

GZ. RV/0544-W/02 und RV/0545-W/02 und RV/4582-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder Manuela Fischer, HR Dkfm. Mag. Gilbert Schachner und Dr. Josef Mäder im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Berufung der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer für das Jahr 1993, Umsatzsteuer 1995, Festsetzung Kapitalertragsteuer 1992 - 1995, Umsatzsteuerfestsetzung 1-7/97 sowie Umsatzsteuer 1997 nach durchgeführter mündlicher Verhandlung entschieden:

Die Berufungen hinsichtlich Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer für das Jahr 1993 werden abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer 1995 wird stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Berufung hinsichtlich Festsetzung der Kapitalertragsteuer 1992 – 1995 wird stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung hinsichtlich Umsatzsteuerfestsetzung 1-7/97 sowie Umsatzsteuer 1997 wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer 1995 ist der am Ende der folgenden Entscheidungsgründe angeführten Berechnung (Tabelle) zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Höhe der Abgabe beträgt unverändert für die:

Umsatzsteuer 1993: Zahllast Euro 45.154,32 (ÖS 621.337,00)

Körperschaftsteuer 1993: Euro 70.173,62 (ÖS 965.610,00)

Gewerbesteuer 1993: Euro 37.626,58 (ÖS 517.753,00)

Umsatzsteuer 1997: Zahllast Euro 26.422,97 (ÖS 363.588,00)

sowie gemäß Abänderung für die

Umsatzsteuer 1995: Gutschrift Euro – 5.363,26 (ÖS – 73.800,00).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. übt ihre unternehmerische Tätigkeit im Bereich der Gegengeschäftevermittlung in Form einer Agentur aus. Der Gesellschaftsvertrag wurde mit Datum 17.2.1981 abgeschlossen. Die Firma wurde am 8.4.1981 ins Firmenbuch eingetragen. Jeweils 50% der Gesellschaftsanteile werden durch Herrn P.P. bzw. Herrn Dr. G.H. gehalten. Als Geschäftsführer ist nach wie vor Herr P.P. eingesetzt.

Im Zeitraum Oktober 1997 bis Mai 1998 wurde seitens des Finanzamtes für Körperschaften eine **Betriebsprüfung (Bp)** hinsichtlich der Jahre 1992 - 1995 durchgeführt. Gegenstand der Prüfung waren die Umsatz-, Körperschaft-, Gewerbe- und Kapitalertragsteuer dieser Jahre sowie die Umsatzsteuer der Voranmeldungszeiträume 01/1996 bis 07/1997.

Im Zuge dieser Bp wurden u. a. **die folgenden Feststellungen** getroffen (Die angeführten Textziffern - Tz. - beziehen sich auf den Betriebsprüfungsbericht vom 29.5.1998.):

1) Tz. 17 b - Vorsteuern 01-07/1997:

Bei der Überprüfung der Vorsteuern seien durch die Bp für diesen Zeitraum Differenzen zwischen den im Vorsteuerjournal verbuchten Beträgen und den mit den Umsatzsteuervoranmeldungen höher gemeldeten Vorsteuern festgestellt worden. Eine Klärung dieser Differenzen sei bis zur Schlussbesprechung nicht erfolgt. Die gemeldeten Vorsteuerbeträge seien daher, im Einvernehmen mit der steuerlichen Vertretung der Bw., um diese Differenz gekürzt worden.

2) Tz. 19 in Verbindung mit Tz. 35 - Vorsteuerkürzung 1993:

Die Vorsteuer aus dem nicht anerkannten Aufwand "Provisionen" sei in Höhe von ÖS 718.872,45 zu kürzen.

3) Tz. 20 - a. o. Ertrag 1995 – keine Anerkennung als Schadenersatz:

Nach Ansicht der Bp habe der Lieferant A&P auf Lieferforderungen gegenüber der Bw. verzichtet, sodass in diesem Punkt eine Saldenausbuchung von Lieferverbindlichkeiten in Höhe von brutto ÖS 3.111.998,97 und kein umsatzsteuerfreier Ertrag aus einem Schadenersatz vorliege. Den Angaben der Bw., dass es sich dabei um die Gewährung eines pauschalen Schadenersatzes wegen diverser Schlecht- bzw. Minderleistungen der Firma A&P handle, könne nicht gefolgt werden. Die Überprüfung des Lieferantenkontos habe ergeben, dass der Saldo aus der Verbuchung von Eingangsrechnungen resultiere, bei denen jeweils 20% Umsatzsteuer ausgewiesen worden sei. Die somit in der Vergangenheit aus diesem Titel beanspruchte Vorsteuer sei daher durch eine Vorsteuerberichtigung in Höhe von ÖS 518.666,50 zu korrigieren.

4) Tz. 35 - a. o. Aufwand 1993 aus dem Titel „Provisionsanspruch“ in Höhe von netto ÖS 3.594.362,27 sowie Beurteilung desselben als verdeckte Ausschüttung:

Die Bw. habe zur Begründung dieser Betriebsausgabe keine schlüssigen Nachweise erbracht. Zu Beginn der Bp sei lediglich ein händischer Eigenbeleg (wie im Bp-Bericht dargestellt) vorgelegen. Berechnungsgrundlagen für den genannten Betrag habe es nicht gegeben.

Die Bp vertrat die Ansicht, dass, entgegen den Argumenten der Bw., eine konkludente mündliche Vertragsänderung aus der Verbuchung eines Beleges nicht abzuleiten sei. Die seitens der Bw. dargestellte Vorgangsweise bezüglich einer mündlichen Änderung der Provisionsabrechnungsmodalitäten, stehe im Widerspruch zu den zwischen der Bw. und der Internet bestehenden Verträgen aus dem Jahr 1988. Demnach bedürfen sämtliche Nebenabsprachen

und Vereinbarungen einer schriftlichen, von beiden Vertragspartnern gezeichneten, Urkunde. Derartige ergänzende Urkunden lägen jedoch nicht vor. Eine schlüssige Begründung dafür, dass im Fall dieses a. o. (Provisions-)Aufwandes von den vertraglichen Vereinbarungen abzugehen gewesen wäre, habe die Bw. nicht vorgebracht. Die Bw. argumentierte weiters, dass diese nachträgliche Verrechnung von Provisionen im Jahr 1993 auf Basis der Sollumsätze der Bw. zu erfolgen hatte. Dies deshalb, da durch die Einbehaltung von Treuhandgeldern der Kunden im Jahr 1993 Entgeltsminderungen aus früheren Jahren hätten ausgeglichen werden können. Nach Ansicht der Bp bestehe jedoch zwischen der Einbehaltung von Treuhandgeldern und nicht mehr einforderbaren Erträgen keine Verbindung. Wenn die Bw. Erträge aus einbehaltenen Treuhandgeldern lukriert habe, so seien daraus keine weiteren Provisionsansprüche der Internet für akquirierte Kunden abzuleiten.

