



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch St., vom 7. Oktober 1996 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten vom 13. September 1996 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und Sachbescheide hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 1992 und 1993, Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages für das Jahr 1992 und Gewerbesteuer für das Jahr 1993 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1992 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheid-spruches.

Die Bescheide hinsichtlich Körperschaftsteuer für das Jahr 1993, Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages für das Jahr 1992 und Gewerbesteuer für das Jahr 1993 bleiben unverändert

### Entscheidungsgründe

Vorbemerkung:

Als Reaktion auf einen ho. Mängelvorhalt wurde von der bw. Gesellschaft die Berufung entsprechend konkretisiert, sodass nicht nur, wie vom Finanzamt in der Berufungsvorlage ausgewiesen wurde, Sachbescheide angefochten sind, sondern auch die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich dieser Sachbescheide. Weiters wurde auch gegen

---

den Haftungs – und Abgabenbescheid hinsichtlich Kapitalertragsteuer für das Jahr 1993 berufen. Diese Berufung wird unter der GZ RV/353 – W/06 bearbeitet.

Darstellung des Verwaltungsgeschehens:

Die berufungswerbende Wirtschaftstreuhand GmbH (Bw.) wendet sich im gegenständlichen Berufungsverfahren gegen die aufgrund der nachstehend dargestellten Prüfungsfeststellungen erlassenen Bescheide, die einen für das Jahr 1992 unter dem Titel "Beratungsleistungen" zugunsten der H. in Höhe von S 1,010.000 als Betriebsaufwand verbuchten Betrag und einen weiteren des Jahres 1993 in Höhe von S 100.000 für den Erwerb eines Organisationshandbuches nicht als Betriebsaufwand berücksichtigten.

Im Zuflussjahr 1993 erfolgte hinsichtlich dieser nicht als Betriebsausgabe anerkannten Zahlungen eine Zurechnung als verdeckte Ausschüttung zugunsten der damaligen Gesellschafter Mag. ES. und Mag. HZ. zu je 50%.

Aus dem Bericht gemäß § 150 BAO ist hiezu Nachfolgendes zu entnehmen:

Zu Tz. 35: Diese o. a. Nichtanerkennung führte - neben anderen, nicht strittigen Prüfungsfeststellungen – zur Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Körperschaft – und Gewerbesteuer für die Jahre 1992 und 1993.

Zu Tz. 22: Detailausführungen zu den strittigen Gewinnzurechnungen:

Vom Prüfer wurde vorerst auf Prüfungsfeststellungen anderer Finanzämter von mit der Bw. "verbundenen Gesellschaften" hingewiesen, woraus sich ergeben habe, dass derartige Aufwendungen in der gesamten "G." - Gruppe als üblich festgestellt wurden, es sich bei der H. und bei der GZ.; genaue Bezeichnung: GTB. (Empfängerin der Vergütungen für das Organisationshandbuch) um Schweizer Domizilgesellschaften handle, deren Geschäftstätigkeit im Ausland ausgeübt werde. Als Verwaltungsrat bei der GZ. fungierte Herr Si. , der neben Herrn F. auch bei der H. eine derartige Funktion ausübte.

- Aufwendungen zugunsten der H.:

Die 1992 (nicht, wie im Bericht ausgewiesen, 1993) als Betriebsaufwand geltend gemachten S 1,010.000 stellten die Vergütung für ein Sanierungskonzept betreffend die von der "G." erworbene Steuerberatungskanzlei "M." (nun die der Bw.) dar, das von der H. erstellt worden sei, was aus einem dem Finanzamt vorgelegten Ordner mit dem Titel SanierungA. zu bescheinigen versucht wurde.

In diesem Ordner sind u. a. Abschriften des Anlagenverzeichnisses, diverse Umsatzanalysen, Vertragskopien und Ähnliches enthalten. Den überwiegenden Teil des Ordners füllen Kopien von Adresskarteien der "M." – Klientel aus. Die ersten 4 Seiten in diesem Ordner sowie die gegen Ende abgehefteten Seiten 5 bis 20 weisen am Seitenkopf geweils die H. als Ersteller aus.

