



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BXX Finanzierungsdienstleistung Ges.m.b.H, CCC, gegen die Bescheide des Finanzamtes CCC vom 10.10.2002 betreffend Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1994 bis 2000 und Körperschaftsteuervorauszahlungen 2003 entschieden:

- 1.) Körperschaftsteuer 1994:** Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.
 - 2.) Körperschaftsteuer 1995 und 1996:** Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.
 - 3.) Körperschaftsteuer 1997 -2000:** Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.
 - 4.) Die bekämpften Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 1994-2000**
werden abgeändert
- 5.) Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:**

Körperschaftsteuer 1994

Einkommen gerundet	27.920,90 € (384.200 S)
Körperschaftsteuer	9.493,11 € (130.628 S)
anrechenbare KEST	-65,19 € (-897 S)
KVZ	-1.090,09 € (-15.000 S)
Abgabenschuld	8.337,83 € (114.731 S)

Körperschaftsteuer 1995

Einkommen gerundet	11.424,17 € (157.200 S)
Körperschaftsteuer	3.884,22 € (53.448 S)
anrechenbare Steuer	-121,58 € (-1.673 S)
KVZ	-1.090,09 € (-15.000 S)
Abgabenschuld	2.672,54 € (36.775 S)

Körperschaftsteuer 1996

Einkommen gerundet	132.235,49 € (1.819.600 S)
Körperschaftsteuer	44.960,07 € (618.664 S)
anrechenbare Steuer	-253,19 € (-3.484 S)
KVZ	-1.090,09 € (-15.000 S)
Abgabenschuld	43.616,78 € (600.180 S)

Körperschaftsteuer 1997

Einkommen gerundet	163.920,84 € (2.255.600 S)
Körperschaftsteuer	55.733,09 € (766.904 S)
anrechenbare Steuer	-32,56 € (-448 S)
KVZ	-19.700 S (-1.431,65 €)
Abgabenschuld	54.268,87 € (746.756 S)

Körperschaftsteuer 1998

Einkommen gerundet	110.172,02 € (1.516.000 S)
Körperschaftsteuer	37.458,49 € (515.440 S)
anrechenbare Steuer	-117,15 € (-1.612 S)
KVZ	-12.921,23 € (-177.800 S)
Abgabenschuld	24.420,11 € (336.028 S)

Körperschaftsteuer 1999

Einkommen gerundet	-16.947,30 € (-233.200 S)
Mindestkörperschaftsteuer	1.749,96 € (24.080 S)
KVZ	-23.073,62 € (-317.500 S)
Abgabengutschrift	-21.323,66 € (-293.420 S)

Körperschaftsteuer 2000

Einkommen gerundet	73.610,31 € (1.012.900 S)
Körperschaftsteuer	25.027,51 € (344.386 S)
anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	-1.749,96 € (-24.080 S)
anrechenbare Steuer	-169,91 € (-2.338 S)
KVZ	-23.073,62 € (-317.500 S)
Abgabenschuld	34,01 € (468 S)

6.) Körperschaftsteuervorauszahlung 2003: Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der Bescheid wird abgeändert. Die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2003 und die Folgejahre werden in Höhe von 28.337,68 € (389.935 S) festgesetzt.

7.) Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Abkürzungen:

AB	Arbeitsbogen betreffend die Betriebsprüfung
aF	alte Fassung
BA	Wiener
BP	Betriebsprüfung(s-), Betriebsprüfer
BXX	BXX
C	C

DE	DE
ER	ER
EVZ	Einkommensteuervorauszahlung
FA	Finanzamt
GN	GN
GO	Städtische
J	J
KVZ	Körperschaftsteuervorauszahlung
LF	LF
MN	MN
NA	NA
RE	RE
S.	Seite
SL	SL
W	W
Wsee	WSee

Ablauf des Verfahrens:

Am 27. November 2001 brachte der Geschäftsführer der BXX GmbH W C m eigenen Namen und im Namen der GmbH eine Selbstanzeige beim Finanzamt ein. Darin behauptete er, er habe in den Jahren 1994-1998 die steuerliche Bemessungsgrundlage der GmbH durch Buchung von Provisionsaufwendungen (Provisionszahlungen der GmbH an den Geschäftsführer) in falscher Höhe verfälscht. Er habe für den Zeitraum 1994 -1998 zu Gunsten der GmbH einen falschen Provisionsaufwand von 7,2 Mio S buchen lassen. Ferner habe er ein Darlehen, das ihm die GmbH eingeräumt habe, dem Finanzamt nicht zur Vergebührung angezeigt. Er habe dadurch für die GmbH eine Steuerstundung erreichen wollen.

Ebenso habe er als Einzelunternehmer im Zeitraum 1994-1997 steuerverkürzende Tatbestände gesetzt. Er habe Provisionseinkünfte von der GmbH in folgender Höhe nicht erklärt:

1994	200.000 S
1995	152.142 S
1996	114.000 S
1997	51.800 S

Das Finanzamt ging von folgendem Sachverhalt aus: Der Geschäftsführer der GmbH habe von dieser im Zeitraum 1994-2000 Zahlungen in Höhe von rund 21 Mio S erhalten. Davon entfalle ein Teilbetrag von 11,399.000 S auf Bezüge des Geschäftsführers, die er von der GmbH erhalten habe (BP- Bericht vom 17.10.2002).

Die GmbH legte mit Schriftsatz vom 10. 11.2002 Berufung ein: Sie verwies auf eine Generalvereinbarung, datiert vom Dezember 1993, einen Dienstvertrag zwischen der GmbH und dem Geschäftsführer, datiert vom Mai 1994 und zahlreiche Umlaufbeschlüsse, die hauptsächlich in der Zeit zwischen 1994 und 2000 datiert waren. Als Entgelt des Geschäftsführers sei ein umsatzabhängiges Fixum in Höhe von 200.000 S – 1,500.000 S pro Jahr vereinbart worden. Ferner sei eine Erfolgsprämie von 25 Mio S für den Fall des Erreichens eines Jahresumsatzes von 100 Mio S vereinbart worden. Ferner seien dem Geschäftsführer Kredite eingeräumt worden. Alle Verträge seien in notariell beglaubigter, eidesstattlicher Fassung der Behörde vorgelegt worden. Ein Großteil an Originalverträgen (Arbeitsverträge, Dienstverträge, gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen) liege nicht mehr vor. Die GmbH begehrte eine Rückstellung für die Erfolgsprämie. Tatsächlich habe der Geschäftsführer von der GmbH im Streitzeitraum nur folgende Provisionen für seine Tätigkeit erhalten:

1994	200.000 S
1995	250.000 S
1996	300.000 S
1997	300.000 S
1998	400.000 S
1999	500.000 S

2000	600.000 S
------	-----------

Dem Geschäftsführer sei auch ein Darlehen eingeräumt worden, das allerdings nicht dem Finanzamt zur Vergebührung angezeigt worden sei.

Das Finanzamt replizierte mit Schreiben vom 15.1.2003: die gegenständlichen Vereinbarungen seien nach außen hin nicht ausreichend zum Ausdruck gekommen. Es bestehe eine Diskrepanz zwischen dem Provisionsaufwand, der von der GmbH gebucht worden sei und den vom Geschäftsführer in seinem Einkommensteuerverfahren erklärten Provisionserträgen. Andererseits erklärte das Finanzamt aber auch, es wolle sich der im Berufungsbegehren angeführten Höhe des Leistungsentgeltes nicht verschließen.

Mit Schreiben des Vertreters der GmbH vom 28.2.2003 wurde die Einholung eines Sachverständigengutachtens zum Beweis für die Fremdüblichkeit der vertraglichen Vereinbarungen angeregt. Einkünfte aus selbstständiger Arbeit

In seinem Gutachten vom 29.8.2003 kommt Univ. Prov. Dr. Franz Schrank zum Ergebnis, der Dienstvertrag vom Mai 1994 sei fremdüblich.

Mit Bedenkenvorhalt vom 2. Mai 2006 wurde der GmbH der Sachverhalt aus der Sicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgehalten. Am 29. Mai 2006 fand eine Besprechung mit den Vertretern der GmbH statt, in der von diesen in der Sache kein ergänzendes Vorbringen erstattet wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) ergänzende Feststellungen:

Alle Feststellungen betreffen den Zeitraum 1994-2000, wenn nichts anderes angegeben wird.

1.1.) Zur Angehörigeneigenschaft:

WC hat im Zeitraum 1994 – 2000 Zahlungen im Ausmaß von über 21 Mio S von der BXX GmbH erhalten (**Punkt 1.8**). WC war damals GESCHÄFTSFÜHRER der BXX GmbH. In dieser Zeit waren seine beiden Kinder aus erster Ehe DE und RE zu je 10% an der GmbH beteiligt. Seine Lebensgefährtin und spätere zweite Ehefrau JC war in dieser Zeit zu 80% an der GmbH beteiligt.

1.2.) WC hat zwischen 1993 und 2000 die Geschäfte der BXX GmbH geführt. Er hat in dieser Zeit den Betrieb der GmbH aufgebaut. Seine Tätigkeit war ursächlich für die Umsätze, die die GmbH in dieser Zeit erwirtschaftet hat. Ohne sein Zutun hätte die GmbH überhaupt keine Umsätze erwirtschaftet. Durch die Leistungen des WC als Geschäftsführer erwirtschaftete die GmbH Umsätze, aus denen Entgelte in folgender Höhe erzielt wurden:

1993 (G+V- Rechnung 1993)	1,350.000 S
1994 (G+V- Rechnung 1994; Umsatzsteuerbescheid 1994 vom 10.10.2002)	4,707.509 S
1995 (Umsatzsteuererklärung 1995)	3,809.278,05 S
1996 (Umsatzsteuererklärung)	5,373.021,16 S
1997 (Umsatzsteuererklärung)	13,540.154,39 S
1998 (Umsatzsteuererklärung)	26,311.186,08 S
1999 (Umsatzsteuererklärung)	43,285.286,58 S
2000 (Umsatzsteuererklärung)	30,356.529,33 S

1.3.)

Es hat im Zeitraum 1993 – 2000 Vereinbarungen zwischen WC einerseits und der GmbH oder ihren Gesellschaftern andererseits betreffend die Abgeltung seiner Leistungen (Punkt 1.2.) für die GmbH gegeben. Der konkrete Inhalt dieser Vereinbarungen ist jedoch nicht feststellbar.

Die einzigen Vereinbarungen in diesem Zusammenhang, deren konkreter Inhalt bekannt ist, existierten ab November 2001, wobei sie durch diejenigen, die sie unterfertigt haben, früher datiert worden sind (siehe Punkt 1.4.).

1.4.) Die schriftlichen Vereinbarungen, die aus dem Machtbereich der GmbH und des WC herrührten und während der BP betreffend den Geschäftsführer und die GmbH vorgelegt worden sind, existierten alle im Zeitraum 1993-2000 noch nicht. Sie wurden erst im November 2001 angefertigt, wobei sie von denjenigen, die sie unterfertigt haben, früher datiert worden sind. Hierbei handelte es sich um folgende Unterlagen:

- Vereinbarung, datiert vom 20.12.1993, unterfertigt von den Gesellschaftern der GmbH und WC
- Unternehmensplan BXX- Vorschau, datiert vom 19.12.1993, unterfertigt von WC (AB GmbH 204)
- Dienstvertrag, datiert vom 13.5.1994, unterfertigt von WC und den Gesellschaftern der GmbH

Umlaufbeschlüsse, unterfertigt von den Gesellschaftern JC, DE und RE C:

- Umlaufbeschluss, datiert vom 27.5.1994

- Darlehensvereinbarung, datiert vom 10.6.1994
- Umlaufbeschluss, datiert vom 26.8., 27.8. und 9.9.1995
- Umlaufbeschluss, datiert vom 15.6. und 23.6.1996
- Umlaufbeschluss, datiert vom 14.9. und 21.7.1997
- Umlaufbeschluss, datiert vom 29.1. und 30.1.1997
- handschriftlicher Zusatz zum Umlaufbeschluss, datiert vom 29. und 30.1.1997
- Darlehensvereinbarung, datiert vom 14.3.1997
- Umlaufbeschluss, datiert vom 13.1., 14.1. und 15.1.1998
- Umlaufbeschluss, datiert vom 17.12. und 19.12.1998
- Umlaufbeschluss, datiert vom 15.2., 16.2. und 18.2. 1999
- Umlaufbeschluss, datiert vom 26.4., 27.4. und 28.4.1999
- Umlaufbeschluss, datiert vom 18.1., 19.1. und 20.1.2000
- Umlaufbeschluss, datiert vom 10.1., 11.1. und 14.1.2001
- Umlaufbeschluss, datiert vom 10.1. und 11.1.2001 (dieser Umlaufbeschluss wurde von JC und dem Steuerberater der GmbH als Treuhänder für die Machthaber DE und RE C unterfertigt).