Des weiteren sprächen auch folgende Fakten gegen eine tatsächlich stattgefundene Änderung der Verrechnungsmodalitäten:

- In der, im weiteren Verlauf der Bp, seitens der Bw. aufgefundenen und zum Nachweis dieses Provisionsaufwandes vorgelegten Provisionsnote (für einen Abrechnungszeitraum von 1/89-12/93) vom 31.12.1993 werde im kurzen Text nur auf die ursprüngliche Vereinbarung aus dem Jahr 1988 verwiesen. Verweise auf Änderungen hinsichtlich der Abrechnungsmodalitäten oder der Berechnungsgrundlagen sowie auf zusätzliche mündliche Absprachen habe dieser Beleg nicht enthalten. Ergänzender Schriftverkehr o. ä. sei dazu ebenfalls nicht vorgelegen.

- Aus den Buchhaltungsunterlagen der Bw. gehe hervor, dass während des Jahres 1993 jeweils monatliche Akontozahlungen an die Internet geleistet worden seien und per 31.12. der Provisionsanspruch für das gesamte Jahr 1993 abgerechnet worden sei. Hätte es bereits zu diesem Zeitpunkt tatsächlich eine andere Verrechnungsvereinbarung gegeben, hätte diese ihren Niederschlag in der Ermittlung der Jahresprovision und deren Abrechnung, somit in der laufenden Buchhaltung, finden müssen. Die Einbuchung des zusätzlichen Provisionsaufwandes für die Jahre bis 1989 zurück sei erst später im Zuge der Um- und Nachbuchungen aufgrund eines Eigenbeleges erfolgt.
- 1993 sei weiters eine Gutschrift der Internet in Höhe von 1,9 Mio ÖS verbucht worden, sodass sich die Provisionsaufwendungen/-zahlungen um diesen Betrag vermindert hätten. Es sei nicht als schlüssig zu sehen, dass ein Geschäftspartner vorab eine derart hohe Gutschrift erteilt, wenn tatsächlich noch ein Provisionsanspruch von rund 3,6 Mio ÖS besteht.

Die Bp habe aus diesen Gründen sowohl die Anerkennung des Aufwandes als Betriebsausgabe, als auch den damit verbundenen Vorsteuerabzug im Jahr 1993 versagt.

5) Verdeckte Ausschüttung:

Die Bp beurteilte die Bezahlung dieses Aufwandes in der Folge als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer.

Aus den Firmenbuchauszügen und Prüfungsunterlagen der Bp geht hervor, dass der Geschäftsführer P.P. zu 50% Gesellschafter der Bw. ist. Die weiteren 50% werden durch einen von Herrn P.P. beauftragten Treuhänder, Dr. G.H., gehalten. Wie Herr P.P. angegeben habe, hätten diese 50% an einen Herrn F.W. übertragen werden sollen. Es habe jedoch diesbezüglich einen Rechtsstreit gegeben, da die Übertragung der Gesellschaftsanteile nur unter bestimmten, jedoch von Herrn F.W. nicht erfüllten, Umständen hätte stattfinden sollen. Auf Befragen habe Herr F.W. gegenüber der Bp angegeben, dass er seit 1990 keine Jahresabschlüsse der Bw. erhalten und seit 1985 keinen Kontakt mit Herrn P.P. gehabt habe. Die Bp schloss daher daraus, dass Herr P.P. im Prüfungszeitraum alleiniger Machthaber der Bw. gewesen sei.

Des weiteren ging die Bp davon aus, dass Herr P.P. auch Machthaber und Gesellschafter beim Geschäftspartner der Bw., der Internet, gewesen sei. Im Firmenbuch sei zwar Dr. R.P. mit 100% als Gesellschafter eingetragen, jedoch fungiere dieser als Treuhänder für Herrn P.P. Dies habe der Geschäftsführer in einem Telefonat auch gegenüber der Bp angegeben. Als Geschäftsführerin der Internet sei die Lebensgefährtin des Herrn P.P. im Firmenbuch eingetragen.

In der Schlussbesprechung zur Bp seien keine zusätzlichen oder anderen Angaben bezüglich

der Gesellschafter bzw. des Anteilsbesitzes gemacht worden. Die Bp habe aus den genannten Gründen auf ein auf der Gesellschafterstellung beruhendes Naheverhältnis zwischen den beiden Firmen geschlossen. Es sei somit für den Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw., Herrn P.P., leicht gewesen die jeweiligen Beträge entgegen früheren schriftlichen Vereinbarungen an die Internet auszubezahlen.

Die Vorgangsweise der Bw., nämlich Gewährung von nachträglichen Provisionen an die Internet ohne vertragliche Basis, halte in dieser Form auch keinem Fremdvergleich stand. Der aus dem a.o. Aufwand der Bw. resultierende Vorteil wäre einem fremden Dritten nicht gewährt worden und sei daher als verdeckte Ausschüttung zu beurteilen. Der Bruttobetrag sei dem Betriebsergebnis der Bw. zuzurechnen gewesen und in der Folge der Kapitalertragsteuer zu unterziehen.

Das Finanzamt folgte den genannten sowie weiteren nicht verfahrensgegenständlichen Feststellungen der Bp. Die entsprechenden **Wiederaufnahme- und Sachbescheide** wurden für die Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer mit Datum 26.6.1998 erlassen.

Die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1.1.1992 - 31.12.1995 sowie die Festsetzung der Umsatzsteuer für 1-7/1997 erfolgten mit Datum 16.6.1998.

Die *Nachforderungen* betragen daraus (in ÖS) für die

Umsatzsteuer 1993: 718.872,--,

Umsatzsteuer 1995: 518.666,--,

Umsatzsteuer 1-7/1997: 366.667,--,

Körperschaftsteuer 1993: 965.610,--,

Gewerbesteuer 1993: 517.753,--,

Kapitalertragsteuer: 1.437.745,--.

Mit Schriftsätzen vom 20. bzw. 23.7.1998 erhob die Bw. **Berufung** gegen die Bescheide für:

- Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1993,
- Umsatzsteuer 1995,
- Festsetzung der Umsatzsteuer für 1-7/1997,
- Kapitalertragsteuer 1.1.1992 - 31.12.1995.