Für die H. sollen die Herren F. und Si. tätig gewesen sein. Im Prüfungsbericht wurde hervorgehoben, dass diese unter "Sonstige Maßnahmen" empfohlen haben, mit der Sparkasse A. eine Vereinbarung betreffend Zinsenstopp für den Zeitraum der Sanierung zu treffen. Kontaktperson bei der Sparkasse A. sei deren Direktor, Herr Fr., gewesen. Anlässlich einer Rücksprache bei der Sparkasse habe sich herausgestellt, dass dort die H. und deren Vertreter unbekannt sind. Weiters wurde ausgeführt, am 11. 8. 1992 sei ohne Steuerung des Kanzleiablaufes diese im "Ruhezustand" besichtigt und dabei Auskünfte der Herren M., S. und Z. erteilt worden. Herr AM., der ursprünglich erklärt hatte, Leute von der H. seien im Rahmen der gesetzten Sanierungsmaßnahmen in seiner Kanzlei gewesen, hat diese Aussage am 2. 7. 1996 im Rahmen einer Selbstanzeige widerrufen.

Er gab zu Protokoll, von den Gesellschaftern der Bw. am 20. 3. 1996 (Datum der Schlussbesprechung) aufgefordert worden zu sein, bei etwaigen Rückfragen des Finanzamtes anzugeben, die Fa. H. und deren obgenannten Mitarbeiter zu kennen. Herr M. führte weiters aus, seine (ursprünglich konträre) Aussage sei unter dem "erpresserischen Druck" der Gesellschafter der G. zustandegekommen. Als Beweismittel hiezu legte er eine zerrissene und wieder zusammengesetzte Zahlungsbestätigung über S 700.000 vor, die er für den Verkauf seiner Kanzlei in Mü. "schwarz" erhalten habe. Herr S. soll anlässlich des Gespräches am 20. 3. 1996 angedeutet haben, über eine Kopie dieser Zahlungsbestätigung zu verfügen. Die Zahlungsbestätigung, datiert mit 30. 1. 1993, sei mit den Unterschriften der Herren AM., Me., Ma. und He. versehen.(Anm.: Die drei letztgenannten Herren fungierten als leitende Funktionäre der mit der Bw. "verbundenen" "GV."). Des Weiteren legte Herr M. ein Kuvert vor, in dem man ihm seinerzeit das Original der Zahlungsbestätigung ausgehändigt und einen Zettel, auf dem man ihm die Namen "H.", Si. und F. aufgeschrieben habe. Er gab weiter zu Protokoll, dass zum Zwecke der Sanierung im Jahre 1992 von den Herren S. und HZ. der Vorschlag unterbreitet worden sei, den Vermögensüberhang aus dem Verkauf der Kanzlei in Mü. in Höhe von etwa S 1,2 Mio. als Beratungshonorar einer Schweizer Firma zuzuführen. Ihm seien die Übergabe dieses Betrages abzüglich eines Abzuges für Spesen von etwa 15 – 18% versprochen worden. Tatsächlich seien ihm die obenwähnten S 700.000 ausgehändigt worden.

Die StG. (= die Bw.) habe der EM. in Mü. am 27. 11. 1992 S 1,296.000 für die Zurverfügungsstellung von Mitarbeitern und Beratungsleistungen in Rechnung gestellt. Der Bw. wiederum seien von der H. . S 1,010.000 in Rechnung gestellt worden.

- Aufwendungen für ein Organisations – und Buchhaltungshandbuch

Anlässlich der durch das Finanzamt L. durchgeföhrten Prüfung bei "G." – Firmen sei festgestellt worden, dass die dort verwendeten Organisationshandbücher mitunter sehr banalen Inhaltes sind (etwa: "wie telefoniert die Sekretärin", "wie grüßt die Sekretärin", "wann wird Kaffee serviert") In diesen Handbüchern befinden sich Fotokopien österreichischer

Fachliteratur. Ein vom Gesellschafter S. im Jahre 1991 verfasstes und anlässlich eines Seminaires an die Teilnehmer verteiltes Handbuch sei in weiten Teilen ident mit einem Buchhaltungshandbuch, das von der Schweizer Firma C. erstellt worden sei. Es sei anzunehmen, dass es von Herrn S. in den Jahren 1991 bis 1993 überarbeitet und ergänzt, jedoch keinesfalls von C. oder H. erstellt worden sei. Das von der Bw. erworbene Handbuch, für dessen Erwerb von der GZ. S 100.000 als Betriebsausgabe geltend gemacht wurden, sei offensichtlich gleichen Ursprungs.

- Schlussbemerkungen des Prüfers:

Zum Sanierungskonzept:

Die Herren Si. und F., die laut Rechnung vom 26. 11. 1992 zehn Monate zum Zwecke der Sanierung der Kanzlei M. tätig geworden seien, dürften die zu sanierende Kanzlei nie besichtigt haben. Sie hatten weder Kontakt zu Herrn M. noch zu seinen Mitarbeitern. Trotzdem werde in ihrem Sanierungskonzept u. a. auf den hohen Unternehmensbezug der Mitarbeiter verwiesen, nehmen sie detailliert zum Kanzleiallauf Stellung, beurteilen die Beratungsmethoden des Herrn AM. und beziehen sich auf persönliche Gespräche mit dem Betriebsinhaber, die nach dessen niederschriftlicher Aussage niemals stattfanden.