1.5.) Die Leistungen, die WC in den Jahren 1994-2000 für die GmbH erbrachte, hatten in den einzelnen Jahren einen Marktwert in folgender Höhe:

1994	376.600,72 S
1995	304.742,24 S
1996	429.841,69 S
1997	1.541.045 S
1998	2.269.182 S
1999	2.866.026 S
2000	2.402.284 S
1994-2000 Summe der marktüblichen Geschäftsführerbezüge des WC	10.189.721,65

1.6.) Keine einzige Darlehensvereinbarung, die aus dem Machtbereich des WC und der GmbH während der BP vorgelegt worden ist, ist im Zeitraum 1993-2000 dem Finanzamt zur Vergebührung angezeigt worden. Diese Darlehensvereinbarungen sind auch bis zum Beginn der BP bei WC (15.11.2001) nicht dem Finanzamt zur Vergebührung angezeigt worden. Von diesen Feststellungen sind folgende Darlehensvereinbarungen umfasst (AB BXX 202-220):

- a.)** - Darlehensvereinbarung, enthalten in der Vereinbarung vom 20.12.1993
- b.) - Darlehensvereinbarung, enthalten im Dienstvertrag vom 13.5.1994,
- c.)** - Darlehensvereinbarung vom 10.6.1994
- d.)** - Vereinbarung eines Finanzierungsrahmens von 5 Mio S mit Umlaufbeschluss samt handschriftlichem Zusatz, datiert vom 29. und 30. Jänner 1997
- e.)** - Darlehensvereinbarung, datiert vom 14.3.1997
- f.) - Kreditvereinbarung betreffend einen Verfügungsrahmen von 15 Mio S im Umlaufbeschluss, datiert vom 26., 27 und 28. April 1999).

Die in den Punkten a,c,d und e genannten Kredit- oder Darlehenszusagen enthalten keine Rückzahlungsvereinbarung und waren daher jedenfalls keine ernst gemeinten Darlehensverträge.

1.7.) Zu den Vereinbarungen betreffend Erfolgsprämien von 25 Mio S (laut Vereinbarung, datiert vom 20.12.1993 in Verbindung mit einem Unternehmensplan, datiert vom 19.12.1993; laut Dienstvertrag, datiert vom 13.5.1994; laut Umlaufbeschluss, datiert vom 26-28.4.1999), 5 Mio S oder 2 Mio S (laut Umlaufbeschluss, datiert vom 29. und 30. Jänner 1997).

Diese Vereinbarungen haben im Zeitraum 1993-2000 noch nicht existiert. Sie existieren erst seit November 2001.

1.8.) Tatsächlich hat WC aus dem Vermögen der BXX GmbH im Zeitraum 1994-2000 viel mehr erhalten als die oben (**Punkt 1.5.)** festgestellten marktüblichen Bezüge (10,189.721,65): Abzüglich der marktüblichen Geschäftsführerbezüge (10,189.721,65) hat WC in diesem Zeitraum von der BXX GmbH erhalten:

Jahr	Zahlungen aus dem Vermögen der BXX GmbH an WC	abzüglich marktüblicher Geschäftsführerbezüge	Zahlungen ohne erkennbaren Rechtsgrund an WC aus dem Vermögen der BXX GmbH nach Abzug der marktüblichen	Gesamtschuld des WC gegenüber der BXX GmbH

		Geschäftsführerbezüge		
1994	891.493,26 S	-376.600,72 S	514.892,54 S	514.892,54 S
1995	1,173.204,32 S	-304.742,24 S	868.462,08 S	1,383.354,62 S
1996	2,680.689,86 S	-429.841,69 S	2,250.848 S	3,634.202,79 S
1997	2,937.922,70 S	-1,541.045 S	1,396.877,7 S	5,031.080,49 S
1998	3,192.510,46 S	-2,269.182 S	923.328,46 S	5,954.408,95 S
1999	6,636.282,39 S	-2,866.026 S	3,770.256,39 S	9,724.665,34 S
2000	3,607.353,46 S	-2,402.284 S	1,205.069,46 S	10,929.734,8 S
1994-2000	21,119.456,45 S	-10,189.721,65	10,929.734,8 S	

1.9.) Diese Zahlungen, soweit sie über die marktüblichen Bezüge des WC hinausgingen (10,929.734,8 S), erfolgten im Zeitraum 1994-2000 ohne Wissen und Willen der Gesellschafter der GmbH, da das Beweisverfahren keinen Hinweis ergeben hat, der dafür sprechen könnte, dass die Gesellschafter der GmbH im Zeitraum 1994-2000 von diesen über die marktüblichen Bezüge hinausgehenden Zahlungen gewusst haben und diese gebilligt haben.

1.10.) WC hat sich über die marktüblichen Bezüge hinausgehend Zahlungen aus dem Vermögen der GmbH im Zeitraum 1994-2000 in Bereicherungsabsicht zugewendet. Er hatte von Anfang an im Zeitraum 1994-2000 die Absicht, diese über die marktüblichen Bezüge hinausgehenden Zahlungen nicht zurückzuzahlen. Er hat jedoch später im November 2001 folgende rückdatierte Vereinbarungen unterschrieben, die Rückzahlungsvereinbarungen enthalten:

- Dienstvertrag, datiert durch die Unterzeichner vom 13.5.1994, tatsächlich existent seit November 2001

- Kreditvereinbarung betreffend einen Verfügungsrahmen von 15 Mio S im Umlaufbeschluss, datiert durch die Unterzeichner vom 26., 27 und 28. April 1999 (beide siehe oben), tatsächlich existent seit November 2001.

1.11.) Zu den Zahlungen aus den Mitteln der GmbH an den Geschäftsführer, die über die marktüblichen Bezüge (laut Punkt 1.5) hinausgingen: Die Gesellschafter der GmbH hatten von der mangelnden Rückzahlungsabsicht in Bezug auf jene Zahlungen, die über die marktüblichen Bezüge hinausgingen, nie Kenntnis und haben diese mangelnde Bereitschaft zur Zurückzahlung, die bei WC im Zeitraum 1994-2000 gegeben war, nie gebilligt.

1.12.) Die Zahlungen aus dem Vermögen der GmbH an den Geschäftsführer, soweit sie über die marktüblichen Bezüge des Geschäftsführers hinausgingen, erfolgten im ursächlichen Zusammenhang mit der Geschäftsführertätigkeit für die GmbH.

1.13.) Die Einkünfte des Geschäftsführers von der GmbH waren keine Einkünfte auf Grund eines Dienstverhältnisses.

2.) Beweiswürdigung:

2.1.) Zur Angehörigeneigenschaft:

WC und JC haben seit 15.9.1991 einen gemeinsamen Sohn, NA C. WC und JC, geb. ER, wohnten zwischen Juli 1992 und November 2001 in einem Haus in SL 6, St. GN am WSee. Dabei handelt es sich um ein Einfamilienhaus oder Reihenhaus. Es liegt jedenfalls in einer Wohnsiedlung inmitten mehrerer eng aneinander gebauter Häuser. In dieser Wohneinheit SL 6 wohnten ab Juli 1992 nur WC, JC und NA C. Ab 1995 wohnte in dieser Wohneinheit auch noch der zweite Sohn der J und des WC, MN C. Spätestens seit 1995 sind WC und JC miteinander verheiratet (Auszüge aus dem Melderegister betreffend NA C, JC WC vom 21.3.2006; Grundbuchsatzung betreffend EZ 697 KG LF; Luftbild der Wohnsiedlung SL vom 21.3.2006, u.a. mit dem Grundstück 891/53 KG LF; AB BXX 172 = Gesellschafterbeschluss, datiert vom 10.1.1994, Dienstvertrag, datiert vom 13.5.1994, Umlaufbeschlüsse, datiert von 1995-2001; Gesellschafterbeschluss vom 10.1.1994 betreffend Bestellung des WC zum Geschäftsführer = AB BXX 172). Sie sind daher zwischen 1991 und 2001 entweder Lebensgefährten oder Ehegatten und daher nahe Angehörige. Die Angehörigenrechtsprechung ist anzuwenden für alle Zahlungen der GmbH, die deren Geschäftsführer 1994 – 2000 erhalten hat.

2.2.) Zu den Feststellungen gemäß den Punkten 1.3. und 1.4.:

Auf Grund der Leistungen, die der Geschäftsführer der GmbH 1993-2000 erbracht hat (Punkt 1.2.), und auf Grund der Tatsache, dass der Geschäftsführer in dieser Zeit fast seine ganze Arbeitskraft (abgesehen von einer geringfügigen nicht selbstständigen Tätigkeit in den Jahren

1994 und 1995, vgl. Einkommensteuerbescheid 1994 vom 22.1.1996, Einkommensteuerbescheid 1995 vom 14. 11.1997, Einkommensteuererklärungen 1996-2000) für die GmbH eingesetzt hat, erscheint es nahe liegend, dass es im Zeitraum 1993-2000 Vereinbarungen zwischen dem Geschäftsführer einerseits und der GmbH oder ihren Gesellschaftern andererseits betreffend die Abgeltung seiner Leistungen für die GmbH gegeben hat.

Während der BP betreffend WC und betreffend die BXX GmbH wurden von WC oder seinem steuerlichen Vertreter nach der Selbstanzeige des WC (AB BXX 158) zwischen 27. November 2001 -11. Dezember 2001 (AB BXX 199) folgende Urkunden in Kopien vorgelegt (AB BXX 202-225):

2.2.1.) Vereinbarung vom 20.12.1993 (Kopie) (unterfertigt von WC und den Gesellschaftern der BXX GmbH).

Zur darin enthaltenen Darlehenszusage wird bemerkt: Da es im Zeitraum 1993 -2000 keine Darlehensvereinbarung zu Gunsten des WC gegeben hat (**siehe unten**) hat es auch diese Darlehensvereinbarung, die in dieser Vereinbarung, datiert vom 20.12.1993 enthalten ist, nicht in diesem Zeitraum gegeben. In dieses Bild fügt sich, dass entgegen der Aufforderung des Prüfers diese Vereinbarung nicht im Original, sondern nur in Kopie vorgelegt worden ist (BP- Bericht BXX, Tz 18). Dies spricht für eine Manipulation in Bezug auf die Datierung dieser Vereinbarung (**siehe unten Punkt 2.2.2 a. aa**). Daher hat es in diesem Zeitraum auch diese Vereinbarung, datiert vom 20.12.1993, nicht gegeben. Ferner enthält diese Darlehenszusage weder eine Rückzahlungsvereinbarung, noch die Vereinbarung einer Verzinsung und ist daher zur Gänze als einem Fremdvergleich nicht entsprechend anzusehen. Diese Darlehenszusage wird zur Gänze als Scheinhandlung angesehen.

In dieses Bild fügt sich ferner folgender, als auffällig erachteter Umstand (Prämie von 25 Mio S):

Die Vereinbarung, datiert vom 20.12.1993, enthält in Verbindung mit einem Unternehmensplan, datiert vom 19.12.1993, die Zusage einer Prämie von 25 Mio S für den Fall, dass WC im Namen der BXX GmbH in einem Zeitraum von 10 Jahren bestimmte Umsatzziele erreichen sollte (insbesondere einen Jahresumsatz von 104 Mio S in 10 Jahren). Da die BXX GmbH unter der Leitung von WC im Zeitraum 1994-2000 immer weit davon entfernt war, dieses Ziel zu erreichen (**siehe unten** nächster Absatz), wäre im gesamten Zeitraum 1994-2000 jedenfalls nie ernsthaft mit der Entstehung der Verpflichtung der BXX GmbH, an WC 25 Mio S zu zahlen, zu rechnen gewesen, wenn es diese Vereinbarung in dieser Zeit tatsächlich gegeben hätte. Die BXX GmbH wäre daher im gesamten Zeitraum 1994 – 2000 keinesfalls berechtigt gewesen, eine Rückstellung wegen dieser angeblichen

Prämienzusage zu buchen. Dennoch fällt auf, dass die BXX GmbH eine Rückstellung wegen dieser angeblichen Prämienzusage erstmals in der Bilanz für 2000, in jener Bilanz also, die erst nach Beginn der BP dem Finanzamt am 21.2.2002 vorgelegt worden ist, in Höhe von 6,750.000 S aufwandswirksam gebucht hat. Wenn die BXX GmbH schon eine rechtswidrige Rückstellung in diesem Zusammenhang buchen wollte, obwohl während des Zeitraumes 1994-2000 keine konkrete Gefahr bestand, dass die Umsatzziele, die in der Vereinbarung, datiert vom 20.12.1993, genannt waren, erreicht werden konnten, so wäre es nahe liegend gewesen, diese Rückstellung jedenfalls früher als nach Beginn der Betriebsprüfung betreffend die BXX GmbH (4.12.2001) zu buchen, wenn es diese Vereinbarung, datiert vom 20.12.1993, während des Streitzeitraumes 1994-2000 schon gegeben hätte. Dr. Lampl, der derzeitige steuerliche Vertreter, hat am 25.2.2000 seine Vollmacht erhalten. Hätte es die Vereinbarung, datiert vom 20.12.1993, in Verbindung mit dem Unternehmensplan, datiert vom 19.12.1993, schon bei Vollmachtserteilung an Dr. Lampl gegeben, so wäre es zu erwarten gewesen, dass Dr. Lampl bereits in der Bilanz 1999 der BXX, die dem Finanzamt am 12.1.2001 vorgelegt wurde, eine Rückstellung wegen einer Erfolgsprämie von 25 Mio S gebucht hätte. Dies umso mehr, wenn man bedenkt, dass die BXX gerade im Jahr 1999 so nahe wie nie zuvor mit ihrem Jahresumsatz in die Nähe des Umsatzes kam, der im Unternehmensplan, datiert vom 19.12.1993 genannt war (siehe **unten** nächster Absatz). Wenn Dr. Lampl schon eine rechtswidrige Rückstellung buchen wollte, gab es für ihn keinen erkennbaren Grund, dies nicht schon im Jahresabschluss für 1999 zu tun, wenn es diese Vereinbarung, datiert vom 20.12.1993, in Verbindung mit dem Unternehmensplan, datiert vom 19.12.1993, bereits im Zeitraum 1993-2000 gegeben hätte. Diese späte Buchung der Rückstellung ist ein Indiz dafür, dass die Vereinbarung, datiert vom 20.12.1993, in Verbindung mit dem Unternehmensplan, datiert vom 19.12.1993, im Zeitraum 1993-2000 noch nicht existiert hat. Da diese Vereinbarung dem Finanzamt erstmals im November 2001 bekannt geworden ist, ist anzunehmen, dass sie seit November 2001 existiert.