Die Berufung richtet sich nicht gegen sämtliche im Zuge der Bp getroffenen Feststellungen sondern grundsätzlich nur gegen die unter 1) - 5) angeführten Punkte.

Die Bw. führt zu den genannten Feststellungen in ihren Schriftsätzen im Einzelnen aus:

zu 1) Zu den bis zum Abschluss der Bp belegmäßig nicht nachgewiesenen Vorsteuerbeträgen für den Zeitraum 1-7/1997 gibt die Bw. an, dass diese Beträge Abschlagszahlungen an die Internet beträfen. Die Zahlungen seien dieser gemäß den Bestimmungen des Handelsvertretergesetzes als Vergütung für die Auflösung der Handelsvertreterverträge zum 31.12.1996 während der folgenden zwölf Monate zugestanden.

Die in der Berufungsschrift zum Nachweis genannten "entsprechenden Unterlagen" wurden im Zuge der Beantwortung eines Mängelbehebungsauftrages des Finanzamtes mit Schreiben vom 31.8.1998 beigebracht. Es handle sich dabei, wie im Text des Antwortschreibens angeführt, um die „aufgefundenen“ Teilgutschriften.

zu 2, 4 und 5) Die Bw. verwehrt sich in diesem Zusammenhang gegen die Feststellung einer verdeckten Ausschüttung im Jahr 1993. Es sei dafür Voraussetzung, dass zwei Gesellschaften zumindest im Sinn konzernrechtlicher Bestimmungen miteinander verbunden seien. Entgegen den Ausführungen der Bp übe der Gesellschafter-Geschäftsführer P.P. aufgrund der seitens der Bw. dargestellten Prozess- und Rechtslage als 50%-Gesellschafter keinen beherrschenden Einfluss auf die Bw. aus. Die Bp sei auch im Bezug auf die Internet von einem unrichtigen Sachverhalt ausgegangen.

Es sei schon aufgrund der unterschiedlichen Gesellschafterstruktur eine verdeckte Ausschüttung denkunmöglich. Des Weiteren sei festzustellen, dass die betreffende Vereinbarung einem Drittvergleich ohne weiteres standhalte. Die Internet sei der ausschließliche Vertriebsapparat der Bw. gewesen und es hätte ohne Weitergabe des durch die Bw. erzielten a. o. Ertrages nicht mit der Fortführung des Vertriebsapparates gerechnet werden können. Auch die Tatsache, dass der Abrechnungsakt mit der Internet aufgrund der (durch die verhaftete Rechnungswesenleiterin der Bw. zurückgelassenen) unübersichtlichen Ablage erst im Laufe des Prüfungsverfahrens aufgefunden wurde, ändere nichts daran, dass keine verdeckte Ausschüttung vorliege.

zu 3) Die Bw. habe eine EDV-Firma damit beauftragt ein neues Hardwaresystem in lauffähigem Zustand auszuliefern. Dieser Auftrag wurde ordnungsgemäß ausgeführt und abgerechnet. Die maßgeschneiderte Software habe jedoch nicht ohne Weiteres auf die neue Hardware übertragen werden können. Es seien der Bw. daher erhebliche Programmierungskosten erwachsen. Diesbezüglich habe die Bw. im Jahr 1995 nach Abwicklung des Projektes einen Schadenersatz geltend machen können, indem sie die Restzahlung gegenüber der EDV-Gesellschaft erfolgreich verweigerte.

Es handle sich somit nicht um eine Minderleistung und Reduktion des Entgeltes aus der Lief-

rung der Hardware, sondern um eine Gegenverrechnung eines entstandenen Schadens. Es sei keine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen.

Die Bw. beantragte die antragsgemäße Abänderung der Sachbescheide sowie bei Entscheidung über die Berufung durch die zweite Instanz die Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung. Hinsichtlich der Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen 1-7/1997 lautete der Antrag der Bw. auf Abänderung.

In der am 9.12.1998 ergangenen **Stellungnahme zur Berufung** führte die **Bp** zu einzelnen Punkten ergänzend aus.

zu 1) Bis zur Schlussbesprechung seien die Belege für die geltend gemachten Vorsteuerbeträge des Jahres 1997 nicht vorgelegen. Laut Angabe der Bw. handle es sich bei den zwischenzeitlich aufgefundenen und vorgelegten Belegen um Teilgutschriften an die Internet. Mit diesen Gutschriften seien Pauschalabfertigungen nach dem Handelsvertretergesetz abgerechnet worden. Wie die Bw. im Zuge der Bp jedoch schon in Beantwortung der Frageliste vom 27.2.1998 angegeben hat, habe die Internet 1997 keine Geschäftstätigkeit mehr ausgeübt und weder Umsätze noch Gutschriften erklärt.

Die Bp vermeint, dass der Leistungsempfänger (Anmerkung: gemeint war wohl der Gutschriftsempfänger, die leistende Internet) niemals Kenntnis von diesen Gutschriften erhalten habe. Dies sei daraus abzuleiten, dass im Zuge der Durchführung des Bp-Verfahrens die Belege bei der Bw. nicht vorhanden gewesen seien, dass bei den diversen Besprechungen weder die steuerliche Vertretung noch der Gesellschafter-Geschäftsführer den Grund für die in Frage stehenden Vorsteuern bekannt geben konnten und dass die Internet die Gutschriften nicht erklärt habe.

Die Bp sei der Ansicht, dass die seitens der Bw. an die Internet ausgestellten Gutschriftennoten im Sinne des § 11 UStG zu beurteilen seien. Das bedeute, dass sie dem leistenden Unternehmer hätten zugeleitet werden müssen um zum Vorsteuerabzug zu berechtigen.

zu 2, 4 und 5) Aufgrund der Eintragungen im Firmenbuch und des Wissensstandes der Bp zu den Treuhandverhältnissen der Bw. sei von der Überlegung auszugehen gewesen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer P.P. allein Einfluss auf die Geschäftstätigkeit der Bw. gehabt habe.