Zu den Buchhaltungshandbüchern:

Diese seien größtenteils offenbar von Herrn S. erstellt worden und wurden wiederholt von Schweizer Firmen diversen österreichischen "G." - Kanzleien zu namhaften Beträgen in Rechnung gestellt.

Zusammenfassend wurde festgestellt, dass Leistungen der H. und der GZ. gegenüber der Bw. aufgrund der zutage gekommenen Fakten nur vorgetäuscht sein konnten, somit die hiefür in Rechnung gestellten Beträge verdeckte Gewinnausschüttungen zugunsten ihrer Gesellschafter darstellten.

Kurzfassung der Stellungnahme der Bw. vom 23. 8. 1996 zur Niederschrift mit Herrn M. vom 23. 8. 1996 (GZ 1996/226)

Das Gutachten der H. wurde von Z. und S. als Geschäftsführer der Bw. in Auftrag gegeben. Herr M. wurde in die Gutachtenerstellung nicht einbezogen, da die Kontakte ausschließlich zwischen den Herren Si., F., Z. und S. erfolgten.

Anlässlich einer am 20. 3. 1996 vor der Schlussbesprechung durchgeföhrten Vorbesprechung mit dem selben Personenkreis (seitens der Finanzverwaltung Herr AMa. und der Prüfer, seitens der Bw. die Herren T. als weiterer Geschäftsführer der Bw., Z. und S.), waren die erforderlichen Unterlagen zum Nachweis der Betriebsausgaben betreffend den Gutachtensaufwand Gesprächsthema. Anschließend fand ein Gespräch zwischen den Herren M., T., Z. und S. statt. Im Verlaufe dieses Gespräches wurde Herrn M. mitgeteilt, dass eine der Prüfungsfeststellungen die Abzugsfähigkeit des gegenständlichen Gutachtensaufwandes

betrifft. Herr M. fragte sodann, wer die ihm nicht bekannten Ansprechpartner der H.. sind.

Herr Z. hat diese sodann auf einem Zettel vermerkt.

Herr M. hat im Rahmen der Verhandlungen über den Erwerb seiner Steuerberatungskanzlei verlangt, dass ihm ein Betrag von S 700.000 bar übergeben werde, da er diesen für seine Sanierung benötige.

Die Übergabe des Barbetrages erfolgte am 30. 1. 1993 in der GTW.. Dieser Barbetrag stamme aus dem Privatvermögen von Z. und S.. Zur Dokumentation wurde im Beisein von drei Zeugen eine Zahlungsbestätigung ausgefertigt. Nach endgültiger Abrechnung sei diese Herrn M. rückgegeben worden.

Letztlich wurde die Einvernahme von Herrn T. hinsichtlich weiterer Vorwürfe seitens Herrn M. beantragt.

Relevante Berufungsausführungen (Anbringen vom 7. 10. 1996, GZ 1996/312)

Punkt 1.: Die Bw. wendet sich dagegen, dass auf Prüfungsfeststellungen in anderen Verfahren Bezug genommen wurde, da eine individuelle Sachverhaltsfeststellung des Finanzamtes durchzuführen gewesen wäre.

Punkt 2. und 4. Der Begriff "Domizilgesellschaft" sei falsch interpretiert worden, da für den hier maßgeblichen Kanton eine Domizilgesellschaft nur im außerkantonalen Besitz stehen müsse.

Punkt 5. Zu den Aufwendungen für ein Organisations – und Buchhaltungshandbuch

5. 1. Es wurde auf die Feststellungen des Finanzamtes L. verwiesen. Dort wurde bereits dargelegt, dass ein Handbuch im Sinne der Qualitätsrichtlinien auch die banalsten Vorgänge eines Unternehmens darstellen müsse, um den ISO – Normen zu entsprechen.

5. 2. Dass in den Handbüchern österreichische Fachliteratur Verwendung fand, sei wohl kein Grund dafür, den Aufwand hiefür nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen. Österreichische Fachliteratur sei allgemein erhältlich und auf Befragen von Herrn F. bzw. den bearbeitenden Personen zur Verfügung gestellt worden. Weiters wurde darauf verwiesen, dass für den Teil "Buchhaltung" ein von Herrn S. ursprünglich gehaltenes Seminar als Grundlage diente, worin sich auch österreichische Fachliteratur befand.

