dem öffentlich zugänglichen Nachschlagewerk "Iron and Steel Works of the World" bezahlt, das im Jahr 2000/2001 rund 260,00 Pfund (mit CDROM rund 560,00 Pfund) gekostet hätte. Die Leistung des Erstellers der angeblichen Marktstudien bestand einzig darin, die Fotokopien vorzulegen, eine Bearbeitung oder Aufbereitung des Inhaltes erfolgte nicht.

Eine Verwertbarkeit der angeblichen Marktstudien für Zwecke der Bw. konnte nicht nachvollzogen werden.

Der Inhalt der beiden angeblichen Marktstudien rechtfertigt keinesfalls den Preis von gesamt S 1.721.475,00 und es stellen die Marktstudien einen vorgetäuschten Aufwand zur Schaffung einer nicht vorhanden Ausgabenposition zur Verringerung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer des Jahres 2000 dar.

Die Bw. setzte den Aufwand bereits im Jahr 2000 in Form einer Rückstellung an.

Die Zahlung erfolgte mit Banküberweisung am 29./30. Mai 2001. Laut einem Begleitbrief (AB Seite 231) wurde eine angebliche Marktstudie am 1. Oktober 2001 an die Bw. übersendet. Demgegenüber sagte Ing. GL in der Berufungsverhandlung aus, "wir haben Übergabe der Marktstudie 2000 vermerkt". Wie bereits festgestellt, stammen die Internetabfragen in der angeblichen Marktstudie Mappe II (betreffend Brasilien) vom 3. September 2001, wurden somit fünf Monate nach der Zahlung getätigten.

Den drei Rechnungen der C-Management-Ltd. vom 18. Oktober 2000 (zwei Rechnungen AB Seite 243 und 244) betreffend eine "market survey brazil" über 42.500,00 Pfund und vom 22. Dezember 2000 (AB Seite 245) betreffend "consulting fee, translation, market information United Kingdom" ist nicht zu entnehmen, dass die beiden angeblichen Marktstudien (UK und Brasilien) auch übergeben worden wären. In diesem Zusammenhang ist auf den bereits genannten Begleitbrief der C-Ltd. vom 1. Oktober 2001 (AB Seite 231) zu verweisen, der die Übergabe "einer erstellten Markstudie" ausdrücklich nennt.

Für die Beurteilung als vorgetäuschter Aufwand ist jedoch der oben festgestellte mangelhafte Inhalt und die Nichterfüllung der Punkte des Angebotes (siehe unten) maßgeblich, sodass es für die Einschätzung des UFS keinen Unterschied macht, ob die angeblichen Marktstudien – unter Umständen teilweise bzw. ohne Ergänzungen – im Jahr 2000 oder später übergeben wurden.

Der Preis der angeblichen Marktstudien von rund S 1,7 Mio. beträgt mehr als das Dreifache des Jahresgewinnes S 511.929,12 laut Jahresabschluss der Bw. für 2000 einschließlich des vorgetäuschten Aufwandes.

	S
Gewinn laut Rechnungsabschluss mit Marktstudien	511.929,12
Aufwand Marktstudien	<u>1.721.475,00</u>
	2.233.404,12

Die beiden angeblichen Marktstudien erfüllen in keinem Punkt das Angebot (siehe oben, Mappe II, Seiten 7, 11, 13 und 17). Dabei ist unerheblich, ob ein Meeting bei der Bw. bei Übergabe (Punkt 11 des Angebots) und eine Abschlussbesprechung vier Wochen nach Übergabe (Punkt 12) stattgefunden hat, da diese beiden Punkte wegen des grob mangelhaften Inhaltes der angeblichen Marktstudien nichts am vorgetäuschten Aufwand geändert hätten.