Zum Beweis dafür, dass die Bw. im Zeitraum 1994-2000 weit davon entfernt war, die Umsatzziele zu erreichen, auf die in der Vereinbarung, datiert vom 20.12.1993 Bezug genommen wird, werden die Umsatzziele mit den tatsächlichen Umsätzen verglichen.

In der Vereinbarung, datiert vom 20.12.1993 ist eine "Umsatzvorausschau" (= "Unternehmensplan", datiert vom 19.12.1993) erwähnt. Für den Fall, dass die Umsätze, die in dieser "Umsatzvorausschau" erwähnt sind, erreicht worden wären, wurde die Prämie von 25 Mio S in den Text der Vereinbarung, datiert vom 20.12.1993 aufgenommen

	"Unternehmensplan", datiert vom 19.12.1993 (= "Umsatzvorschau")	tatsächlich erzielte Umsätze (G+V-)
--	---	-------------------------------------

	laut Vereinbarung, datiert vom 20.12.1993)	Rechnungen, teilweise Umsatzsteuererklärungen 1994-2001), soweit bekannt
1994	7,800.000 S	4,707.509 S
1995	13,000.000 S	3,809.278,05 S
1996	20,800.000 S	5,373.021,16 S
1997	31,200.000 S	13,540.154,39 S
1998	39,000.000 S	26,311,186,08 S
1999	52,000.000 S	43,285.286, 58
2000	65,000.000 S	30,356.529,33
bisherige Summe	228,800.000 S	127,382.964,59 S
2001	78,000.000 S	20,072.542,49
2002	91,000.000 S	
2003	104,000.000 S	
	501,800.000 S	

Unter Zugrundelegung des Wissensstandes bis 31.12.2000 (Ende des Streitzeitraumes) hatte es im Zeitraum 1994 – 2000 nie den Anschein, es könnte der BXX GmbH gelingen, die Umsätze zu erreichen, die in der "Umsatzvorschau", datiert vom 19.12.1993 erwähnt sind.

2.2.2.) Dienstvertrag, datiert vom 13.5.1994 = AB 200

Diese Urkunde ist unterfertigt von WC für die GmbH und sich selbst und von den Gesellschaftern der GmbH (seine Frau JC, und dessen beide Kinder

a.) Überblick

aa.) Sämtliche schriftlichen Vereinbarungen, die in Punkt 1.4. erwähnt sind, auch dieser Dienstvertrag, wurden lediglich in Kopien vorgelegt. Dem Verlangen des Betriebsprüfers, die Originale dieser Vereinbarungen vorzulegen, wurde durch den Geschäftsführer der GmbH nicht entsprochen (TZ 18 BP- Bericht betreffend die GmbH). Dies deutet auf gesetzwidrige Manipulationen in Bezug auf die Datierung dieser schriftlichen Vereinbarungen, daher auch dieses Dienstvertrages, hin.

bb.) Ein Grund für das Nicht- Vorhanden- Sein des Dienstvertrages im Zeitraum 1994-2000 ist auch die darin enthaltene Darlehenszusage, die im Zeitraum 1994-2000 nicht nach außen in Erscheinung getreten ist.

Im Dienstvertrag wurde dem WC ein Darlehen von 5 Mio S zugesichert.

Hiezu und zu allen anderen Darlehens- und Kreditvereinbarungen zu Gunsten des WC, die Datierungen im Zeitraum 1993- 2000 aufweisen, wird bemerkt:

Keine einzige Zahlung aus dem Vermögen der GmbH an den GESCHÄFTSFÜHRER 1994-2000 trägt auf den Belegen dieser Zahlungen die Widmung "Darlehen", "Kredit", oder eine ähnliche Bezeichnung, wobei der GESCHÄFTSFÜHRER in dieser Zeit Zahlungen im Ausmaß von ca 21 Mio S erhalten hat. Diese Zahlungen wurden entweder als "Akonto Provision" oder als Akonto C oder auch nur als Akontozahlungen gewidmet, aber weder als Darlehen noch als Kredit (BP-Bericht BXX- GmbH, TZ 18). Zudem wurde zwischen 1993 und 2000 und bis zur Vorlage der Kopien dieser schriftlichen Vereinbarungen, die Darlehenszusagen enthalten (Siehe Punkt 1.4.), an den Prüfer im Zeitraum November – Dezember 2001 (AB BXX 199) keine einzige der von der BXX GmbH behaupteten Darlehens-, oder Kreditvereinbarungen je dem Finanzamt zur Vergebührungsangezeige. Somit ist keine der von der BXX GmbH und WC behaupteten Darlehens- oder Kreditvereinbarungen im Zeitraum 1993-2000 (Darlehensvereinbarung, enthalten in der Vereinbarung vom 20.12.1993, Darlehensvereinbarung, enthalten im Dienstvertrag vom 13.5.1994, Darlehensvereinbarung vom 10.6.1994, Vereinbarung eines Finanzierungsrahmens von 5 Mio S mit Umlaufbeschluss samt handschriftlichem Zusatz vom Jänner 1997, Darlehensvereinbarung, datiert vom 14.3.1997, Hinweis auf eine Darlehensvereinbarung im Umlaufbeschluss vom 15.2.1999, Kreditvereinbarung im Umlaufbeschluss, datiert vom April 1999 = AB BXX 202-220) je nach außen hin zum Ausdruck gekommen.

In dieses Bild fügt sich folgender Umstand: Was oben in Bezug auf die Vorlage der in Punkt 1.4. erwähnten schriftlichen Vereinbarungen in Kopien gesagt wurde, gilt auch für alle Darlehensvereinbarungen, die in diesen Urkunden erwähnt sind.

Wenn die BXX GmbH sinngemäß vorbringt, (Schreiben vom 29.11.2002, S. 7), das Darlehen sei nicht vergebührt worden, um nicht offen legen zu müssen, dass überhöhte Provisionsaufwendungen gebucht worden sind: Wenn diese Darlehensvereinbarungen während des Zeitraumes 1993-2000 bereits existiert hätten, wäre es der BXX GmbH und Herrn WC jedenfalls möglich und zumutbar gewesen, eine Vergebührungsherbeizuführen. Da es in diesem Zeitraum keine Vergebührungsangezeige gibt, ist u.a. deshalb keine Darlehenvereinbarung nach außen hin zum Ausdruck gekommen. Verträge zwischen nahen Angehörigen – und dazu zählen diese von der BXX GmbH und WC vorgelegten Darlehensvereinbarungen - müssen

jedoch nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen, um steuerlich anerkannt werden zu können, da gerade in diesem Bereich die Gefahr von steuerschonenden und extralegalen Manipulationen sehr groß ist.

Da im Zeitraum 1993-2000 keine Darlehens- Kredit- oder ähnliche Vereinbarung ausreichend nach außen hin zum Ausdruck gekommen ist, hat es in dieser Zeit keine Darlehens- oder Kreditvereinbarungen zu Gunsten des WC gegeben. Daher hat es in diesem Zeitraum keinen jener nach der Selbstanzeige vorgelegten Verträge gegeben, in denen Darlehensvereinbarungen zu Gunsten des WC enthalten sind. Daher hat es in diesem Zeitraum auch den Dienstvertrag, datiert vom 13.5.1994, noch nicht gegeben. Da diese Vereinbarungen, die Darlehens- oder Kreditzusagen enthalten, erstmals im Zeitraum November 2001 dem Prüfer in Kopien zur Kenntnis gebracht worden sind (AB BXX 199) und sie vorher nicht nach außen hin zum Ausdruck gekommen sind, haben diese Vereinbarungen erst frühestens seit November 2001 existiert. Dies gilt auch für den Dienstvertrag, datiert vom 13.5.1994.

cc.) Weiters wurde im Dienstvertrag, datiert vom 13.5.1994, vereinbart:

Erfolgsprämie für WC von 25 Mio S nach Erreichung eines Jahresumsatzes von 100,000.000 S, wertgesichert mit 5% jährlich.

Hiezu wird bemerkt: Die tatsächlich von der BXX GmbH im Zeitraum 1994-2000 erzielten Umsätze (siehe **oben**) ließen das Erreichen eines Jahresumsatzes von 100,000.000 S immer als nicht wahrscheinlich erscheinen. Selbst wenn es diesen Dienstvertrag im Zeitraum 1994-2000 wirklich gegeben hätte, wäre die GmbH daher für diesen Zeitraum jedenfalls nicht berechtigt gewesen, eine Rückstellung wegen dieser erwähnten Erfolgsprämie zu buchen.

Nun fällt auf, dass die BXX GmbH ausgerechnet im Jahresabschluss 2000, der dem Finanzamt erst nach Beginn der BP am 21.2.2002 vorgelegt worden ist, erstmals eine Rückstellung wegen dieser im Dienstvertrag erwähnten Erfolgsprämie gebucht hat. Der damalige steuerliche Vertreter Dr. Lampl hatte seit 25.2.2000 die Vollmacht, für die BXX GmbH einzuschreiten. Noch im Jahresabschluss der BXX GmbH für 1999, der dem Finanzamt am 12.1.2001 vorgelegt worden ist, buchte Dr. Lampl keine Rückstellung wegen dieser Erfolgsprämie, obwohl die BXX GmbH im Jahr 1999 dem Ziel eines Jahresumsatzes von 100 Mio S so nahe gekommen war, wie nie zuvor und wie auch später nie mehr. Wenn Dr. Lampl schon eine solche rechtswidrige Rückstellung buchen wollte, ist nicht einzusehen, warum er damit bis zum Einreichen des Jahresabschlusses 2000 gewartet haben sollte, wenn es diesen Dienstvertrag, der die Vereinbarung einer Erfolgsprämie erwähnt, schon im Zeitraum 1994-2000 gegeben hätte. Auch diese späte Buchung der Rückstellung wegen der im Dienstvertrag erwähnten Erfolgsprämie indiziert, dass es diesen Dienstvertrag im Zeitraum 1994-2000 noch

nicht gegeben hat. Da der Dienstvertrag erstmals im November 2001 dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht worden ist, ist anzunehmen, dass er erst ab November 2001 existiert hat.