Am Vortag zur Schlussbesprechung habe Herr P.P. telefonisch gegenüber der Bp Andeutungen gemacht, dass er auch die Anteile an der Internet halte, jedoch auch noch eine andere Person beteiligt sei. Die Frage der Bp, ob es sich bei dieser Person um seine Lebensgefährtin handle, bejahte er. Die für die Schlussbesprechung zugesagte endgültige Stellungnahme der Bw.

hinsichtlich der Anteilsbesitzer sei nicht gegeben worden. Die Behauptung der Bw. in der Berufung, dass die Bp von einem unrichtigen Sachverhalt ausgegangen sei, sei nicht weiter begründet worden. Aufgrund der vorliegenden Notariatsakte war somit davon auszugehen, dass Herr P.P. an der Internet mittels eines Treuhänders zu 100% beteiligt gewesen sei. Zu den Vorbringen der Bw. hinsichtlich der gegebenen Fremdüblichkeit der nachträglichen Provisionsverrechnung werde angemerkt, dass die Internet auf Provisionen aus den im Jahr 1993 als a.o. Ertrag vereinnahmten (Treuhand-)Geldern der Bw. keinen Rechtsanspruch gehabt haben könne. Um eine Provision zu erhalten, hätte vorher eine Vermittlung stattfinden müssen. Dies war hier jedoch nicht der Fall, da die Beträge, die seitens der Bw. als a.o. Ertrag versteuert wurden, aus Fehlüberweisungen der Kunden der Bw. stammten. Daraus seien weder aufgrund vertraglicher Vereinbarungen noch aus der sinngemäßen Anwendung des Handelsvertretungsvertrages Subhonorare für die Internet zu lukrieren.

Diese der Bw. zugestellte Stellungnahme der Bp blieb ohne Gegenäußerung.

Mit Datum 17.10.2002 wurde der **Jahresbescheid zur Umsatzsteuer 1997** durch das zuständige Veranlagungsreferat des Finanzamtes erlassen. Das Finanzamt wich darin von den erklärten Bemessungsgrundlagen ab und folgte, wie in der Begründung ausgeführt, den im Rahmen der Bp getroffenen o. a. Feststellungen (Punkt 1 der Sachverhaltsdarstellung) und anerkannte die Vorsteuerbeträge nicht.

Die gegen diesen Bescheid am 15.11.2002 eingebrachte **Berufung** ist als Ergänzung zur bereits eingebrachten Berufung gegen den ursprünglich ergangenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid zu beurteilen. (Anmerkung: Gem. § 274 BAO (gF) gilt eine Berufung auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet, wenn dieser Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides tritt.)

Die Bw. beantragte in der Berufung die Abänderung des Umsatzsteuerbescheides 1997 gemäß der Erklärung und die Anerkennung der Vorsteuern aus den übermittelten Rechnungen (Anmerkung: Gutschriften).

Im Verlauf des weiteren Verfahrens ergingen seitens des **unabhängigen Finanzsenates** **Vorhalte an die Bw.** mit dem Ersuchen um Ergänzung des aus der Aktenlage feststellbaren Sachverhaltes, um Klärung und Beantwortung diverser Fragen zum Sachverhalt sowie um Vorlage zum Nachweis der Angaben dienender Unterlagen. Die Bw. beantwortete die Vorhalte mit einer **Stellungnahme** und legte diese im Zuge einer persönlichen Vorsprache des Geschäftsführers der Bw. am 15.3.2004 vor.

Die Bw. führt in dieser Stellungnahme zuerst grundsätzlich aus, dass das Unternehmen gut organisiert gewesen sei, eine Rechnungswesenleitung, administratives Personal, eine voll-automatisierte EDV mit geschultem Personal sowie eine Absicherung nach dem Vieraugenprinzip der kritischen Bereiche gehabt habe. Erst Mitte Juli 1997 sei die Geschäftsleitung der Bw. auf die jahrelangen Betrügereien der Rechnungswesenleiterin gestoßen. Die Angestellte habe Mitarbeiter für ihre Zwecke manipuliert, Schecks gefälscht und die Beträge über das Treuhandkonto der Bw. behoben. Aufgrund ihrer Postvollmacht sei es möglich gewesen Schriftstücke der Geschäftsleitung vorzuenthalten und somit ungestört zu agieren. Aus heutiger Sicht sei der Bw. klar, dass die Unterschlagungen auch als Provision Internet gebucht worden waren. Da jedoch im Belegwesen der Bw. falsche Bankbelege abgelegt worden seien bzw. Unterlagen fehlten, sei eine Rekonstruktion aufgrund der Menge und Kosten nicht möglich. Die Bw. verwies zu ihren Vorbringen auf Verhandlungsprotokolle sowie das Urteil zum Gerichtsverfahren gegen die Rechnungswesenleiterin.

Des Weiteren stellte die Bw. nochmals die Geschäftsverbindung zur Internet dar. Die Bw. habe ursprünglich mit 10 verschiedenen Franchisenehmern gearbeitet. Da dies jedoch mit großen Schwierigkeiten verbunden gewesen sei, habe die Internet nach und nach mit großem finanziellen Aufwand, aber zu besseren Konditionen für die Bw., sämtliche Franchisegebiete übernommen. Die einzelnen Franchisenehmer seien nach zwingendem Recht selbständige Handelsvertreter mit einem lt. § 24 Handelsvertreterrecht zustehenden Ausgleichsanspruch von bis zu einem Jahreshonorar gewesen. Die der Internet zustehende Franchisegebühr hätte somit ÖS 2,5 Mio betragen.

Die Bw. legte dar, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. P.P. zu keiner Zeit alleiniger Gesellschafter der Internet gewesen sei. Er besäße 75% der Gesellschaftsanteile, die Dr.R.P. treuhändig für ihn hielte. P.P. sei nie Geschäftsführer oder Prokurist der Internet gewesen. Er habe keine Kontovollmacht, Unterschriften- oder Entscheidungsberechtigung gehabt. Es habe keine Gewinnausschüttungen an ihn gegeben, da die Internet Verluste machte und er habe keinen persönlichen Nutzen aus dem Besitz der Anteile gezogen. Es sei unwahr, dass sich auch die weiteren 25% in seinem Eigentum befänden.

P.P. sei im Prüfungszeitraum nicht der alleinige Machthaber der Bw. gewesen. Er habe 1984 50% seiner Anteile an Dr.G.H. treuhändig für F.W. abgetreten. Um nachzuweisen, dass F.W. bzw. Dr.G.H. auch nach 1990 noch Jahresabschlüsse und Informationen erhalten habe, legte die Bw. Kopien diverser diesbezüglicher Schriftstücke aus 1994, 1995 und 1997 vor. In einer in Kopie vorgelegten „eidesstättigen Erklärung“ des Dr.G.H. bestätigte dieser, dass er Treuhänder für F.W. sei, jedoch nie Treuhänder für P.P. gewesen sei.

Hinsichtlich der im Jahr 1997 an die Internet erteilten Gutschriften brachte die Bw. vor, dass ihrer Ansicht nach durch die Einleitung des Finanzstrafverfahrens gegen P.P. (als „faktischer Geschäftsführer“ der Internet) aufgrund des Verdachtes der vorsätzlichen Umsatzverkürzung bei der Internet die Zuleitung der Gutschriften an die Internet bewiesen sei. Die Bw. verwies dazu auf das in Kopie beigelegte Erkenntnis des Spruchsenates vom 18.9.2003.