5. 3. Es sei unrichtig, dass das gegenständliche Buchhaltungshandbuch von Herrn S. in den Jahren 1991 bis 1993 ergänzt wurde.

Punkt 6. Zahlungen an die Fa. H.

6. 4. Zu den dem Prüfer übergebenen Unterlagen hinsichtlich des Sanierungskonzeptes wird vermerkt, dass ein Indiz für die Nichtabzugsfähigkeit als Betriebsausgabe nicht darin liege, dass Unterlagen des Herrn M., die von ihm zur Verfügung gestellt wurden, in den Ordner eingehetzt wurden. Solche Unterlagen dienten zur Dokumentation und hätten mühevoll erarbeitet werden müssen. Wie immer bei Sanierungskonzepten sei es erforderlich, Anlagen-

---

verzeichnisse, Umsatzzanalysen, Vertragskopien usw. zu erfassen. Es sei weiters erforderlich, den wesentlichen Teil des Unternehmenswertes, den Klientenstock, zu analysieren, was nur bei genauen Adressen, Berufsbezeichnungen und Unternehmenszweigen der jeweiligen Klienten möglich sei.

6. 5. Es wurde im Sanierungskonzept nicht festgehalten, dass die Herren F. und Si. mit der Sparkasse A. eine Vereinbarung abgeschlossen haben. Es wurde nur die Empfehlung an die beauftragenden Personen, Z. und S. gegeben, eine solche Vereinbarung zu veranlassen.

Effektive Gespräche wurden von Herrn Z. mit Herrn Fr. geführt.

6. 6. Die angeführten Auskünfte von Herrn M. hätten sich nicht auf ein persönliches Gespräch bezogen, sondern auf die ihm zur Verfügung gestellten Unterlagen. Dies sei abzuleiten, da handschriftliche Unterlagen von ihm sich in dem Sanierungskonzept befinden.

6. 7. Weshalb Herr M. bei der ersten Einvernahme ausgesagt habe, die H. und die Herren F. und Si. zu kennen, sei nicht bekannt. Erst anlässlich der Besprechung vom 20. 3. 1996 mit den Herren Z. und S. (im Beisein von Herrn T.) seien ihm erstmals diese Namen bekanntgegeben worden. Es werde ausdrücklich festgehalten, dass keinerlei "erpresserischer Druck" auf Herrn M. ausgeübt wurde. Hierzu werde der Antrag gestellt, Herrn T. zu vernehmen.

6. 10 Die Darstellung der Betriebsprüfung, der Vermögensüberhang der Kanzlei M. in Mü. von S 1,2 Mio. sei als Beratungshonorar einer Schweizer Firma zuzuführen, ist nicht nachvollziehbar. Dies auch deshalb nicht, da nach Abzug von 15 bis 18% von S 1,2 Mio. sich nicht ein Betrag von S 700.000 ergibt.

ad 7. Die StG. (Bw.) hat an die EM. in Mü. aufgrund einer Rechnung Beratungsleistungen i. H. v. S 1,296.000 entrichtet (wohl: erbracht; Anm.: Laut Bilanz zum 31. 12. 1992 der Bw. wurde eine sonstige Forderung in dieser Höhe ausgewiesen. Aus den Erläuterungen hierzu, Seite 8, geht hervor, dass eine Rechnung für Beratungsleistungen für EM. von 1,080.000 zzgl. noch nicht geschuldeter MWSt. von 216.000 am 27. November 1992 gelegt wurde). Wenn ein Zusammenhang zwischen dem Betrag von S 1,296.000 und dem von S 1,010.000 bestünde, müsste bei Nichtanerkennung der Betriebsausgaben von S 1,010.000 auch die Nichtanerkennung der Betriebseinnahmen von S 1,296.000 als Schlussfolgerung (nicht?) gesetzt werden.

ad 8. Als "Schlussfolgerung" wurde abschließend ausgeführt:

8. 1. Die Buchhaltungshandbücher seien "großteils", aber nicht zur Gänze, durch Herrn S. erstellt worden. Daraus ergäbe sich die von der Abgabenbehörde nicht beantwortete Frage, wer die restlichen Teile erstellt habe und ob sich nicht eine entsprechende Werthaltigkeit der Buchhaltungshandbücher ergäbe. Dies deshalb, da namhafte Autoren für Buchhaltungsbücher dieses Umfanges Beträge in Millionenhöhe verlangen würden.