Da der Vertrag im Zeitraum 1994 -2000 noch nicht existiert hat, sind aus ihm für 1994-2000 keine steuerlichen Konsequenzen für die Streitjahre 1994-2000 zu ziehen, insbesondere auch keine Konsequenzen aus der darin vereinbarten Erfolgsprämie von 25 Mio S.

dd.) Betreffend die Wirtschaftsjahre 1994-1998:

Die vom Geschäftsführer und der GmbH behaupteten Vereinbarungen des Dienstvertrages sind nicht ausreichend nach außen hin zum Ausdruck gekommen, weil sie nicht durch übereinstimmende Gewinnermittlungen des Geschäftsführers und der GmbH, die im Zeitraum 1994-2000 bereits existiert haben, verifiziert werden können.

ee.) Betreffend 1999 und 2000:

Die Vereinbarungen des Dienstvertrages stehen in krassem Gegensatz zu den tatsächlichen Zahlungen, die der Geschäftsführer aus dem Vermögen der GmbH erhalten hat.

ff.) Aus all dem folgt: Der Dienstvertrag ist daher im Zeitraum 1994-2000 nicht ausreichend nach außen hin zum Ausdruck gekommen. Da er erstmals im November 2001 dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht worden ist, ist zu schließen, dass er erst seit November 2001 tatsächlich existiert.

b.) Details zu den Entgeltvereinbarungen, die in diesem Dienstvertrag enthalten sind:

Gewinnermittlung 1994 der GmbH, verglichen mit dem Dienstvertrag: WC erklärte keine Einkünfte, gab keine Steuererklärung als Einzelunternehmer ab (Akt WC). Die BXX GmbH buchte für 1994 eine Provision für WC (laut Gewinnermittlung der BXX – eingelangt beim FA am 2.5.1996) von 602.500 S (723.000 S brutto), ferner buchte sie für 1994 ein Geschäftsführergehalt für WC von 120.000 S (AB BXX 521 Buchungsbeleg Nr. 10 für 1994). Diese von der BXX GmbH gebuchten Entgelte an WC stehen mit dem Inhalt des Dienstvertrages nicht im Einklang. Der Umsatz der BXX GmbH betrug aus Vermittlungen von Versicherungsverträgen 5,2 Mio S, daher hätte laut Dienstvertrag eine Pauschalprovision zwischen 200.000 S und 300.000 S gebucht werden müssen, wenn es diesen Dienstvertrag im Jahr 1994 tatsächlich gegeben hätte. Somit ist dieser Dienstvertrag am 2.5.1996 bei Einreichen der Bilanz der BXX GmbH 1994 noch nicht nach außen hin zum Ausdruck gekommen, weil weder die BXX GmbH noch WC Bezüge für WC für 1994 gebucht oder erklärt haben, die dem Dienstvertrag entsprochen hätten.

Gewinnermittlung 1995 der GmbH, verglichen mit dem Dienstvertrag: WC erklärte für 1995 keine Einkünfte als Einzelunternehmer, gab keine Steuererklärung ab. Die BXX GmbH

buchte lange vor der Selbstanzeige vom November 1997 in ihrer ursprünglichen Gewinnermittlung 1995 eine Provision für WC in Höhe von 400.000 S (Steuererklärungen samt Jahresabschluss der BXX GmbH 1995, eingelangt beim FA am 17.2.1997) . Der Umsatz der GmbH betrug 3,8 Mio S. Laut Dienstvertrag hätte daher das Entgelt für den Geschäftsführer WC 200.000 S – 300.000 S betragen müssen. Hätte es diesen Dienstvertrag, datiert vom 13.5.1994, zum Zeitpunkt des Einreichens der Körperschaftsteuererklärung der BXX GmbH samt Jahresabschluss 1995 am 17.2.1997 tatsächlich gegeben, so wäre zu erwarten gewesen, dass die BXX GmbH mit WC eine Provision von 200.000 S – 300.000 S für 1995 vereinbart hätte und auch eine Provision in dieser Höhe gebucht hätte. Ferner wäre auch zu erwarten gewesen, dass auch WC eine Provision in dieser Höhe bei seinen Einkünften erklärt hätte. Daher ist dieser Dienstvertrag zum Zeitpunkt des Einreichens der Bilanz der BGS GmbH 1995 am 17.2.1997 nicht nach außen hin zum Ausdruck gekommen, weil weder WC noch die BXX GmbH für 1995 Bezüge des WC gebucht oder steuerlich erklärt haben, die diesem Dienstvertrag entsprochen hätten.

Gewinnermittlungen des Geschäftsführers und der GmbH 1996, verglichen mit dem Dienstvertrag: WC erklärte für 1996 Einkünfte aus einer Vermittlungsprovision von der Wiener Städtischen Versicherungs AG in Höhe von 186.000 S, sonst keine Einkünfte (Einkommensteuererklärung des WC 1996, (beim Finanzamt eingereicht am 1.9.1997). Die Provision für WC, die die BXX GmbH für 1996 vor der Selbstanzeige gebucht hat, betrug 1,800.000 S (Steuererklärungen samt Jahresabschluss BXX 1996, eingelangt FA 2.7.1998). Diese Buchung steht mit dem Dienstvertrag nicht im Einklang. Der Umsatz der BXX GmbH für 1996 betrug 5,4 Mio S. Laut Dienstvertrag wäre daher ein Entgelt für den Geschäftsführer WC in Höhe von 200.000 S – 300.000 S zu erwarten gewesen.

Hätte es den Dienstvertrag, datiert vom 13.5.1994, zum Zeitpunkt des Einreichens der Körperschaftsteuererklärung der BXX GmbH für 1996 am 2.7.1998 beim Finanzamt tatsächlich gegeben, so wäre zu erwarten gewesen, dass die BXX GmbH mit WC für 1996 eine Provision von 200.000 S – 300.000 S vereinbart hätte und eine solche Provision auch von der BXX GmbH gebucht worden und ebenso von WC steuerlich erklärt worden wäre. Tatsächlich weichen aber die Buchung der BGS GmbH betreffend die Bezüge des WC für 1996 und die Steuererklärung des WC für 1996 in Bezug auf dieselben Bezüge extrem von einander ab. WC hat zwar Einkünfte erklärt, die großenordnungsmäßig den Vereinbarungen des Dienstvertrages entsprechen, die BXX GmbH hat jedoch Bezüge des WC in weitaus größerer Höhe gebucht. Auf Grund dieser extrem voneinander abweichenden Ansätze der BXX GmbH und WC in ihren ursprünglichen Gewinnermittlungen bzw. Steuererklärungen ist nicht klar, welche Bezüge des WC beide Steuerpflichtige tatsächlich vereinbart haben. Somit ist dieser Dienstvertrag bei Einreichen der Steuererklärung 1996 der BXX GmbH beim Finanzamt

(2.7.1998) nicht ausreichend nach außen hin zum Ausdruck gekommen, weil die in diesem Vertrag geschlossenen Vereinbarungen nicht gleichermaßen von der BXX GmbH und WC in ihren ursprünglichen Steuererklärungen und Gewinnermittlungen verwirklicht worden sind.

Gewinnermittlungen des Geschäftsführers und der GmbH 1997, verglichen mit dem Dienstvertrag: WC erklärte in seiner Einkommensteuererklärung für 1997 Einkünfte aus Provisionen von 248.200 S ohne Gewinnermittlung (Steuererklärung des WC beim Finanzamt am 9.9.1998 eingelangt). Die Provision für WC, die die BXX GmbH ursprünglich für 1997 vor der Selbstanzeige aufwandswirksam gebucht hat, betrug 2.700.000 S (Steuererklärungen BXX 1997, beim Finanzamt am 16.12.1998 eingelangt). Der Umsatz 1997 der BXX GmbH betrug 13,5 Mio S. Laut Dienstvertrag, datiert vom 13.5.1994, wäre daher zu erwarten gewesen, dass WC und die BXX GmbH gleichermaßen eine Provision in der Höhe zwischen 200.000 S und 300.000 S für 1997 gebucht oder steuerlich erklärt hätten.

Diese Erwartung wurde insofern zum Teil erfüllt, als WC für 1997 Provisionen in Höhe von 248.200 S erklärt hat.

- Dieses Indiz in der Steuererklärung des WC wird jedoch dadurch abgeschwächt, dass die BXX GmbH für 1997 einen weitaus höheren Provisionsaufwand wegen WC buchte (2.700.000 S), als dieser für 1997 steuerlich einbekannt hat. Somit ist dieser Dienstvertrag bei Einreichen der Steuererklärung 1997 der BXX GmbH beim Finanzamt nicht ausreichend nach außen hin zum Ausdruck gekommen, weil die in diesem Vertrag geschlossenen Vereinbarungen nicht gleichermaßen von der GmbH und ihrem Geschäftsführer in ihren ursprünglichen Gewinnermittlungen verwirklicht worden sind.

- Dieses Indiz wird ferner durch die Überlegungen abgeschwächt, die zur Darlehensvereinbarung, zur Vereinbarung einer Erfolgsprämie von 25 Mio S in diesem Dienstvertrag, und betreffend die Weigerung, Originaldokumente vorzulegen, angestellt wurden (**siehe oben**).

Aus den oben angeführten Gründen ist zu schließen, dass dieser Dienstvertrag auch bis 16.12.1998 (Datum des Einlangens der Steuererklärung 1997 der GmbH) nicht nach außen hin ausreichend in Erscheinung getreten ist. Da es in der restlichen Zeit bis zum Ablauf des Jahres 2000 keinen weiteren Hinweis gegeben hat, dass dieser Dienstvertrag ausreichend nach außen hin in Erscheinung getreten ist (z.B. durch Buchungen, Steuererklärungen oder deren Beilagen, die bei der GmbH und dem Geschäftsführer gleich gelautet hätten) ist davon auszugehen, dass es diesen Dienstvertrag zwischen 1994 und 2000 nicht gegeben hat.

Gewinnermittlungen 1998 des Geschäftsführers und der GmbH, verglichen mit dem Dienstvertrag: WC erklärte ursprünglich für 1998 Einnahmen aus Provisionen von der BXX von 400.000 S (Steuererklärung WC für 1998, eingelangt 3.8.1999 beim Finanzamt;

Einnahmen- Ausgabenrechnung des WC für 1998, dem Finanzamt vorgelegt während der BP betreffend WC im Jänner 2002). Die BXX GmbH buchte ursprünglich (dh vor der Selbstanzeige vom November 2001) eine Provision an WC für 1998 von 2,925.000 S (Steuererklärungen und Jahresabschluss der BXX 1998, eingelangt 1.9.1999). Der Umsatz 1998 der BXX GmbH betrug 26,3 Mio S. Hätte es den Dienstvertrag zur Zeit der Einreichung der Steuererklärungen des WC und der BXX GmbH tatsächlich schon gegeben, wäre daher zu erwarten gewesen, dass sowohl die BXX GmbH in ihrem Jahresabschluss 1998 als auch WC in seiner Einnahmen- Ausgabenrechnung 1998 gleichermaßen eine Provision für WC von der BXX GmbH in der Höhe von 400.000 S – 700.000 S angesetzt hätten.

Diese Erwartung wurde insofern zum Teil erfüllt, als WC für 1998 Provisionen, erhalten von der BXX GmbH in Höhe von 400.000 S erklärt hat. Dieses Indiz wird jedoch dadurch abgeschwächt, dass die BXX GmbH für 1998 einen weitaus höheren Provisionsaufwand wegen WC erklärte (2,925.000 S), als dieser für 1997 steuerlich einbekannt hat. Dieses Indiz wird ferner durch die Überlegungen zur Darlehensvereinbarung, zur Vereinbarung einer Erfolgsprämie von 25 Mio S in diesem Dienstvertrag, datiert vom 13.5.1994, und zur Weigerung, Originaldokumente der gegenständlichen Vereinbarungen vorzulegen, abgeschwächt (**siehe oben**). Im Ergebnis wird aus den oben angeführten Gründen, u.a. auch wegen der eklatanten Widersprüche in den Steuererklärungen des WC und der BXX GmbH 1998 davon ausgegangen, dass dieser Dienstvertrag am 1.9.1999 (Datum des Einlangens der Steuererklärung 1998 der BXX GmbH) nicht ausreichend nach außen hin in Erscheinung getreten ist. Da es in der restlichen Zeit bis zum Ablauf des Jahres 2000 und vor dem 1.9.1999 keinen weiteren Hinweis gegeben hat, dass dieser Dienstvertrag nach außen hin ausreichend in Erscheinung getreten ist (z.B. durch Buchungen, Steuererklärungen oder deren Beilagen, die übereinstimmen), ist davon auszugehen, dass es diesen Dienstvertrag zwischen 1994 und 2000 nicht gegeben hat.

Gewinnermittlungen des Geschäftsführers und der GmbH 1999, Zahlungen an den Geschäftsführer 1999 einerseits, verglichen mit dem Dienstvertrag andererseits:

WC erklärt für 1999 Provisionseinnahmen von 500.000 S von der BXX GmbH (AB Can 27) (Steuererklärung WC, vorgelegt 19.9.2000 vom StB Peter Mutz). Diese durch die steuerliche Erklärung des WC behauptete Provisionseinnahme steht im Widerspruch zum Dienstvertrag, datiert vom 13.5.1994, da der Umsatz der GmbH 1999 43,3 Mio S betrug, sodass eine Provision von 700.000 S- 1 Mio S zu bezahlen gewesen wäre. Somit ist dieser Dienstvertrag auch im Jahr 2000 noch nicht ausreichend nach außen zum Ausdruck gekommen

Allerdings steht die von WC steuerlich erklärte Provision von 500.000 S im Einklang mit dem Umlaufbeschluss, datiert vom 18.1.-20.1.2000 der Gesellschafter der BXX vom Jänner 2000

betreffend 1999 (AB 219 der BXX GmbH), nicht aber mit der Buchung der BXX GmbH auf dem Verrechnungskonto der BXX GmbH betreffend WC, datiert vom 20.1.2000 für das Jahr 2000 betreffend einen Geschäftsführerbezug 1999 von 450.000 S. Die BXX GmbH buchte für 1999 eine Rückstellung Geschäftsführerbezug aufwandswirksam in Höhe von 1 Mio S. Diese Rückstellung entspricht auf Grund des von der BXX GmbH für 1999 erwirtschafteten Umsatzes betragsmäßig den Vereinbarungen im Dienstvertrag, datiert vom 13.5.1994 (Bilanz der BXX GmbH für 1999, vorgelegt am 12.1.2001 durch StB Dr. Lampl). Für 20.1.2000 buchte die BXX einen Aufwand Geschäftsführerbezug für das Jahr 2000 in Bezug auf den Geschäftsführerbezug des WC 1999 von 450.000 S, somit gemessen an der Steuererklärung WC für 1999 und verglichen mit dem Umlaufbeschluss vom 18.1.2000 um 50.000 S zu wenig und gemessen am Dienstvertrag vom 13.5.1994 zumindest um 250.000 S zu wenig (Ab 616 BXX). All diese genannten Informationen stehen in eklatantem Widerspruch zu den tatsächlichen Zahlungsflüssen des Jahres 1999 von der BXX GmbH an WC (6,6 Mio S, siehe **unten und oben Punkt 1.8**).