Weiters argumentierte die Bw. dass der grundsätzliche Anspruch der Internet auf die Pauschalabfertigung im Handelsvertreterrecht geregelt sei. Die Höhe der Pauschalabfertigung sei schriftlich vereinbart worden. Die Bw. habe den Franchisevertrag mit der Internet schriftlich gekündigt, jedoch seien die Schriftstücke aufgrund der vorher genannten Umstände nicht mehr auffindbar. Zusätzlich hätte die Internet auch noch Anspruch auf Rückerstattung sämtlicher Franchisegebühren gehabt.

Zur Problematik Schadenersatz/a.o. Ertrag werde bestritten, dass es sich um Nachlässe oder Ausbuchungen von Lieferverbindlichkeiten gehandelt habe, da die von A&P erbrachten Leistungen nicht im Zusammenhang mit dem Schadenersatz standen und es keine Mängel in den von A&P verrechneten Leistungen gegeben habe. Dazu legte die Bw. eine Stellungnahme der damaligen Lieferfirma A&P vor, woraus eindeutig hervorgehe, dass es sich um einen echten Schadenersatz handle. Der Mangel lag in der gelieferten Computeranlage. Diese war, trotz Zusage des Lieferanten an die A&P, nicht mit der bestehenden Software der Bw. kompatibel. Die Bw. habe deshalb auf eigene Kosten eine neue Software entwickeln müssen. Die A&P habe von ihrem Lieferanten für diesen Mangel Schadenersatz erhalten und sich in der Folge auf den pauschalen Schadenersatz mit der Bw. geeinigt.

Aufgrund des Verweises der Bw. auf das Gerichtsverfahren gegen die Rechnungswesenleiterin sowie der Angabe, dass die Angestellte Beträge als „Provisionen Internet“ verbucht habe um ihre Manipulationen zu verbergen, wurde durch den unabhängigen Finanzsenat Einsicht in den Gerichtsakt genommen. Des Weiteren wurden die am 28.4.2004 vorgelegten Buchhaltungsunterlagen der Jahre 1993 und 1994 der Bw. (EDV-Ausdrucke der Konten sowie Bankkontoauszüge samt Überweisungsbelegen) eingesehen.

Dem Gerichtsakt ist zu entnehmen, dass die Angestellte wegen gewerbsmäßigen Betruges (Gesamtschadensumme rund ÖS 2,3 Mio) und wegen des Vergehens der Urkundenfälschung (Schecks, Überweisungsaufträge in Höhe von rund ÖS 2,5 Mio) verurteilt wurde. Diese Vorgänge betreffen die Jahre 1990 – 1997.

Die Einsichtnahme in das Buchhaltungskonto „VerrKto Internet 356500“ hat ergeben, dass auf diesem Konto Forderungen aus diversen seitens der Bw. für die Internet getragenen Aufwendungen (Gegenbuchungen auf Bank- oder Kassakonto) verbucht worden sind. Es handelt sich

dabei lt. Buchungstext um Beträge für Rechtskosten, Gehälter, Honorare, Sozialversicherung etc. sowie um Aufwendungen der Geschäftsführerin der Internet. Der so über das Jahr entstandene Forderungssaldo wurde zum Jahresende 1993 zum Großteil mit der aus der strittigen, berufungsgegenständlichen Provisionsrechnung resultierenden Verbindlichkeit gegenverrechnet. Über das Kreditorenkonto „Internet 7000000“ erfolgte lt. Buchungstext die Verbuchung von a-conto-Zahlungen auf die laufenden, monatlichen Provisionsverrechnungen. Aus diesen Buchungen ist ersichtlich, dass es sich um keine Barzahlungen oder Überweisungen an die Internet handelt, sondern hauptsächlich um die Verbuchung von Scheckbehebungen von den Bankkonten der Bw. Die Beträge wurden großteils als Eingang auf dem Kassakonto verbucht. Aus der Kasse erfolgten u. a. die Zahlungen der Bw. für die Aufwendungen der Internet, die wie schon erwähnt auf dem Konto „VerrKto Internet 356500“ ihren Niederschlag fanden.

Anmerkung: Infolge der umfassenden Reform des Berufungsverfahrens zum 1.1.2003 obliegt die Entscheidung über Berufungen gem. § 282 BAO (gF) nunmehr grundsätzlich dem Referenten im Namen des Berufungssenates. Diese Bestimmung ist auch auf alle zu diesem Tag unerledigten Berufungen anzuwenden.

Seitens der Bw. wurde jedoch, entsprechend den Übergangsregelungen gem. § 323 Abs. 12 BAO (gF), rechtzeitig der **Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung** gestellt.

Die **Ladungen zu der am 29.6.2004 durchzuführenden mündlichen Berufungsverhandlung** ergingen mit Datum 8.6.2004 an die Bw. sowie die Amtspartei. Die Zustellung an die Amtspartei erfolgte am 14.6.2004.

Die Berufungsverhandlung fand in Anwesenheit des Vertreters der Bw., des Geschäftsführers P.P. in den Räumlichkeiten des unabhängigen Finanzsenates statt. Ein Vertreter der Amtspartei ist zum festgesetzten Termin nicht erschienen.

Der Sachverhalt wurde durch die Referentin vorgetragen. Herr P.P. legte das bisherige Vorbringen der Bw. nochmals dar und ersuchte im Anschluss den Berufungen Folge zu geben.

Der Senat hat erwogen:

- Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1993, Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1992 - 1995 – a. o. Aufwand 1993 und verdeckte Ausschüttung

Betriebsausgaben sind gem. § 4 Abs. 4 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben, die ausschließlich oder überwiegend aus betrieblichen Gründen veranlasst sind. Der Nachweis der Betriebsausgaben hat durch den Abgabepflichtigen im Allgemeinen durch schriftliche Belege zu erfolgen.

Seitens der Bw. wurde im Jahr 1993 ein aus einer Provisionsnachverrechnung für den Zeitraum 1/89 - 12/93 resultierender a. o. Aufwand in Höhe von netto ÖS 3.594.362,27 als Betriebsausgabe geltend gemacht sowie die damit in Zusammenhang stehende Vorsteuer von ÖS 718.872,45 in Abzug gebracht.

Als belegmäßiger Nachweis wurde zuerst nur ein händischer Eigenbeleg über den Buchungssatz samt Beträgen vorgelegt. Erst im weiteren Verlauf des Bp-Verfahrens wurde eine Rechnung des Geschäftspartners, der Internet, datiert mit 31.12.1993 samt Berechnungsblatt, vorgelegt.