- 
8. 2. Die Feststellung, die Herren Si. und F. seien 10 Monate zum Zwecke der Sanierung tätig geworden, ist unrichtig. Dies deshalb, da nur der Zeitraum dargestellt wurde, der für den Erwerb der Kanzlei des Herrn M. Voraussetzung gewesen ist, da ein Erwerb erst nach der entsprechenden Sanierung habe durchgeführt werden können.
8. 3. Die Feststellung, dass die Herren Si. und F. die Kanzlei nie besichtigt hätten, sei von der Abgabenbehörde nicht bewiesen und stelle eine Unterstellung dar.
8. 4. Die Abgabenbehörde habe richtig festgestellt, dass im Sanierungskonzept wesentliche Feststellungen hinsichtlich des Unternehmens M. von den Herren Si. und F. getroffen worden seien. Weiters werde festgehalten, dass nicht seit dem 13. Februar 1996 Herrn T. mitgeteilt wurde, dass die Betriebsausgabe betreffend H. nachzuweisen sei. Dies sei erst konkret bei der Schlussbesprechung am 20. 3. 1996 erfolgt. Darüber hinaus sei das entsprechende Sanierungskonzept ordnungsgemäß vorgelegt worden und stelle sich daraus die Frage, wie aus dem Zeitablauf eine "Nichtabzugsfähigkeit" als Betriebsausgabe sich ergäbe.
8. 5. Am 20. 3. 1996 hätten die Gesellschafter Herrn M. nicht "überredet", mit den angeblichen Verfassern des Konzeptes im Falle etwaiger Rückfragen Kontakt gehabt zu haben. Dies sei nicht erforderlich gewesen, da mit Herrn M. kein gutes Einvernehmen mehr bestehe und die Gesprächsbasis seit jeher neutral war. Man habe für die Vorlage der Schriftstücke nicht bis zum 6. 5. 1996 gebraucht, vielmehr seien die beiden Gesellschafter mehrfach im Ausland gewesen.

ad 9 Die Schlussfolgerung der Abgabenbehörde, die Leistungen der H. sowie die der GZ. für die Bw. seien nur vorgetäuscht worden, sei unrichtig. Die "Indizien" der Behörde stellten keinen Beweis dar und seien mehrfach widerlegt. Weiters wurde der Antrag gestellt, auf das Berufungsverfahren der GTV.. sowie auf die schriftlichen Feststellungen im Rahmen des laufenden Prüfungsverfahrens der Dr. entsprechend Bezug zu nehmen und werden die dort gemachten Feststellungen ausdrücklich zum Inhalt dieses Berufungsbegehrens erklärt, die ausdrücklich zum Inhalt dieses Berufungsbegehrens erklärt werden.

Diesem Berufungsschreiben wurde eine Kopie einer Stellungnahme der H. vom 24. September 1996 betreffend das Prüfungsverfahren hinsichtlich Dr. angeschlossen.

Hierin wird auf die Aussage des Herrn Si. vom 17. April 1996 beim Finanzamt L. Bezug genommen. In Punkt 2. wird festgestellt, der damalige Mitgeschäftsführer der Bw., Herr S., sei an der H. nicht beteiligt und führe generell ohne Einzelgenehmigung für diese keine Tätigkeiten aus, er sei weder mittel – noch unmittelbar Aktionär, er beziehe keine Dividenden noch sonstige Entschädigungen, noch habe er sie je bezogen. Weiters habe er keine "verdeckte Gewinnausschüttungen" bezogen, noch ist oder war er weder mittelbar noch unmittelbar Begünstigter von sonstigen Vermögensvorteilen.

Weiters erfolgten u. a. Erläuterungen hinsichtlich Rechtsform und Hauptsitz (Hauptsteuerdomizil) der H., Bekanntgabe der Telefon – und Telefaxnummer, der Postzustellungsmodalitäten, eine Darstellung über Domizilgesellschaften nach Schweizer Recht, eine Darstellung hinsichtlich Personalgestellung, über Zusammenarbeit und Kooperation. Zum Kooperationsvertrag (Punkt 8.) mit der Dr. vom 19. 1. 1991 wurde u. a. ausgeführt: 8. 4. Bezuglich Organisationshandbücher lasse sich sagen, dass es nicht erstaunlich sei, wenn die von der C. erstellten Bücher ähnlich wie die von der H. lauten. Der Unterzeichnete (Herr Si.) habe damals nur in Teilbereichen mitgearbeitet. Die Koordination und Verantwortung sei bei Herrn F. gelegen.

Unter Punkt 8.5. wird dargestellt, dass der vorhergehende Geschäftsführer, Herr F. bei seinem Ausscheiden chaotische Akten hinterlassen habe (laut ho. Aktenlage erfolgte dies mit Wirkung vom 17. 12. 1993).

Antragsgemäß wurde Herr T. am 17. 10. 1996 einvernommen.