Diese genannten, zu einem überwiegenden Teil mit dem Inhalt des Dienstvertrages nicht im Einklang stehenden Informationen (Der Dienstvertrag entspricht für 1999 nicht dem Umlaufbeschluss für 1999, nicht der Steuererklärung des WC für 1999, nicht der Buchung der BXX GmbH für das Jahr 2000 vom 20.1.2000 in Bezug auf einen gebuchten Geschäftsführerbezug für 1999 von 450.000 S und schon gar nicht den tatsächlichen Zahlungen in Höhe von 6,6 Mio S aus dem Vermögen der BXX GmbH zu Gunsten des WC) bieten keinen verlässlichen Hinweis auf die Existenz dieses Dienstvertrages bis zum Ende des Jahres 2000.

Allerdings entspricht die Rückstellung der BXX GmbH im Jahresabschluss der GmbH für 1999 (dem Finanzamt vorgelegt am 12.1.2001) von 1 Mio S dem Inhalt des Dienstvertrages vom 13.5.1994. Dieses Indiz wiegt jedoch weniger schwer als die im obigen Absatz dargestellten Widersprüche. Auf die Überlegungen betreffend Darlehensvereinbarungen, die Erfolgsprovision und die Weigerung, Originaldokumente vorzulegen, wird hingewiesen (siehe **oben**).

Daher ist es am wahrscheinlichsten, dass dieser Dienstvertrag erstmals im November 2001 existiert hat, als er dem Prüfer zur Kenntnis gebracht worden ist. Die Übereinstimmung der Rückstellung von 1 Mio S im Jahresabschluss 1999 der BXX GmbH mit dem Inhalt des Dienstvertrages wird als zufällige Übereinstimmung angesehen, die umso weniger schwer wiegt, wenn man sich vor Augen führt, dass die tatsächlichen Zahlungen aus dem Vermögen der BXX GmbH, die zu Gunsten des WC 1999 geleistet worden sind (6,6 Mio S), unverhältnismäßig höher sind, als alle bisher in Bezug auf das Jahr 1999 einschließlich des Dienstvertrages genannten Vereinbarungen, Buchungen oder Steuererklärungen.

2000: Für das Jahr 2000 erklärt WC Provisionseinnahmen von 650.000 S (Einnahmen-Ausgabenrechnung des WC 2000, dem Finanzamt vorgelegt im Jänner 2002 = AB Can 033; Steuererklärung WC für 2000 vom 2.10.2001). Die BXX GmbH erklärt in der Bilanz und Gewinnermittlung 2000 (vorgelegt dem FA am 21.2.2002) eine Rückstellung für Erfolgsprämie von 6,750.000 S und für den 14.1.2001 in der laufenden Buchhaltung 2001 einen Provisionsaufwand von 600.000 S betreffend den Provisionsanspruch des Geschäftsführers 2000 (AB 621: Verrechnungskonto 2775 für 2001, dem Finanzamt vorgelegt nach der Selbstanzeige vom November 2001; vgl. AB BXX 199). Der Umsatz der GmbH betrug im Jahr 2000 30,4 Mio S.

Da die gebuchte Provision des WC für das Jahr 2000 von 600.000 S – 650.000 S trotz der nicht widerspruchsfreien Buchung bei WC und der GmbH im Rahmen der Grenzen liegt, die im Dienstvertrag, datiert vom 13.5.1994, zum Ausdruck kommen, ist dies scheinbar ein Indiz dafür, dass dieser Dienstvertrag bei der Buchung der BXX GmbH für den 14.1.2001 von 600.000 S für das laufende Jahr 2001 (diese Buchung wurde dem Finanzamt nach der Selbstanzeige vom November 2001 bekannt gegeben), und in der Einkommensteuererklärung des WC für 2000, die dieser am 2.10.2001 dem Finanzamt vorgelegt hat, nach außen hin zum Ausdruck gekommen sein könnte. Es ist zwar nicht nachweisbar, wann die Buchung für den 14.1.2001 betreffend 600.000 S tatsächlich erfolgt ist (spätestens jedenfalls im November oder Dezember 2001, als sie dem Prüfer während der Betriebsprüfung bekannt gegeben wurde). Jedenfalls existiert die Einkommensteuererklärung des WC für das Jahr 2000 bereits seit 2.10.2001, weil sie zu diesem Zeitpunkt dem Finanzamt vorgelegt worden ist. Diese Umstände indizieren scheinbar die Richtigkeit der Feststellung, dass dieser Dienstvertrag, weil er erstmals am 2.10. 2001 nach außen hin zum Ausdruck gekommen sein könnte, tatsächlich seit dem 2.10 2001 existiert.

Allerdings ist auf die Überlegungen betreffend Darlehensvereinbarungen, Erfolgsprämie und die Weigerung, Originaldokumente vorzulegen, hinzuweisen (siehe **oben**).

Im Ergebnis überwiegen nach Ansicht des Referenten die zuletzt genannten Indizien. Daher hat der gesamte Dienstvertrag nach der hier vertretenen Ansicht erst ab November 2001 existiert, weil er erst zu dieser Zeit dem Prüfer des Finanzamtes zur Kenntnis gebracht worden ist. Die Tatsache, dass die von WC steuerlich erklärten Einkünfte für 2000 (Vorlage der Steuererklärung 2000 beim Finanzamt am 2.10.2001) in der Größenordnung liegen, die auch dem Dienstvertrag in Verbindung mit den Umsätzen der BXX GmbH entsprechen, wird als zufällige Übereinstimmung mit dem Dienstvertrag angesehen, die umso weniger schwer wiegt, wenn man sich vor Augen führt, dass WC auch im Jahr 2000, als er nur Einkünfte von 521.680 S, bezogen von der BXX GmbH, steuerlich erklärt hat, tatsächlich aus dem Vermögen

der BXX GmbH liquide Mittel in Höhe von 3,6 Mio S für seine eigenen Zwecke verwendet hat (siehe **unten** und **oben Punkt 1.8**). Die Buchung der BXX GmbH, datiert vom 14.1.2001 ist nur von vernachlässigbarer innerer Überzeugungskraft, da sie dem Prüfer erst im Zeitraum November 2001 zur Kenntnis gebracht worden ist (AB BXX GmbH 199).

2.2.3.) Zum Gutachten des Prof. Schrank: Dieses Gutachten kommt zum Ergebnis, dass der Dienstvertrag, datiert vom 13.5.1994, Vereinbarungen enthält, wie sie auch unter Fremden vereinbart worden sein könnten. Die gegenständliche Berufung betrifft die Jahre 1994 -2000. In dieser Zeit hat der Dienstvertrag aber noch nicht existiert. Er hat daher für den Zeitraum 1994-2000 keine Bedeutung.

2.2.4.) Zusammenfassung der Argumente betreffend die in der Folge erörterten schriftlichen Vereinbarungen (Punkte 2.2.5 – 2.2.16):

aa.) Zu den Argumenten betreffend die Weigerung, die Originale dieser Vereinbarungen vorzulegen, wird auf die **obigen** Ausführungen verwiesen. Aus diesen oben angeführten Gründen ist davon auszugehen, dass es extralegale Manipulationen bei der Datierung dieser Vereinbarungen gegeben hat.

bb.) Soweit diese Vereinbarungen die Gewinnermittlungszeiträume der GmbH und des Geschäftsführers 1994-1998 betreffen, fehlen übereinstimmende Buchungen des Geschäftsführers und der GmbH in der Zeit vor Einbringung der Selbstanzeige vom November 2001. Daher lassen sich diese Vereinbarungen nicht anhand der Gewinnermittlungen des Geschäftsführers und der GmbH betreffend die Jahre 1994-1998 verifizieren.

cc.) Soweit diese Vereinbarungen die Gewinnermittlungen des Geschäftsführers und der GmbH 1999 und 2000 betreffen, stehen sie in eklatantem Widerspruch zu den tatsächlichen Zahlungen, die der Geschäftsführer in diesen Jahren aus dem Vermögen der GmbH erhalten hat.

dd.) Hinsichtlich der Darlehens-, oder Kreditvereinbarungen wird auf die **obigen** Ausführungen verwiesen

ee.) All diese Gründe sprechen für die Richtigkeit der Annahme, dass die genannten schriftlichen Vereinbarungen im Zeitraum 1994-2000 nicht ausreichend nach außen in Erscheinung getreten sind und daher entgegen ihrer Datierung durch die Unterzeichner 1994-2000 noch nicht existiert haben.

Da diese schriftlichen Vereinbarungen dem Prüfer erstmals im November 2001 zur Kenntnis gebracht worden sind, ist daraus zu schließen, dass sie erst seit damals existieren.

Zu den Bedenken gegen diese schriftlichen Vereinbarungen im Detail:

2.2.5.) Der Umlaufbeschluss, datiert vom 27. Mai 1994, AB BXX 205, dem Prüfer im November 2001 vorgelegt, nimmt Bezug auf die Vereinbarung, datiert vom 20.12.1993. Da diese Vereinbarung vom 20.12.1993 während des Streitzeitraumes nicht existiert hat (siehe oben) und der genannte Umlaufbeschluss selbst dem Finanzamt erst im November 2001 nach der Selbstanzeige erstmals zur Kenntnis gebracht worden ist (AB BXX 158-167, 199), hat er im Zeitraum 1994-2000 noch nicht und erstmals im November 2001 existiert. Diese Annahme wird durch folgenden Umstand gestützt: Die BXX GmbH und WC haben entgegen der Aufforderung des Prüfers keinen einzigen der strittigen Umlaufbeschlüsse, somit auch diesen Umlaufbeschluss nicht, im Original vorgelegt (BP- Bericht TZ 18 GmbH). Dies deutet auf eine Manipulation hinsichtlich der Datierung dieses Umlaufbeschlusses hin.

2.2.6.) Der wesentliche Inhalt der "Darlehens"vereinbarung vom 10.6.1994 zwischen der BXX GmbH und WC, unterfertigt von WC persönlich und von WC als Vertreter der Kreditgeberin, lautet:

Die Kreditgeberin stelle dem Kreditnehmer einen ein Mal ausnutzbaren Kredit von 5 Mio S zur Verfügung (Laufzeit 10 Jahre, während der Laufzeit tilgungsfrei; keine Verzinsung;

Sicherheit: insb Pensionsanspruch aus Politikerpension des WC). Die Erfolgsprämie werde nur nach Tilgung des Darlehens ausbezahlt bzw nur ausbezahlt, soweit sie den aushaftenden Kreditbetrag übersteige. Die Vergebührung trage der Kreditnehmer.

Hiezu wird bemerkt: Diese "Darlehens"vereinbarung existierte während des Streitzeitraumes 1994-2000 nicht. Sie existiert erst seit November 2001 (**siehe oben zu allen Darlehensvereinbarungen**). Überdies enthält diese Vereinbarung weder eine Rückzahlungsvereinbarung noch die Vereinbarung einer Verzinsung. Diese Vereinbarung ist daher nicht nur unrichtig datiert, sie entspricht inhaltlich in keiner Weise einem Fremdvergleich und ist daher zur Gänze als Scheinhandlung zu qualifizieren.

2.2.7.) Der Umlaufbeschluss der Gesellschafter der BXX, datiert vom August und September 1995 betreffend das Jahr 1994 lautet: Der GESCHÄFTSFÜHRER WC erhalte für 1994 von der BXX GmbH eine Pauschalprovision von 200.000 S.