Es wird festgehalten, dass zwischen der Bw. und ihrem Geschäftspartner, der Internet, eine schriftliche Zusammenarbeitsvereinbarung vom 20.5.1988 bestand. Damit sowie mit den zugehörigen Anhängen 1 - 3 wurde unter anderem eine Regelung hinsichtlich der Provisionen festgelegt (siehe Punkt 7 der Vereinbarung). Insbesondere wurde aber unter Punkt 8.) vereinbart, dass keine mündlichen Nebenabreden bestehen und Zusatzvereinbarungen oder Änderungen bzw. Ergänzungen zu ihrer Rechtsgültigkeit einer schriftlichen, von beiden Vertragsteilen unterfertigten, Urkunde bedürfen. Im Punkt zur Provisionsregelung ist u. a. festgehalten, dass die Internet zu fixen Sätzen Abschlussprovisionen für die Werbung von Neukunden sowie Umsatzprovisionen aus erwirtschafteten Ein- und Verkaufsumsätze erhalten soll. Die Abrechnung erfolgt monatlich mittels Honorarnote der Internet und wird in Form von Teilbeträgen akontiert. Die Bw. hat weiters das Recht aus Kostengründen auf die Betreibung von Forderungen zu verzichten und nach dreimaliger Mahnung die Forderung zu stornieren. Stornos, Gutschriften oder Skonti wirken provisionsmindernd.

Zur Rechtmäßigkeit des strittigen Aufwandes argumentiert die Bw., dass diese Nachverrechnung aufgrund einer mündliche Abänderung der vertraglichen Vereinbarungen zur Provisionsabrechnung erfolgt sei. Die sei nötig gewesen, da im Jahr 1993 Treuhandgelder der Kunden einbehalten wurden und damit frühere Entgeltsminderungen ausgeglichen werden konnten. Tatsache ist jedoch, dass keine Verbindung zwischen den der Bw. anvertrauten Treuhandgeldern und den der Internet für Kundenakquirierung zustehenden Provisionen nachgewiesen ist. Es handelt sich um zwei voneinander völlig unabhängige Geschäftsbereiche. Vertragsgemäße schriftliche Unterlagen liegen nicht vor.

Die Vorbringen stellen keine schlüssigen Begründungen für einen zusätzlichen Provisions-

aufwand bzw. -anspruch der Internet dar und stehen im Widerspruch zu den Vertragsvereinbarungen. Es ist aufgrund der vorliegenden Unterlagen keine Verbindung zwischen dem angeführten a. o. Ertrag des Jahres 1993 zu früheren nicht einbringlichen Forderungen herzustellen und es liegen keine Unterlagen und Nachweise dafür vor, dass die Bw. berechtigt gewesen war Treuhandgelder einzubehalten und damit ausstehende Forderungen von Kunden auszugleichen.

Weiters spricht auch die buchhalterische Abwicklung gegen einen Provisionsanspruch der Internet. Wie die Überprüfung der Buchhaltungskonten für 1993 ergeben hat, wurden die monatlichen Honorarnoten sowie deren Akontierungen über das Kreditorenkonto „Internet 7000000“ verbucht. Mit der Honorarnote für Dezember wurde der tatsächliche Provisionsanspruch für das Jahr 1993 abgerechnet und verbucht. Weiters wurde eine Provisionsgutschrift für 1993 in Höhe von 1,9 Mio ÖS auf diesem Konto als Minderung der Provisionen verbucht. Diese Gutschrift steht im Gegensatz zum vorgeblich bestehenden weiteren Provisionsanspruch der Internet in Höhe von rund 3,5 Mio ÖS netto. Es ist nicht schlüssig, dass ein Geschäftspartner bei tatsächlichem Vorliegen eines derartigen Anspruches nahezu zeitgleich eine Gutschrift erteilt, d. h. Verrechnungen von Provisionsminderungen vorgenommen werden.

Die Verbuchung des berufungsgegenständlichen a. o. Aufwandes erfolgte ebenfalls auf diesem Konto. Die Gegenbuchung zur „Zahlung“ dieses zusätzlichen Aufwandes ist auf dem „VerrKto Internet 356500“ zu finden. Damit wird die auf diesem Konto verbuchte Forderung gegenüber der Internet gemindert. Aus den Buchungen geht hervor, dass sich die Forderung aus der Übernahme von Aufwendungen für die Internet zusammensetzt. Der tatsächliche Geldfluss wurde als Ausgang über das Kassa- oder Bankkonto verbucht.

Zusammenfassend wird festgestellt, dass die betriebliche Veranlassung des verbuchten a.o. Aufwandes auch im Rechtsmittelverfahren nicht nachgewiesen wurde. Es ist daher, wie auch schon durch die Bp festgestellt, *die Anerkennung des Betrages als Betriebsaufwand sowie der Abzug der damit verbundenen Umsatzsteuer als Vorsteuer zu versagen.*

Ob und inwieweit die Verbuchung dieses Aufwandes mit den durch die Bw. behaupteten jahrelangen Manipulationen der Rechnungswesenleiterin der Bw. zusammenhängen, ist aus den vorliegenden Unterlagen nicht nachvollziehbar. Für die getroffene Beurteilung wäre dies auch nicht ausschlaggebend. Dem Gesellschafter-Geschäftsführer P.P. ist jedoch in diesem Zusammenhang der Vorwurf nicht zu ersparen, dass er, insbesondere im Hinblick auf den langen Zeitraum (ab 1990) für den Manipulationen behauptet werden, den ihm obliegenden kaufmännischen Kontroll- und Aufsichtspflichten nicht hinreichend entsprochen hat.

Zur Beurteilung des Sachverhaltes in Verbindung mit der Feststellung einer **verdeckten Ausschüttung** wird ausgeführt:

Gem. **§ 8 Abs 2 KStG 1988** ist es für die Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen wird. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH liegen verdeckte Ausschüttungen bei Vermögensminderungen oder verhinderten Vermögensvermehrungen einer Kapitalgesellschaft vor, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen.

Die Gesellschaftsverhältnisse stellen sich wie folgt dar: der Geschäftsführer P.P., ist zu 50% Gesellschafter der Bw. Die Angaben der Bw. im Bp-Verfahren hinsichtlich der Teilhaberschaft des F.W. werden durch die im Rechtsmittelverfahren beigebrachten Unterlagen bestätigt. Die weiteren 50% Anteile werden durch den Treuhänder, Dr.G.H. für Herrn F.W. gehalten.