Im Wesentlichen wurden von ihm keine konkreten Aussagen getroffen bzw. einer späteren Stellungnahme vorbehalten. Auf die Niederschriftausführungen wird ergänzend verwiesen.

Ergänzende Ausführungen zur Niederschrift wurden in der Eingabe vom 5. 11. 1996 (GZ 1996/360), auf die verwiesen wird, getätigt.

In einem Ergänzungsschreiben vom 4. 12. 1996 (GZ 1996/3189) wurde eine Fax – Mitteilung der H. übermittelt, aus der zu entnehmen ist, dass Herr Si. bei der Ausarbeitung des Gutachtens nur im Innenbereich durch Analysieren einer Vielzahl von Unterlagen mitgewirkt habe. Den Besuch vor Ort habe Herr F., der allerdings Ende 1993 aus der Gesellschaft ausgeschieden ist, alleine durchgeführt. er habe die räumlichen Feststellungen getroffen.

Mit weiterem ergänzenden Schriftsatz vom 31. 7. 1998 (GZ 1998/5932) wurden nachfolgende Beweisanträge, Zeugeneinvernahmen und Feststellungen als Beweis beantragt:

- Berufung der E.
- Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof der GTR. und
- Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof der GS.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

1. Ob eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Sachbescheide berechtigt war.

Klarzustellen ist vorweg, dass zwar im Betriebsprüfungsbericht auf eine Wiederaufnahme hinsichtlich des Haftungs – und Abgabenbescheides für Kapitalertragsteuer Bezug genommen wird, allerdings hierüber mangels erstellten Bescheides kein Abspruch erfolgte. Über die anhängige Berufung gegen den Sachbescheid wird im Berufungsverfahren zur GZ RV/353 – W/06 entschieden werden.

Zum somit tatsächlichem Berufungsbegehren, von einer Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaft – und Gewerbesteuer der strittigen Jahre 1992 und 1993 abzusehen, ist festzustellen, dass neben den auf den angefochtenen Berufungspunkten basierenden Gewinnänderungen noch anderweitige als Wiederaufnahmsgrund (vgl. die Zusammenfassung in Tz. 25 Bp – Bericht) herangezogen wurden. Somit ist das Berufungsbegehren, von einer Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der strittigen Sachbescheide abzusehen, verfehlt. Auch die Änderung des Gewinnes aus Gewerbebetrieb zur Bemessung der Gewerbesteuer beruht vorerst auf der Ermittlung des Einkommens (der Einkünfte aus Gewerbebetrieb), wie dies durch Verweis auf Tz. 32 Bp – Bericht klargestellt wurde.

Die Begründung hinsichtlich der verfügten Wiederaufnahme ist zwar standardisiert, jedoch in Verbindung mit den (auch strittigen) weiteren Prüfungsfeststellungen als ausreichend zu erachten, zumal die Berufung gegen die Sachbescheide, vgl. Punkt 2. als unbegründet abzuweisen ist, somit krasse Divergenzen zwischen dem erklärten und dem ermittelten Betriebsergebnis vorliegen, die einen klaren Vorrang bei der Ermessensübung zugunsten einer korrekten Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen erkennen lassen, die somit zweckmäßig im Sinne des § 20 BAO ist. Dies vor allem im Hinblick auf die dadurch bedingte Vermeidung unberechtiger Verlustabzüge und des Vorliegens verdeckter Ausschüttungen.

## 2. Über die Berufung gegen die Sachbescheide

Strittig ist, ob Vergütungen zugunsten der zwei genannten Schweizer Gesellschaften als Äquivalent für entsprechend erbrachte Leistungen zu erachten ist, somit einen Abzug als Betriebsausgabe rechtfertigen oder ob derartige Leistungen nur als zum "Schein" erbracht zu erachten sind.

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO obliegt es den Abgabepflichtigen, auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) die Richtigkeit ihrer Angaben zu beweisen oder zumindestens glaubhaft zu machen. Bei Auslandssachverhalten besteht überdies eine erhöhte Mitwirkungspflicht, was bedeutet, dass alle konkret erbrachten (behaupteten) Leistungen, die den geltend gemachten Betriebsaufwand rechtfertigen können, in unbedenklicher Form nachvollziehbar dargestellt werden.