Hiezu wird bemerkt: Dieser Umlaufbeschluss deckt sich nicht mit der Bilanz samt **G+V** 1994 der BXX GmbH., die dem FA am 2.5.1996 vorgelegt worden ist (s.o). Tatsächlich wurden von der BXX GmbH für 1994 723.000 S brutto als Provision für WC und 120.000 S als Geschäftsführerbezug gebucht (Buchungsbeleg Nr. 10, 1994, AB 521). Dieser Umlaufbeschluss findet auch keine Entsprechung in einer Steuererklärung des WC für 1994: WC hat für 1994 dem Finanzamt keine Steuererklärung übermittelt. Dieser Umlaufbeschluss zeitigte auch keine Auswirkungen auf die Bilanz der BXX GmbH 1995, die dem Finanzamt am 17.2.1997 vorgelegt worden ist, da im Jahresabschluss 1995 der BXX keinerlei Ansätze von

Entgelten des GESCHÄFTSFÜHRERs für 1994, die dieser von der BXX GmbH erhalten haben könnte, enthalten sind. Dieser Umlaufbeschluss hatte auch keine Auswirkungen auf die Gewinnermittlung des WC für 1995, da WC für 1995 keine Gewinnermittlung und keine Steuererklärung dem FA vorgelegt hat. Ferner steht dieser Umlaufbeschluss nicht im Einklang mit der tatsächlichen Höhe der Zahlungen (891.493,26 S, siehe **unten und oben Punkt 1.8**), die aus dem Vermögen der BXX GmbH zu Gunsten des WC 1994 geleistet worden sind.

Da dieser das Jahr 1994 betreffende Umlaufbeschluss somit keine Auswirkungen auf die Bilanz der BXX GmbH 1994 und 1995 gehabt hat, WC nicht veranlasst hat, im Zusammenhang mit diesem Beschluss bereits vor der Selbstanzeige eine Steuererklärung zu legen, und er auch nicht im Einklang mit den tatsächlichen Zahlungen steht, die aus dem Vermögen der BXX GmbH zu Gunsten des WC 1994 geleistet worden sind, ist er nach außen hin 1994-2000 nicht zum Ausdruck gekommen. Auf die Ausführungen betreffend die Weigerung, diese Vereinbarungen, darunter auch diesen Umlaufbeschluss, im Original vorzulegen, wird verwiesen (siehe **oben**). Aus diesen Gründen ist anzunehmen, dass dieser Umlaufbeschluss im Streitzeitraum noch nicht existierte. Da er erstmals im November 2001 nach außen hin in Erscheinung getreten ist, indem er dem Finanzamt nach der Selbstanzeige des WC vom 27.11.2001 zur Kenntnis gebracht worden ist, ist am wahrscheinlichsten, dass er erst im November 2001 entstanden ist.

Zur Frage, welche Vereinbarungen betreffend die Höhe der Geschäftsführerbezüge für 1994 tatsächlich zwischen der BXX GmbH und WC geschlossen worden sind:

1994 sind aus dem Vermögen der BXX GmbH für WC folgende Zahlungen geleistet worden:

<p>laut Konto "Provisionsvorschuss" nach Abzug der als Provision C und als Geschäftsführergehalt bezeichneten Zahlungen von 120.000 S und 602.500 S netto (Buchungsbeleg Nr. 10, Jahr 1994, AB BXX 521)</p>	<p>168.993,26 (Bilanz BXX 1994, Aktiva, vgl. auch AB 524)</p>
<p>+ Zahlung, die als Provision C gewidmet war: 723.000 S brutto (Buchungsbeleg 10 aus 1994, AB BXX 521,524)</p>	<p>+ 602.500 S</p>
<p>+ Zahlung, die als Geschäftsführergehalt gewidmet war</p>	<p>+ 120.000 S</p>
<p>gesamte Zahlungen, die die BXX GmbH 1994</p>	<p>891.493,26 S</p>

für WC geleistet hat.	
-----------------------	--

Die BXX GmbH hat betreffend 1994 in ihrem damaligen Jahresabschluss Aufwendungen wegen Provisionen und Geschäftsführergehalt für WC von 722.500 S gebucht. Dieser Betrag ist der Summe der tatsächlichen Zahlungen, die die BXX GmbH für WC 1994 geleistet hat (891.493,26 S) größtenteils ähnlich. In der Selbstanzeige vom 27.11.2001 behauptete WC entgegen dem Jahresabschluss der BXX GmbH 1994, der dem Finanzamt am 2.5.1996 vorgelegt worden war, dass die Provisionseinkünfte des WC 1994 nur 200.000 S betragen hätten. Die genannten Daten (Aufwand, gebucht von der GmbH, tatsächliche Zahlungen an den Geschäftsführer, Behauptungen in der Selbstanzeige) stimmen nicht überein.

Es gibt keine klare und deutliche, ausreichend nach außen hin zum Ausdruck gekommene Vereinbarung der Gesellschafter oder der GmbH einerseits mit dem Geschäftsführer andererseits betreffend die Bezüge des WC für 1994, die bereits vor November 2001 existierte.

2.2.8.) Der Umlaufbeschluss der Gesellschafter der BXX GmbH, datiert vom Juni 1996 betreffend das Jahr 1995 lautet: Der Geschäftsführer WC erhalte für das Geschäftsjahr 1995 eine Pauschalprovision von 250.000 S.

Hiezu wird bemerkt: Tatsächlich wurden 400.000 S als Provisionsaufwand für WC in der Gewinnermittlung 1995 der BXX GmbH, die am 17.2.1997 dem Finanzamt vorgelegt worden ist, für 1995 als Aufwand gebucht (siehe Konto 7900; Vgl. AB BXX 540, AB BXX 539). Diese Buchung steht im Einklang mit den Belegen aus dem Jahr 1995 für Zahlungen im Ausmaß von 400.000 S aus dem Vermögen der BXX GmbH an WC, die Widmungen enthalten, die als Akontozahlungen für Provisionen bezeichnet worden sind. Das spricht gegen die Existenz dieses Umlaufbeschlusses, datiert vom Juni 1996 während des Streitzeitraumes. WC hat für 1995 keine Steuererklärung abgegeben. In der Bilanz der BXX GmbH 1996, dem FA vorgelegt am 2.7.1998, sind keine Ansätze für Entgelte des Geschäftsführers WC von der BXX für das Jahr 1995 enthalten. WC hat zwar für 1996 am 1.9.1997 dem FA eine Steuererklärung abgegeben, aber darin keine Entgelte von der BXX für 1995 erklärt.

Dieser Umlaufbeschluss, datiert vom Juni 1996, hatte somit keine Auswirkungen auf die Jahresabschlüsse der BXX GmbH 1995 und 1996 und auch keine Auswirkungen auf die Steuererklärung des WC für 1996. Er hat den Geschäftsführer auch nicht dazu veranlasst, für 1995 Einnahmen von der GmbH steuerlich zu erklären. Auf die Ausführungen betreffend die Weigerung, diese Vereinbarungen, darunter auch diesen Umlaufbeschluss, im Original vorzulegen, wird hingewiesen (siehe **oben**). All dies spricht gegen die Existenz dieses Umlaufbeschlusses während des Streitzeitraumes 1996-2000. Da er erstmals im November

2001 unmittelbar nach der Selbstanzeige dem Betriebsprüfer bekannt geworden ist (AB BXX 158-167, 199) erscheint es am wahrscheinlichsten, dass er erst im November 2001 entstanden ist.

Zur Frage, welche Provisionen zwischen der BXX GmbH für 1995 tatsächlich vereinbart worden sind:

Insgesamt hat die BXX GmbH im Jahr 1995 für WC folgende Zahlungen (siehe Verrechnungskonto WC, AB 540 BXX) geleistet:

Stand des Verrechnungskontos WC 1995	942.197,58 S
Stand des Verrechnungskontos WC 1994	168.993,26 S
Zahlungen zu Gunsten WC 1995 abzüglich der als Provision gewidmeten Zahlung von 400.000 S	773.204,32 S
+ als Provision gewidmete Zahlung	400.000 S
gesamte durch die BXX GmbH für WC 1995 geleistete Zahlungen	1,173.204,32 S

Die Summe der tatsächlich für WC 1995 durch die BXX GmbH geleisteten Zahlungen (1,17 Mio S) liegt dem von der BXX GmbH als Bezug des WC für 1995 gebuchten Betrag von 400.000 S näher als dem Betrag von 250.000 S. In der Selbstanzeige vom 27.11.2001 behauptete WC entgegen dem Jahresabschluss der BXX GmbH 1995, der dem Finanzamt am 17.2.1997 vorgelegt worden war, dass die Provisionsaufwendungen der BXX GmbH für WC 1995 um 150.000 S zu hoch angesetzt worden seien und daher nur 250.000 S betragen hätten. Die im Jahresabschluss der BXX GmbH 1995 enthaltenen Provisionsaufwendungen an WC wurden dem steuerlichen Vertreter der BXX GmbH von WC vor Einreichung des Jahresabschlusses beim Finanzamt mitgeteilt (Selbstanzeige vom 27.11.2001). Die soeben genannten Daten (Zahlungen an den Geschäftsführer, Buchung der GmbH, Behauptungen in der Selbstanzeige) stimmen nicht überein.

Es gibt daher keine klare und deutliche, ausreichend nach außen hin zum Ausdruck gekommene Vereinbarung der Gesellschafter oder der GmbH einerseits mit dem Geschäftsführer andererseits betreffend die Bezüge des Geschäftsführers für 1995, die bereits vor November 2001 existierte.

2.2.9.) Der Umlaufbeschluss der Gesellschafter der BXX GmbH, datiert vom Juli und September 1997 (dem Finanzamt vorgelegt im November 2001) betreffend eine

Pauschalprovision für WC für 1996, lautet: " WC erhält für 1996 die vereinbarte Pauschalprovision von 300.000 S zugesprochen".

Hiezu wird bemerkt: Tatsächlich wurde in der Gewinn- und Verlustrechnung 1996 der BXX GmbH, die dem Finanzamt am 2. 7.1998 vorgelegt worden ist, eine Provision für WC von 1,800.000 S angesetzt (AB 558, Buchungsbeleg Nr. 7, 1996). Dies spricht gegen die Existenz dieses Umlaufbeschlusses, datiert vom Juli und September 1997 während des Streitzeitraumes. Im Jahresabschluss 1997 der BXX GmbH, der dem FA am 16.12.1998 vorgelegt worden ist, ist kein Entgelt für den GESCHÄFTSFÜHRER von der BXX GmbH für dessen Leistungen des Jahres 1996 enthalten. In der Steuererklärung 1996 des Geschäftsführers vom 24.8.1997 sind keinerlei Hinweise auf von der BXX erhaltene Zahlungen enthalten. WC erklärte in dieser Steuererklärung allerdings Provisionen für Versicherungen betreffend die Wiener Städtische

Versicherungsgesellschaft in Höhe von 186.000 S. Selbst wenn es sich hiebei – entgegen der Darstellung in der Einkommensteuererklärung 1996- um Provisionszahlungen der BXX GmbH an WC handeln sollte, stünde diese Steuererklärung in eklatantem Widerspruch zum Jahresabschluss der BXX GmbH 1996 (darin erklärt: Aufwand für Provisionen an WC 1,800.000 S) und zu den tatsächlichen Zahlungen (2,680.689,86 S, siehe **unten**), die zu Gunsten des WC 1996 aus dem Vermögen der BXX GmbH geleistet worden sind. In der Steuererklärung 1997 des Geschäftsführers WC wurden Provisionsbezüge in Höhe von 248.200 S erklärt. Diese sind allerdings den 1997 erhaltenen Bezügen seiner Leistungen, die er 1997 erbrachte, zuzuordnen. Hätte es den Umlaufbeschluss vom Juli und September 1997 betreffend den Provisionsanspruch des WC für 1996 tatsächlich bereits im September 1997 gegeben, so wäre zu erwarten gewesen, dass sowohl die BXX GmbH als auch WC selbst Provisionen an WC für 1996 von 300.000 S steuerlich erklärt hätten und dass diese Erklärung im Einklang mit den tatsächlichen Zahlungen gestanden hätte, die zu Gunsten des WC aus dem Vermögen der BXX GmbH geleistet worden sind. Da zumindest die BXX GmbH für 1996 eine unverhältnismäßig höhere Provisionszahlung an WC erklärt hat, und WC 1996 von der BXX GmbH viel mehr an liquiden Mitteln für seine eigenen Zwecke genommen hat (siehe **Punkt 1.8, siehe auch unten**), als es diesem Umlaufbeschluss entspricht, ist dieser Umlaufbeschluss im Streitzeitraum 1997-2000 jedenfalls nicht ausreichend nach außen in Erscheinung getreten. Daraus ist zu schließen, dass es diesen Umlaufbeschluss im Streitzeitraum bis noch nicht gegeben hat.

Auf die Ausführungen betreffend die Weigerung, die gegenständlichen Vereinbarungen, darunter auch diesen Umlaufbeschluss, im Original vorzulegen, wird hingewiesen (siehe **oben**).

Diese Gründe sprechen gegen die Existenz des Umlaufbeschlusses, datiert vom Juli und September 1997, während des Streitzeitraumes. Da er dem Finanzamt erstmals im November 2001 auf Grund der Selbstanzeige bekannt geworden ist, ist es am wahrscheinlichsten, dass er erst im November 2001 entstanden ist.