Festgestellt wird, dass die Verbuchung des a.o. Aufwandes im Jahr 1993 aus der strittigen Provisionsrechnung zu einer Vermögensminderung bei der Bw. geführt hat. Aufgrund der aus

den vorgelegten Buchhaltungsunterlagen ersichtlichen Buchungen allein kann jedoch nicht auf einen direkten oder indirekten Zahlungsfluss an den Gesellschafter-Geschäftsführer geschlossen werden. Der vorliegende Sachverhalt ist nicht ausreichend um damit den Zufluss eines geldwerten Vorteils an den Gesellschafter-Geschäftsführer P.P. nachzuweisen.

Inwieweit diese Buchungen mit den durch die Bw. dargelegten Manipulationen der Rechnungswesenleiterin in Verbindung stehen, ist nicht feststellbar. Ein derartiger Zusammenhang ist aber bei Gesamtbetrachtung der Geschehnisse und Berücksichtigung der Erkenntnisse des Gerichtes nicht völlig von der Hand zu weisen.

Der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung wird durch den vorliegenden Sachverhalt nicht erfüllt. Es ist daher aus diesem Titel keine Kapitalertragsteuer zu bemessen.

- Umsatzsteuer für das Jahr 1995 - a. o. Ertrag als Schadenersatz

Das UStG 1994 kennt den Begriff "Schadenersatz" nicht; dieser stammt aus dem bürgerlichen Recht. Im Bezug auf die Umsatzsteuer ist in jedem einzelnen Fall zu prüfen, ob ein Leistungsaustausch oder ein echter, nicht steuerbarer Schadenersatz vorliegt.

Echter Schadenersatz wird aufgrund einer gesetzlichen oder vertraglichen Verpflichtung geleistet und ist damit nicht Entgelt für eine Lieferung oder sonstige Leistung. Verlangt der Leistungsempfänger jedoch Preisminderung, mindert sich dadurch das ursprüngliche Entgelt des Gläubigers.

Im Hinblick auf die Bestimmung des **§ 16 Abs. 1 UStG 1994** folgt daraus: hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 geändert, so haben der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und der Unternehmer, für den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug, entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

Wie die Bp festgestellt hat, buchte die Bw. im Jahr 1995 den buchhalterisch bestehenden Saldo eines Lieferantenkontos, der aus einer Hardwarelieferung der EDV-Firma A&P resultierte, als a. o. Ertrag aus. Sie ging dabei vom Vorliegen eines umsatzsteuerfreien Schadenersatzes aus und berichtigte die ursprünglich verbuchten Vorsteuerbeträge nicht.

Die Bw. führte in der Berufung und späteren Stellungnahmen aus, dass die gelieferte Ware selbst nicht mangelhaft und der Auftrag ordnungsgemäß ausgeführt worden war. Es habe sich

jedoch herausgestellt, dass die durch A&P gelieferte EDV-Anlage nicht mit dem vorhandenen EDV-Programm kompatibel war und somit die Software auf Kosten der Bw. neu zu entwickeln und zu erstellen war. Der der Bw. so entstandene Schaden wurde gegenüber der A&P und von dieser gegenüber ihrem Lieferanten geltend gemacht. Wie die A&P in einem dazu h. o. vorliegenden Schreiben bestätigt, war ihr dafür von ihrem Lieferanten eine Abschlagszahlung gewährt worden. Man habe sich sodann mit der Bw. auf einen Schadenersatz in Form eines Pauschalbetrages geeinigt. Es wurde bei Festlegung der Höhe nicht Bezug auf die ursprünglichen und noch offen aushaftenden Rechnungsbeträge genommen.

Aus der im Berufungsverfahren ergänzten Sachverhaltsdarstellung ist zu schließen, dass der Schaden ursächlich durch die Lieferung der EDV-Anlage entstanden ist. Die zusätzlich erforderlichen Programmierarbeiten wurden durch die A&P durchgeführt und der Bw. in Rechnung gestellt. Als Abgeltung des aufgrund der neuen Erstellung der Software resultierenden Schadens wurde der Bw. durch die A&P eine Vergütung gewährt. Dieser nachträglichen Schadensvergütung liegt kein Leistungsaustausch zugrunde, sodass von einem umsatzsteuerrechtlich nicht relevanten „echten“ Schadenersatz auszugehen ist. Somit ist keine Vorsteuerberichtigung im Sinne des § 16 Abs. 1 UStG 1994 durchzuführen. Die Bemessung der Umsatzsteuer erfolgt erklärungsgemäß.

- Umsatzsteuer für das Jahr 1997 - Nichtanerkennung der Vorsteuern des Zeitraumes 01-07/1997

Gem. **§ 11 Abs. 7 und 8 UStG 1994** gelten Gutschriften dann als Rechnungen und berechtigen zum Vorsteuerabzug, wenn zwischen dem Aussteller und dem Empfänger der Gutschrift Einverständnis darüber besteht, dass mit einer Gutschrift über die Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird. Insbesonders muss die Gutschriftsnote dem leistenden Unternehmen zugeleitet worden sein. Vor erfolgter Zuleitung an den Gutschriftsempfänger ist der Aussteller, selbst bei tatsächlicher Ausführung einer Leistung, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die Beweislast hinsichtlich der Zuleitung der Gutschrift und Kenntnisnahme trifft den Leistungsempfänger, d.h. den Gutschriftsaussteller.

Gem. **§ 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994** kann der Unternehmer Vorsteuerbeträge abziehen, die aus Steuerbeträgen resultieren, die von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung (gem §11 UStG) an ihn für die Ausführung von Lieferungen und sonstigen Leistungen im Inland gesondert ausgewiesen worden sind.

Die seitens der Bw. in den Berufungsschriften vorgebrachten Angaben zum Sachverhalt rund um den durch die Bp, sowie in weiterer Folge im Rahmen der Veranlagung des Jahres 1997 seitens des Veranlagungsreferates, beanstandeten Vorsteuerabzug, stehen im Widerspruch zu den während des Bp-Verfahrens (Prüfungsbeginn 31.10.1997 - Schlussbesprechung 20.5.1998) gegebenen Auskünften.