Die Aussage von Ing. GL in der Berufungsverhandlung, das Angebot wäre so gewesen, wie die Bw. die Marktstudien "gerne hätte[n]", zeigt deutlich, dass es sich um einen vorgetäuschten Aufwand handelt. Ein ordentlicher Kaufmann hätte keinen verbindlichen Auftrag über Marktstudien um einen vereinbarten Gesamtpreis von 77.000,00 Pfund gegeben wie im Schreiben der Bw. vom 4. Mai 2000 (AB Seite 225) und dann im Mai 2001 den erheblichen Betrag von S 1,7 Mio. vor Erhalt der vollständigen Studien (die Mappe II enthält Internetabfragen vom September 2001) und bei Überschreiten des in der Bestellung genannten Abgabetermins Oktober 2000 bezahlt und obendrein akzeptiert, dass keiner der 19 Punkte (einschließlich aller Unterteilungen) des Angebots erfüllt sind.

Im Bestellschreiben nahm die Bw. ausdrücklich auf das Schreiben der C-Management-Ltd. vom 11. April 2000 Bezug, in dem diese das zitierte Anbot stellte (Mappe II Seite 5). Laut schriftlicher Bestellung der Bw. vom 4. Mai 2000 hätte die Bezahlung erst "nach Prüfung der Studie" erfolgen sollen. Diese Prüfung der vollständigen Mappe II mit Internetabfragen vom September 2001 konnte unmöglich im Zeitpunkt der Zahlung im Mai 2001 erfolgt sein.

Ein ordentlicher Kaufmann hätte schließlich über eine ausländische Gesellschaft (englische Limited mit Adresse in London) Erkundigungen eingezogen und dabei über das örtliche Firmenbuch (Companies House) erfahren, dass die C-Management-Ltd. im Zeitpunkt der

schriftlichen Auftragserteilung am 4. Mai 2000 mit einem Volumen von erheblichen S 1,7 Mio. rechtlich nicht existent war, da die Eintragung erst am 25. Oktober 2000 erfolgte.

Auch aus dieser Vorgangsweise der Bw. ergibt sich, dass es sich um einen vorgetäuschten Aufwand zur Reduzierung der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer handelt.

- Zeugenaussage PL:

Herr PL wurde von der Bw. stellig gemacht und sage auf deren Ersuchen hin als Zeuge aus. PL ist Beschuldigter in einem gerichtlichen Strafverfahren nach § 33 FinStrG über den selben Sachverhalt wie der vorliegenden Berufungsentscheidung.

PL wollte über Nachfrage des Referenten keine konkreten Angaben zu den angeblichen Tätigkeiten der an den Marktstudien beteiligten Personen machen. Nicht ersichtlich ist, warum sich PL nicht vor seiner Zeugenaussage vor dem UFS die angebliche "Rückversicherung" von dem unbekannten Mann aus dem "Bereich der Voest Alpine Tech" besorgte und den Umfang der Tätigkeit von CG "aus heutiger Sicht nicht mehr genau verifizieren" könne. PL wurde von der Bw. selbst als Zeuge zu Verhandlung mitgebracht. Es ist davon auszugehen, dass PL vom Thema seiner Befragung, den beiden angeblichen Marktstudien, Bescheid wusste. Das Verweisen auf eine erst einzuholende "Rückversicherung" oder ein späteres "Erheben" der Tätigkeit von CG sind als ausweichende Schutzbehauptungen, die der Verfahrensverzögerung dienen sollten, zu beurteilen. Gleiches gilt für angebliche Verbesserungswünsche der Bw.

Auf die Frage des als weiteren steuerlichen Vertreters der Bw. einschreitenden Rechtsanwaltes gab PL an, es seien "auf alle Fälle" Verbesserungswünsche erfüllt worden. Auf die Nachfrage des Referenten welche konkreten Wünsche dies gewesen wären, gab PL ausweichend an. "Die geforderten, ich kann mich heute nicht mehr an die exakten Verbesserungen erinnern, aber hätten wir nicht verbessert, wäre sicher nicht gezahlt worden".

Dass PL keine Angaben machen wollte, ist darauf zurückzuführen, dass er persönlich in die Schaffung des vorgetäuschten Aufwandes verwickelt ist. Von Ing. GL wird er als Ansprechpartner der Bw. bezeichnet.