Zu den Provisionen, die WC 1996 tatsächlich von der BXX GmbH erwirtschaftet

hat: WC hat für 1996 gegenüber dem Finanzamt Provisionseinkünfte in Höhe von 186.000 S erklärt. (Einkommensteuererklärung des WC für 1996). Die BXX GmbH hat jedoch für 1996 Provisionszahlungen an WC in Höhe von 1.800.000 S als Aufwand gebucht (Verrechnungskonto WC 1996, Buchungsbeleg Nr. 7/1996 betreffend die BXX GmbH).

WC hat von der BXX GmbH 1996 Zahlungen in folgender Höhe erhalten (Verrechnungskonto WC, AB BXX 559):

Saldo des Verrechnungskontos WC 1996	1,822.887,44 S
abzüglich Saldo des Verrechnungskontos WC 1995	-942.197,58 S
Zahlungen an WC 1996 nach Abzug der als Provision gebuchten Zahlung, die WC 1996 erhalten hat	880.689,86 S
zuzüglich der als Provision für WC gebuchten Zahlung	1,800.000 S
Zahlungen der BXX GmbH, die WC 1996 erhalten hat	2.680.689,86

Im Jahresabschluss der BXX GmbH 1996, welcher dem Finanzamt am 2.7.1998 vorgelegt worden ist, erklärte die BXX GmbH, vertreten durch ihren Geschäftsführer WC Provisionsaufwendungen für WC in Höhe von 1.800.000 S. Erst später in seiner Selbstanzeige vom 27. 11.2001 behauptete WC, dass dieser Provisionsaufwand um 1.500.000 S zu hoch angesetzt worden sei. Gleichzeitig legte er den Umlaufbeschluss, datiert vom Juli und September 1997 betreffend das Jahr 1996 vor, in welchem ein Provisionsanspruch von 300.000 S zum Ausdruck kam. Dieser Umlaufbeschluss existierte im Zeitraum 1997-2000 noch nicht (siehe oben). Die Buchungen der BXX GmbH 1996, die Einkommensteuererklärung des WC für 1996 und die tatsächlichen Zahlungen, die WC aus dem Vermögen der BXX GmbH für 1996 tatsächlich erhalten hat, stehen miteinander nicht im Einklang.

Es gibt daher keine klare und deutliche, ausreichend nach außen hin zum Ausdruck gekommene Vereinbarung der Gesellschafter oder der GmbH einerseits mit dem

Geschäftsführer andererseits betreffend die Bezüge des Geschäftsführers für 1996, die bereits vor November 2001 existierte.

2.2.10.) Der Umlaufbeschluss der Gesellschafter der BXX GmbH, datiert vom 29. und 30. Jänner 1997, lautet (AB 210 der BXX GmbH): Wenn WC einen Jahresumsatz von mindestens 30 Mio S in 2 aufeinanderfolgenden Jahren erreiche und einen Jahresgewinn vor Steuern von 5 Mio S, so bekomme er eine Prämie von 5 Mio S.

Wenn er die Umsatzbedingung in drei aufeinanderfolgenden Jahren erreiche, nicht aber die Bedingung der Gewinnvorgabe, verringere sich die Prämie von 5 Mio S auf 2 Mio S. Trete später innerhalb von 10 Kalenderjahren auch die Bedingung hinsichtlich der Gewinnvorgabe ein, so werde die Differenz von 3 Mio S fällig.

Hiezu wird bemerkt: Hätte es diesen Beschluss betreffend die Prämie von 5 Mio S oder 2 Mio S wirklich damals bereits im Jänner 1997 gegeben, wäre zu erwarten gewesen, dass deswegen eine Rückstellung für 1998 gebucht worden wäre. 1998 erwirtschaftete die BXX GmbH erstmals einen Umsatz (26 Mio S), der größtenteils nicht unverhältnismäßig geringer war als der in diesem Beschluss genannte Umsatz von 30 Mio S). Daher war es dem WC ab dem Bilanzstichtag 1998 konkret zuzutrauen, in Zukunft drei Mal hintereinander im Namen der BXX GmbH einen Jahresumsatz über 30 Mio S erzielen zu können. Umso mehr gilt dies für das Jahr 1999: In diesem Jahr wurde das Umsatzziel von 30 Mio S weit überschritten. Hätte es diesen Umlaufbeschluss, datiert vom Jänner 1997, daher im Zeitraum 1997-2000 tatsächlich gegeben, wäre zu erwarten gewesen, dass die BXX GmbH bereits für 1998 und 1999 eine Rückstellung wegen der darin in Aussicht gestellten Prämie gebucht hätte. Somit ist dieser Umlaufbeschluss im Zeitraum 1997-2000 nicht nach außen hin zum Ausdruck gekommen. Dass eine Rückstellung im Zusammenhang mit diesem Beschluss im Jahresabschluss für 1998 (dem Finanzamt vorgelegt am 1.9.1999) und im Jahresabschluss für 1999 (dem Finanzamt vorgelegt im Jänner 2001) von der BXX GmbH unterlassen worden ist, spricht gegen die Existenz dieses Beschlusses während des Streitzeitraumes 1997-2000. Da dieser Umlaufbeschluss dem Finanzamt erstmals im November 2001 bekannt geworden ist, ist anzunehmen, dass er erst seit November 2001 existiert.

Ferner wurde dem WC mit diesem Beschluss, datiert vom Jänner 1997, ein Finanzierungsrahmen von 2,500.000 S, vorläufig für 5 Kalenderjahre, bei einer Verzinsung von 1,5 % eingeräumt. Zu dieser Vereinbarung eines Finanzierungsrahmens existiert ein handschriftlicher Zusatz zu diesem Umlaufbeschluss, ebenso datiert vom Jänner 1997, welcher folgenden wesentlichen Inhalt hat: Der Finanzierungsrahmen von 2,500.000 S werde auf 5 Mio S erhöht. Die Laufzeit werde auf maximal 10 Kalenderjahre erhöht.

Zur Einräumung dieses Finanzierungsrahmens von insgesamt 5 Mio S im Umlaufbeschluss vom Jänner 1997 und im handschriftlichen Zusatz zum Umlaufbeschluss selben Datums wird bemerkt: Keine einzige der während der BP betreffend WC und die BXX GmbH behaupteten Darlehens- oder Kreditvereinbarungen hat im Zeitraum 1993 – 2000 existiert (**siehe oben**). Daher hat auch diese Vereinbarung des Finanzierungsrahmens in diesem Umlaufbeschluss samt handschriftlichem Zusatz, datiert vom Jänner 1997, im Zeitraum 1997-2000 nicht existiert. Zudem enthält die Vereinbarung des Finanzierungsrahmens in diesem Umlaufbeschluss keine Rückzahlungsvereinbarung. Sie hält daher einem Fremdvergleich nicht stand und ist zur Gänze als Scheinhandlung zu qualifizieren.

Auf die Ausführungen betreffend die Weigerung, die gegenständlichen Vereinbarungen, darunter auch diesen Umlaufbeschluss, im Original vorzulegen, wird hingewiesen (**siehe oben**). Da dieser Beschluss samt dem handschriftlichen Zusatz erstmals nach außen hin unmittelbar nach der Selbstanzeige vom 27.11.2001 in Erscheinung getreten ist (dadurch, dass eine Kopie dieses Beschlusses dem Prüfer übermittelt wurde; vgl. AB BXX GmbH 199), ist es am wahrscheinlichsten, dass dieser Beschluss samt dem handschriftlichen Zusatz erst im November 2001 angefertigt worden ist (AB BXX GmbH 199).

2.2.11.) Zur "Darlehensvereinbarung", datiert vom 14.3.1997, unterfertigt von WC als "Kreditnehmer" und als Vertreter des "Kreditgebers" (5 Mio S, Laufzeit 10 Jahre, während der Laufzeit tilgungsfrei, keine Zinsen. Sicherheit insb. Pensionsanspruch; Vergebührung durch Kreditgeber vereinbart):

Keine einzige Darlehens- oder Kreditvereinbarung, die während der BP betreffend WC und die BXX GmbH dem Finanzamt vorgelegt worden ist, hat im Zeitraum 1993-2000 existiert (**siehe oben**). Daher hat auch diese Darlehensvereinbarung trotz des Datums 14.3.1997 in diesem Zeitraum nicht existiert. Da diese Vereinbarung nach der Selbstanzeige vom 27.11.2001 erstmals dem Finanzamt bekannt geworden ist (AB BXX GmbH 199), ist anzunehmen, dass sie im November 2001 entstanden ist. Zudem enthält diese Darlehensvereinbarung keine Vereinbarung über Rückzahlungstermine und Zinsen und hält daher einem Fremdvergleich nicht stand. Sie ist deshalb zur Gänze als Scheinhandlung zu qualifizieren.

2.2.12.) Der Umlaufbeschluss (Kopie) der Gesellschafter der BXX GmbH, datiert vom Jänner 1998, hat folgenden Inhalt: Für 1997 wird eine Tätigkeitsvergütung für WC von 300.000 S vereinbart.

Tatsächlich wurde laut Gewinnermittlung der BXX GmbH 1997 (dem Finanzamt vorgelegt am 16. Dezember 1998) eine Provision für WC von 2,700.000 S gebucht (AB 575: Verrechnungskonto WC 1997, Blatt 5). In der Gewinnermittlung 1998 der BXX GmbH wurden keine Entgelte für WC wegen seiner Tätigkeit aus dem Jahre 1997 gebucht. In seiner

Steuererklärung für 1997 (dem Finanzamt vorgelegt am 9.9.1998) erklärte WC Einkünfte aus Provisionen von 248.200 S, in seiner Einnahmen- Ausgabenrechnung für 1998 (dem Finanzamt vorgelegt am 3.8.1999) erklärte WC Einnahmen von 400.000 S, die mit seiner Tätigkeit im Jahre 1998 zusammenhingen.

Hätte es diesen Umlaufbeschluss tatsächlich im Jänner 1998 bereits gegeben, so wäre zu erwarten gewesen, dass WC und die BXX GmbH dem Finanzamt für 1997 Provisionszahlungen an WC durch die BXX GmbH in Höhe von 300.000 S erklärt hätten. Zwar hat WC für 1997 einen Betrag in dieser Größenordnung erklärt, der jedoch in eklatantem Widerspruch zum steuerlich erklärten Provisionsaufwand der BXX GmbH für 1997 steht. Auf Grund dieses eklatanten Widerspruches in den Steuererklärungen der BXX GmbH und des WC für 1997 betreffend die Höhe der Provisionen, die WC von der BXX GmbH erhalten hat, ist dieser Umlaufbeschluss vom Jänner 1998 nicht ausreichend nach außen zum Ausdruck gekommen.

Auf die Ausführungen betreffend die Weigerung, die gegenständlichen Vereinbarungen, darunter auch diesen Umlaufbeschluss, im Original vorzulegen, wird hingewiesen (siehe **oben**).

Es hat aus all diesen Gründen im Jänner 1998 diesen Umlaufbeschluss, datiert vom Jänner 1998, noch nicht gegeben. Bis zum Ablauf des Jahres 2000 ist kein weiteres Beweisergebnis hervorgekommen, das für die Existenz dieses Beschlusses während des Streitzeitraumes sprechen könnte. Da dieser Beschluss dem Finanzamt erst nach der Selbstanzeige vom 27. 11.2001 vorgelegt worden ist (AB BXX 199), ist anzunehmen, dass er erst im November 2001 entstanden ist.

Zur Höhe der Provisionseinnahmen des WC, die dieser von der BXX GmbH 1997 erhalten hat:

In seiner Einkommensteuererklärung 1997 (dem Finanzamt vorgelegt am 9.9.1998) erklärte WC für 1997 Provisionseinkünfte von 248.200 S. Dies würde größenordnungsmäßig auf Provisionseinnahmen in Höhe von ca 300.000 S hindeuten, wenn diese Erklärung zutreffend wäre. In ihrer Gewinnermittlung 1997 (dem Finanzamt vorgelegt am 16.12.1998) buchte die BXX GmbH jedoch einen Provisionsaufwand für WC in Höhe von 2.700.000 S.

WC hat 1997 tatsächlich 2.937.922,70 S von der BXX GmbH erhalten (AB 575, Verrechnungskonto WC). Dieser Betrag setzt sich wie folgt zusammen:

Zahlungen, die für 1997 auf Verrechnungskonto gebucht wurden	2.946.856,70 S
abzüglich	-7.434 S

abzüglich	-1.500 S
Summe der Zahlungen zu Gunsten WC	2,937.922,70

Probe:

Saldo Verrechnungskonto 1997 laut Bilanz 1997	2,060.810,14
- Saldo Verrechnungskonto 1996	-1,822.887,44
	237.922,7
+ Provisionsbuchung	+ 2,700.000 S
	2,937.922,7

Der von der BXX GmbH gebuchte Provisionsaufwand für WC (2,700.000 S) ist größtenordnungsmäßig ähnlich hoch wie die Zahlungen, die 1997 tatsächlich von der BXX GmbH zu Gunsten des WC geleistet worden sind (2,9 Mio S). Der von WC für 1997 steuerlich erklärte Gewinn aus Provisionen (248.200 S), der auf erklärte Einnahmen von ca 300.000 S hindeutet, ist unverhältnismäßig geringer als die Zahlungen, die zu Gunsten des WC von der BXX GmbH 1997 tatsächlich geleistet wurden und unverhältnismäßig geringer als der von der BXX GmbH für 1997 gebuchte Provisionsaufwand betreffend WC.