Es konnte während des Bp-Verfahrens, und obwohl es sich um zum Bp-Verfahren sehr zeitnah gelegene Vorgänge handelte, weder durch den Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. noch durch die steuerliche Vertretung eine Begründung für die seitens der Bp festgestellten Differenzen zwischen den im Vorsteuerjournal verbuchten Beträgen und den mittels Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume 1 - 7/1997 beantragten Vorsteuerbeträgen gegeben werden. Zum Zeitpunkt der Beantwortung der Frageliste der Bp vom 27.2.1998, am 21.4.1998, gibt die steuerliche Vertretung der Bw. an, dass die Internet im Jahr 1997 keinen Geschäftsbetrieb hatte und es keine Provisionsabrechnungen mehr gegeben habe. Erstmals in der Berufungsschrift vom 23.7.1998 spricht die Bw. von Abschlagszahlungen an die Internet und entsprechenden Unterlagen ohne diese vorzulegen. Die, als "nunmehr aufgefundene" Belege bezeichneten, Teilgutschriften wurden erst am 31.8.1998 im Zuge der Beantwortung eines Mängelbehebungsauftrages dem Finanzamt vorgelegt. Die Verrechnungen begründet die Bw. mit abzurechnenden Abschlagszahlungen, die der Internet infolge der Auflösung der Handelsvertretungsverträge zum 31.12.1996 zugestanden wären. Im Text der vorgelegten 7 Belege, bezeichnet mit Teilgutschrift 97/01 bzw. bis 97/07, wird auf eine „lt. Handelsvertretergesetz vorgesehene Pauschalabfertigung“ Bezug genommen.

Es ist die Frage zu klären, ob für die Monate 1 - 7/1997 Gutschriften gem. der o. a. Bestimmung des UStG vorliegen, die die Bw. zum Abzug der darin angeführten Vorsteuerbeträge berechtigen. In der Folge stellt sich die Frage worin die abgerechneten Leistungen begründet sind und wie sie sich berechnen.

Hinsichtlich des gesetzlichen Erfordernisses, dass über die Abrechnungsmodalität in Form von Gutschriften zwischen dem Aussteller und dem Empfänger der Gutschrift Einvernehmen bestehen muss, ist den Gutschriftennoten an die Internet nichts zu entnehmen. Es wird darin lediglich allgemein auf das Handelsvertretergesetz verwiesen. Daraus ist jedoch kein Einvernehmen hinsichtlich einer Rechnungslegung mittels Gutschrift abzuleiten. Der einzigen schriftlich vorliegenden Vereinbarung über die Zusammenarbeit zwischen der Bw. und der Internet aus dem Jahr 1988 ist ebenfalls bezüglich derartiger Abrechnungsmodalitäten nichts zu entnehmen. Das, während und bis zum Abschluss des Bp-Verfahrens, völlig fehlende Wissen der Bw. über die Gründe des Vorsteuerabzuges lässt weiters den Schluss zu, dass es keine Absprachen bzw. kein Einvernehmen über diese Art der Abrechnung gegeben hat.

Des weiteren ist, wie dies auch schon durch die Bp festgestellt wurde, die Zuleitung der Gutschriften an die Internet und die Kenntnisnahme der Gutschriften durch diese zu Recht in Zweifel zu ziehen. Nachweise dazu liegen nicht vor. Der Verweis der Bw. in der Stellungnahme vom 15.3.2004 auf das Erkenntnis des Spruchsenates (zum finanzstrafrechtlichen Verfahren

im Zusammenhang mit der Internet) ist nicht als Beweis über die Zuleitung der Gutschriften an die Internet zu werten. Dem Erkenntnis ist lediglich zu entnehmen, dass das Verfahren infolge schwerer Erkrankung einer Beschuldigten eingestellt wurde. Materiellrechtliche Feststellungen zu den in Frage stehenden Gutschriften wurden nicht getroffen.

Seitens der Bw. wurden somit die für Gutschriften anzuwendenden Bestimmungen des § 11 Abs. 8 UStG nicht erfüllt. Ein Vorsteuerabzug ist daher schon aus diesen formalen Gründen nicht anzuerkennen.

Aber auch aus materiellen Gründen ist ein Vorsteuerabzug auszuschließen, da von keiner gerechtfertigten Leistungsverrechnung ausgegangen werden kann. Abgesehen davon, dass im gesamten Bp-Verfahren von einer Beendigung der - zwischen der Bw. und der Internet bestehenden - Vereinbarung nie die Rede war, wären dazu auch die lt. Punkt 4.) dieser Vereinbarung geforderten schriftlichen Unterlagen hinsichtlich Vertragskündigung, Auflösung etc. beizubringen gewesen. Die Bw. beruft sich nur allgemein auf das Handelsvertretergesetz (HVertrG). Die hier gegebenenfalls anzuwendende Bestimmung wäre § 24 des HVertrG 1993, der über den Ausgleichsanspruch abspricht. Danach steht dieser jedoch nur dann zu, wenn der Vertrag von Seiten des Unternehmers oder durch Tod des Handelsvertreters beendet wird.

In der schriftlichen Vereinbarung über die Zusammenarbeit zwischen der Internet und der Bw. vom 20.5.1988 ist in Punkt 3.) festgelegt, dass der Vertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wird. Eine Vertragskündigung kann laut Punkt 4.) von beiden Seiten unter Einhaltung einer 12-monatigen Kündigungsfrist jeweils zum Ende eines Kalendermonats mittels eingeschriebenen Briefs erfolgen. Laut Punkt 5.) ist eine vorzeitige Auflösung bei Verstößen gegen die ebenfalls geregelten Durchführungsbestimmungen mit sofortiger Wirkung möglich. Eine Bestimmung hinsichtlich eines Ausgleichsanspruches findet sich in der Vereinbarung nicht.

Es liegt weder ein Nachweis über die erst im Berufungsverfahren behauptete Kündigung des Vertrages zum 31.12.1996 vor, noch liegen zusätzliche und/oder ergänzende, gem. Punkt 8.) der Vereinbarung jeweils schriftlich nötige, Vereinbarungen vor.

Da es somit auch dem Grunde nach am Leistungsaustausch mangelt, bleibt für die Anerkennung eines Vorsteuerabzuges gem. § 12 UStG kein Raum. Weitere Überlegungen hinsichtlich der Berechnungsbasis, Berechnungsmodalitäten etc. zu den verrechneten Beträgen, zu denen bisher ebenfalls keine Unterlagen vorliegen, sind daher nicht erforderlich.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

BERECHNUNG DER BEMESSUNGSGRUNDLAGEN zur Umsatzsteuer 1995:

Umsatzsteuer 1995 in ÖS	
Umsätze 20% lt. Erkl.	6.433.749,39
Umsatzsteuer 20%	1.286.749,88
Vorsteuer lt. Erkl.	-1.317.797,59
Berichtigung lt. Erkl.	-42.752,60
<i>GUTSCHRIFT gerundet</i>	<i>-73.800,00</i>
<i>in Euro</i>	<i>5.363,26</i>

Wien, 7. Juli 2004