Aufgrund des nachstehend dargestellten Ergebnisses freier Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) ist sowohl hinsichtlich der Vergütung zugunsten der H. als auch zugunsten der GZ. festzustellen, dass eine betriebliche Veranlassung für diese beantragten Zahlungen weder glaubhaft gemacht werden konnte, geschweige denn dies bewiesen wurde. Eine Einbeziehung weiterer gleichgelagerter Berufungsverfahren, die von der Bw., bzw. von ihrem Geschäftsführer beantragt wurde, ist ohne Relevanz und erübriggt sich daher. Überdies wurden auch in jenen Verfahren "Leistungen" Schweizer Domizilgesellschaften nicht als Betriebsaufwand anerkannt. Auf das Erkenntnis des VwGH vom 22. 11. 2001, 98/15/0089,

---

0090 wird verwiesen, worin festgestellt wurde, dass konkret erbrachte Leistungen, was für die Anerkennung von im Ausland wurzelnden Sachverhaltselementen essentiell gewesen wäre, nicht nachgewiesen wurden.

- Zu den Aufwendungen zugunsten der H.

Gegen die Anerkennung als Betriebsausgabe spricht Nachfolgendes:

Obwohl die Geschäftsführung der Bw. einerseits von einem beeideten Wirtschaftsprüfer und andererseits von einem beeideten Buchsachverständigen repräsentiert wurde, sei das gegenständliche Sanierungskonzept einer Schweizer Domizilgesellschaft zur Bearbeitung übertragen worden. Aus Beratungsleistungen der Bw., die für die EM. in Mü. erbracht wurde, wurden hingegen entsprechende Honorare erzielt (vgl. ad 7. der Berufungsausführungen). Die Fähigkeit, Konzepte im Rahmen der eigenen Betriebsphäre zu erstellen, war daher wohl unbestrittenmaßen vorhanden. Weshalb daher Ausländer, die sich naturgemäß erst über die österreichischen Wirtschafts – und Steuerverhältnisse Kenntnisse verschaffen müssten, beauftragt worden sein sollen, ist unverständlich. Auch hätten sie sich erst mühsam die Unterlagen rund um die Person bzw. die Kanzlei von Herrn M. besorgen müssen, zumal laut Gedankenprotokoll der H. vom 4. Dezember 1996 nur einmal die Kanzlei im "Ruhezustand" besichtigt worden sein soll. Vielmehr ist es plausibel, dass diese Schweizer Gesellschaft eingeschaltet wurde, um, wie es von Herrn M. anlässlich seiner Selbstanzeige zu Protokoll gegeben wurde, "Schwarzgeld" zu lukrieren (nach Abzug von "Spesen" in Höhe von etwa 15 – 18%). Dass Herr M. weniger als etwa 82 bis 85% erhielt, beruht wohl darauf, dass die steuerliche "Rendite" hieraus sich erheblich geringer darbot.

Aus dem überreichten Ordner SanierungA. mit Stand 30. September 1992, von niemandem unterfertigt, ergibt sich, dass nicht, wie es bescheinigt wurde, das Sanierungskonzept in der Schweiz geschrieben wurde. Denn, obwohl Herr Si. laut Ergänzungsschreiben vom 4. 12. 1996 bei der Ausarbeitung des Gutachtens nur im Innenbereich intensiv tätig gewesen sein soll, wurde – im Gegensatz zu anderen Schriftstücken der H., die eingereicht wurden (Stellungnahme betreffend Dr. vom 24. September 1996 und hinsichtlich Gedankenprotokoll – Unternehmensvisite M. vom 4. Dezember 1996) die seit dem Jahr 1935 in der Schweiz wirksam gewordene Rechtschreibreform nicht beachtet. Denn in der amtlichen schweizerischen Rechtschreibung wurde ab 1935 das "ß" vollständig abgeschafft. Auf Seite 3 dieses Konzeptes wurden als zur Verfügung gestellte Unterlagen u. a. seitens der H. genannt

**Jahresabschluß 1991**

**Jahresabschluß 1992**

**Jahresabschluß 1993**

Weiters auf Seite 5 ... Anläßlich...etc.

Wenn nun, wie letztlich behauptet wurde, nur Herr Si. im "Innenbereich" intensiv tätig geworden sein soll, ist es unverständlich, dass dieses Konzept nicht nach der Schweizer Rechtschreibung erstellt wurde.

Weiters ergeben sich Widersprüche zum Sachverhalt wie folgt:

Auf Seite 11 des Sanierungskonzeptes "4. Kanzleiablauf" wird erwähnt;

*"Wir haben die gegenständliche Kanzlei ohne Steuerung des Kanzleiablaufes im Ruhezustand besichtigt und dabei Auskünfte von Herrn Stb. M., Herrn S. und Herrn Z. erhalten."*

Laut Stellungnahme der Bw. zur Niederschrift mit Herrn M. sowie in Punkt 6. 7. der Berufung wird jedoch klargelegt, dass Herrn M. erst am 20. 3. 1996 die Namen der Akteure der H. zur Kenntnis gebracht worden seien.