Eine Übersetzung der Unterlagen von Deutsch auf Englisch (eine angebliche Leistung laut Aussage von PL in der Berufungsverhandlung) geschah zu dem Zweck, einen größeren Umfang der angeblichen Marktstudien vorzutäuschen. Die Bw. ist ein österreichisches Unternehmen und die Unterlagen laut vorgelegter Mappe I und II sind nach ihrem festgestellten Inhalt keinesfalls geeignet, im Ausland, zB gegenüber künftigen Geschäftspartnern, auf Englisch vorgelegt zu werden. Eine Übersetzung von Deutsch ins Englische erscheint auch im

Zusammenhang mit Herrn CG nicht nachvollziehbar, zumal dieser in seinem Lebenslauf, der auch von der Bw. vorgelegt wurde, angibt: "Good working knowledge of German".

Den allgemein gefassten Angaben von PL über angebliche Arbeiten anderer Personen, wie zB dass Herr WC "die Marktentwicklungspotentiale in diversen Ländern" gemacht haben soll, konnte nicht gefolgt werden, zumal den Mappen I und II konkret verwertbare Ausführungen über Marktentwicklungspotentiale in England und Brasilien nicht zu entnehmen sind.

Dass die beiden angeblichen Marktstudien für die Bw. nicht verwertbar waren, liegt nicht am Einschreiten des FAes, wie Ing. GL in der Berufungsverhandlung angab, sondern an dem vom UFS festgestellten grob mangelhaften Inhalt und daraus folgend dem Umstand, dass es sich um einen vorgetäuschten Aufwand handelt.

Unerheblich ist, dass PL und Ing. GL in der Berufungsverhandlung auf Frage des steuerlichen Vertreters (Rechtsanwalt) angaben, dass kein Rückfluss des Geldes stattgefunden habe. Es gehört zum Wesen des vorgetäuschten Aufwandes, dass zwar die Bezahlung offen dokumentiert wird (im vorliegenden Fall durch Banküberweisung), ein Rückfluss oder eine andere Verwendung der Geldmittel – allenfalls nach Abzug einer "Provision" für den offiziellen Zahlungsempfänger - verheimlicht werden.

Der Hinweis von Ing. GL in der Berufungsverhandlung auf seine Schreiben vom 19. Jänner 2004 und 11. Juni 2004 entkräften nicht die Feststellung eines vorgetäuschten Aufwandes.

Rechtlich folgt:

Die S 1,721.475,00 stellen als vorgetäuschter Aufwand keine durch den Betrieb veranlasste Ausgabe iSd § 4 Abs. 4 EStG 1988 dar und vermindern daher nicht den Gewinn der Bw.

Die Nichtanerkennung der S 1,721.475,00 stützt sich auf § 4 Abs. 4 EStG 1988.

Für die Annahme einer verdeckter Ausschüttung gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 fehlen Feststellungen des FAes über einen Zufluss (Vorteilszuwendung) der S 1,721.475,00 (oder eines Teilbetrages davon) an einen oder mehrere Gesellschafter der Bw.

Für die S 1,721.475,00 war daher keine Kapitalertragsteuer vorzuschreiben. Der Haftungs- und Kapitalertragsteuerbescheid gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für das Jahr 2001 war daher ersatzlos aufzuheben.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Umsatzsteuer 2000:	S
Erlöse gesamt laut Erklärung	10.975.313,41

Voyager	20.833,33
Erlöse gesamt laut UFS	10.996.146,74
Erlöse 20% laut Erklärung	10.393.615,73
Voyager	20.833,33
Erlöse 20% laut UFS	10.414.449,06
Körperschaftsteuer 2000	S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Erklärung	863.069,00
Marktstudie	1.721.475,00
Differenz Voyager laut UFS	20.833,33
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut UFS	2.605.377,33
Kapitalertragsteuer 2000:	S
Voyager	20.833,33
brutto	25.000,00
33,33%	8.332,50
Umrechnung in Euro:	S €
Umsatzsteuer 2000 Zahllast:	688.236,00
festgesetzte Körperschaftsteuer 2000:	857.528,00
Kapitalertragsteuer 2000:	8.333,00
	50.016,06
	62.318,99
	605,58

Beilage: 2 Berechnungsblätter: Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2000

Wien, am 11. August 2009