Im Berufungsschreiben wird nun dieser Widerspruch unter Punkt 6 .6. mit der allerdings wohl sehr unglaublichen Feststellung, die Auskünfte Herrn M. ` hätten sich nicht auf ein persönliches Gespräch bezogen, zu kaschieren versucht.

Dass Herr F. alleine in A. gewesen sein und Fachauskünfte eingeholt haben soll, widerspricht der o. a. Diktion des "*Wir*" und teilweise der unter Punkt 8. 3. erfolgten Berufungsbehauptung, es stelle eine Unterstellung dar, dass Herr Si. die Kanzlei nie besichtigt habe. Auch ist es bedenklich, bezugnehmend zur vorgelegten Darstellung der H. vom 24. September 1996, Punkt 8. 5. worin vom Unterfertiger, Herrn Si., auf die "chaotische Aktenlage", die Herr F. hinterlassen haben soll, dass jemand, der für eine sorgsame Konzepterstellung offensichtlich unfähig war, für Erhebungen an Ort und Stelle im Einsatz gewesen sein soll.

Abgesehen davon, dass der Aufwand für die Konzepterstellung eine sichtlich nicht vertretbare Höhe erreichte, die tatsächlich dafür spricht, dass als Ausgleich für das von der EM. erzielte Honorar ein Betriebsaufwand konstruiert wurde, steht die Tatsache des nicht verbuchten Anschaffungsaufwandes für die um S 700.000 erworbene Beteiligung. Denn eine Zahlung dieser Größenordnung aus dem "Privatvermögen" zu tätigen, widerspricht jeglicher bei Wirtschaftstreibenden und insbesondere bei Wirtschaftstreuhändern üblichen Gestion. Hieraus ist abzuleiten, dass dieser Betriebsaufwandsposten fingiert wurde.

- Zu den Aufwendungen betreffend das Organisationshandbuch

Im Hinblick darauf, dass auch in anderen Prüfungsverfahren, wo ein identer Personenkreis als Geschäftsführer der geprüften Gesellschaften fungierte, Feststellungen betreffend Nichtabzugsfähigkeit des Aufwandes für den Erwerb von Organisationshandbüchern durch Schweizer Gesellschaften getroffen wurde, ist es selbstverständlich im Sinne einer möglichst gleichmäßigen Besteuerung (§ 114 Abs. 1 BAO) geboten, die dort erworbenen Kenntnisse auszuwerten. Hieraus ergibt sich, dass keinerlei Leistungszusammenhang zu diesen Schweizer Firmen geknüpft werden konnte (vgl. insbesondere den dem Erk. des VwGH 98/15/0089, 0090

zugrundeliegenden Sachverhalt betreffend GTRS.) Es wurde ja von der Bw. zwar zugestanden, dass Herr S. einen Teil der Handbücher (zum Teil) erstellt habe, jedoch offengelassen, wer sie fertiggestellt und weshalb dessen Urheberrechte (Millionenwerte sollen ja geschaffen worden sein) an die Schweizer Firmen gelangt seien.

Da Auslandssachverhalte vorliegen, besteht seitens der Bw. erhöhte Mitwirkungspflicht (vgl. hiezu Ritz, BAO<sup>3</sup>, §115 Tz. 10). Es müsste nachvollziehbar dargestellt werden, wie Leistungs-zusammenhänge zu den Schweizer Firmen C., GZ. oder H. vorlagen. Da dies nicht erfolgte, sondern lediglich behauptet wurde, Ergänzungen der Organisationshandbücher für die Jahre 1991 bis 1993 seien nicht von Herrn S., dem ursprünglichen Verfasser, durchgeführt worden, ist festzustellen, dass auf die Mitwirkungsverpflichtung bei Auslandssachverhalten nicht geachtet wurde. Da überdies die Bw. offensichtlich keine Bedenken hat, fingierte Betriebsausgaben anzusetzen, wie dies hinsichtlich der Aufwendungen für das Sanierungskonzept erwiesen wurde, ist es zutreffend, dass der zugunsten der GZ. beantragte Aufwand nicht als Betriebsausgabe Berücksichtigung fand.

Die Berufung war daher vollinhaltlich abzuweisen.

### 3. Darstellung der Änderung des Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 1992 in ATS

Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	982.074,00
Verrechenbare Verluste aus Vorjahren:	1.132,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	980.942,00
Sonderausgaben	10.000,00
Verlustabzug (aus 1989):	970.942,00
Einkommen	0,00
Anrechenbare Steuer:	-19.684,00
Guthaben (unverändert):	-19.684,00
Guthaben in Euro:	1.430,49

Wien, am 8. März 2006