In der Selbstanzeige vom 27.11.2001 behauptete WC entgegen dem Jahresabschluss der BXX GmbH 1997, der dem Finanzamt am 16.12.1998 vorgelegt worden war, dass die Provisionseinkünfte des WC 1997 nur 300.000 S betragen hätten. Die im Jahresabschluss der BXX GmbH 1997 enthaltenen Provisionsaufwendungen an WC wurden dem steuerlichen Vertreter der BXX GmbH von WC vor Einreichung des Jahresabschlusses beim Finanzamt mitgeteilt (Selbstanzeige vom 27.11.2001).

Es gibt daher auf Grund der erheblichen Diskrepanz zwischen den ursprünglichen Steuererklärungen der GmbH und des Geschäftsführers für 1997 keine klare und deutliche, ausreichend nach außen hin zum Ausdruck gekommene Vereinbarung der Gesellschafter oder der GmbH einerseits mit dem Geschäftsführer andererseits betreffend die Bezüge des Geschäftsführers für 1997, die bereits vor November 2001 existierte.

2.2.13.)

a.) Der Umlaufbeschluss, unterfertigt von den Gesellschaftern der BXX GmbH, datiert vom Dezember 1998, für 1998 lautet (AB BXX 215): WC erhalte von der BXX GmbH für seine Tätigkeit des Jahres 1998 eine Pauschalprovision von 400.000 S.

Hiezu wird bemerkt: Tatsächlich wurde laut Gewinnermittlung 1998 der BXX GmbH (dem Finanzamt vorgelegt am 1.9.1999) für WC eine Provision von 2,925 Mio S gebucht (AB 598, Verrechnungskonto WC 1998 Blatt 6). WC hat aus dem Vermögen der BXX GmbH 1998 Zahlungen im Ausmaß von 3,192.510,46 S erhalten. In der Gewinnermittlung 1999 der BXX GmbH finden sich keine Aufwandsbuchungen wegen Entgeltansprüchen des WC für 1998.

Laut Kopie der Einnahmen- Ausgabenrechnung des WC für 1998 (dem Finanzamt vorgelegt während der Betriebsprüfung betreffend WC zwischen 15.11.2001 und 3.10.2002) betragen die Einnahmen des WC für 1998 400.000 S (die in dieser EA – Rechnung zum Ausdruck kommenden Betriebsausgaben waren das 12% - Pauschale und die GSVG- Beiträge). Die Einkünfte, die WC erklärte, betragen für 1998 311.000 S (Einkommensteuererklärung des WC für 1998). Die Steuererklärung des WC für 1998 wurde am 3.8.1999 dem Finanzamt vorgelegt.

Hätte der Umlaufbeschluss, datiert vom Dezember 1998, tatsächlich bereits 1998 existiert, so wäre zu erwarten gewesen, dass WC und die BXX GmbH für 1998 Provisionszahlungen der BXX GmbH an WC gleichermaßen in Höhe von 400.000 S steuerlich erklärt hätten. Auf Grund des eklatanten Widerspruches zwischen der Einkommensteuererklärung 1998 des WC (Einnahmen von 400.000 S für 1998) einerseits und dem Jahresabschluss der BXX GmbH 1998 betreffend die Provisionen an WC (2,925.000 S für 1998) sowie den tatsächlichen Zahlungen (3,192.510,56 S), die WC aus dem Vermögen der BXX GmbH 1998 erhalten hat, andererseits, ist dieser Umlaufbeschluss nicht ausreichend nach außen in Erscheinung getreten.

Auf die Ausführungen betreffend die Weigerung, die gegenständlichen Vereinbarungen, darunter auch diesen Umlaufbeschluss, im Original vorzulegen, wird hingewiesen (siehe **oben**).

Bis zum Ablauf des Jahres 2000 sind keine weiteren Beweismittel mehr entstanden, die für die Existenz dieses Umlaufbeschlusses im Zeitraum 1998-2000 sprechen hätten können.

Daher hat dieser Umlaufbeschluss im Zeitraum 1998-2000 nicht existiert. Da er erst nach der Selbstanzeige im November 2001 dem Finanzamt vorgelegt worden ist (AB BXX GmbH 199), ist es am wahrscheinlichsten, dass er erst im November 2001 entstanden ist.

b.) Umlaufbeschluss, datiert vom Feber 1999 betreffend Pauschalprovision für die Geschäftsführungstätigkeit des WC während des Jahres 1998 für die BXX GmbH und betreffend eine Darlehensvereinbarung, datiert vom 30.1.1997: Die Gründe, die für die Rückdatierung auch dieses Umlaufbeschlusses sprechen, sind dieselben, die auch für den Umlaufbeschluss vom Dezember 1998 gelten:

Hätte der Umlaufbeschluss, datiert vom Feber 1999, tatsächlich bereits 1999 existiert, so wäre zu erwarten gewesen, dass WC und die BXX GmbH für 1998 Provisionszahlungen der BXX GmbH an WC gleichermaßen in Höhe von 400.000 S steuerlich erklärt hätten. Insbesondere auf Grund des eklatanten Widerspruches zwischen den Steuererklärungen 1998 des WC und der BXX GmbH betreffend die Provisionen an WC ist dieser Umlaufbeschluss nicht ausreichend nach außen in Erscheinung getreten.

Auf die Ausführungen betreffend die Weigerung, die gegenständlichen Vereinbarungen, darunter auch diesen Umlaufbeschluss, im Original vorzulegen, wird hingewiesen (siehe **oben**).

Zudem enthält dieser Umlaufbeschluss einen Hinweis auf eine Darlehensvereinbarung, datiert vom 30.1.1997: Da alle während der BP betreffend WC und die BXX GmbH bekannt gegebenen Darlehensvereinbarungen während des Zeitraumes 1993 – 2000 nicht existiert haben (**siehe oben**), hat auch die in diesem Umlaufbeschluss, datiert vom Feber 1999, erwähnte Darlehensvereinbarung in diesem Zeitraum nicht existiert. Bis zum Ablauf des Jahres 2000 sind keine weiteren Beweismittel mehr entstanden, die für die Existenz dieses Umlaufbeschlusses im Zeitraum 1999-2000 sprechen hätten können.

Daher hat dieser Umlaufbeschluss, datiert vom Feber 1999, im Zeitraum 1999 und 2000 nicht existiert. Da er erst nach der Selbstanzeige im November 2001 dem Finanzamt vorgelegt worden ist (AB BXX GmbH 199), ist es am wahrscheinlichsten, dass er erst im November 2001 entstanden ist.

c.) Die Ausführungen des WC in der Selbstanzeige vom November 2001 betreffend die im Vergleich zu den ursprünglichen steuerlichen Erklärungen der BXX GmbH 1994-1998 wesentlich niedrigeren Bezüge des WC sind nicht überzeugend, da sie nicht im Einklang mit den durch WC veranlassten Steuererklärungen 1994-1998 der BXX GmbH (**siehe oben**) stehen, die zwischen 1996 und 1999 dem Finanzamt vorgelegt worden sind. Diese Widersprüchlichkeit und der Umstand, dass die GmbH und ihr Geschäftsführer ursprünglich vor der Selbstanzeige für 1994-1998 keine inhaltlich gleich lautenden Erklärungen betreffend die Höhe der Bezüge des Geschäftsführers gegenüber dem Finanzamt abgegeben haben, sprechen für die mangelnde Glaubwürdigkeit aller Angaben des WC betreffend seine Bezüge im Zeitraum 1994-1998.

Beweiswürdigung betreffend die Höhe der Provisionseinnahmen des WC von der BXX GmbH 1998:

Laut Gewinnermittlung der BXX GmbH 1998 hat diese dem WC 1998 Provisionen in Höhe von 2,925.000 S (Verrechnungskonto WC, AB BXX 598) bezahlt. Dieser Betrag geht zurück auf eine Auskunft, die der Steuerberater der BXX GmbH Karl Rom von WC erhalten hat (BP –

Bericht; Aussagen des Karl Rom und der Sonja Paulitsch vom 20. Dezember 2001, AB BXX 169). Laut seiner eigenen Gewinnermittlung 1998 (Einnahmen- Ausgabenrechnung und Steuererklärung 1998 des WC) will WC 1998 nur Provisionen in Höhe von 400.000 S eingenommen haben. Dieser eklatante Widerspruch zwischen den beiden Steuererklärungen ist der Grund dafür, dass nicht klar und deutlich nach außen hin zum Ausdruck gekommen ist, in welcher Höhe die BXX GmbH und WC im Zeitraum 1993-2000 Bezüge des WC von der BXX GmbH für 1998 vereinbart haben.

Insgesamt hat WC von der BXX GmbH 1998 3,192.510,46 S erhalten (Verrechnungskonto WC 1998, Blatt 6; AB 597 BXX). Dieser Betrag setzt sich wie folgt zusammen:

Sollbuchungen auf dem Verrechnungskonto 1998	5,307.420,60 S
- Stand des Verrechnungskontos 1997	-2,060.810,14 S
- Verminderung des Verrechnungskontos 1997	-54.100 S
Summe der Zahlungen, die WC 1998 tatsächlich von der BXX GmbH erhalten hat	3,192.510,46 S

Probe:

Saldo Verrechnungskonto WC 1998	2,328.320,60
-Saldo Verrechnungskonto WC 1997	-2,060.810,14
	267.510,46
+ Provisionsbuchungen	+2,925.000 S
	3,192.510,46

Zwar liegt eine größtenordnungsmäßige Ähnlichkeit zwischen der Summe der Zahlungen aus dem Vermögen der BXX GmbH, die zu Gunsten des WC 1998 geflossen sind und dem Provisionsaufwand betreffend WC, den die BXX GmbH auf Weisung ihres Geschäftsführers WC für 1998 gegenüber dem Finanzamt in Höhe von 2,925.000 S erklärt hat, vor.

Dies ändert jedoch nichts an der beträchtlichen Differenz zu den Provisionseinnahmen, die der Geschäftsführer für 1998 gegenüber dem Finanzamt erklärt hat.

Es gibt daher keine klare und deutliche, ausreichend nach außen hin zum Ausdruck gekommene Vereinbarung der Gesellschafter oder der GmbH einerseits mit dem Geschäftsführer andererseits betreffend die Bezüge des Geschäftsführers für 1998, die bereits vor November 2001 existierte.

Die Angaben des WC in der Selbstanzeige vom November 2001 beruhen auf Schriftstücken, die Datierungen aus dem Zeitraum 1993-2000 aufweisen, die aber in diesem Zeitraum nicht existiert haben können. Daher sind diese Angaben in der Selbstanzeige über Vereinbarungen von Bezügen des WC von der BXX GmbH nicht überzeugend.

2.2.14.) Der Umlaufbeschluss, unterfertigt von den Gesellschaftern der BXX GmbH, datiert vom April 1999, hat folgenden Inhalt (AB 217): Der Jahresabschluss für 1998 werde genehmigt. ein zusätzlicher Verfügungsrahmen von 15 Mio S werde eingeräumt, der GESCHÄFTSFÜHRER werde ermächtigt, diese Regelung im Namen der Gesellschaft auf der Grundlage seines Dienstvertrages abzuschließen. Der Verfügungsrahmen stehe bis 31.12.2005 zur Verfügung und werde vorläufig mit 1,5% verzinst. Die Ausnutzung des Kredites sei ein Mal möglich, die Rückzahlung müsse bis 31.12.2005 erfolgen, Sicherheiten der bereits abgeschlossenen Darlehensverträge seien auch für diesen Vertrag gültig.

Der Zinssatz von 1,5 % sei ein vorläufiger Zinsatz... (Vgl. AB BXX 474 nach AB BXX 625 im Jahr 2001 bankübliche Verzugszinsen von 9% laut Schreiben an einen Mitarbeiter, ähnlich AB BXX 491 nach AB BXX 625 für 1999)

Hiezu wird bemerkt: Keine der Darlehensvereinbarungen, die während der BP betreffend WC und die BXX GmbH vorgelegt worden sind, hat im Zeitraum 1993-2000 existiert (**siehe oben**). Daher hat auch die Darlehensvereinbarung in diesem Umlaufbeschluss zwischen 1999 und 2000 nicht existiert. Daher hat auch dieser Umlaufbeschluss, datiert vom April 1999, im Zeitraum 1999 und 2000 nicht existiert. Da er erst nach der Selbstanzeige im November 2001 während der BP betreffend WC und die BXX GmbH dem Finanzamt vorgelegt worden ist (AB BXX GmbH 199), ist es am wahrscheinlichsten, dass er erst im November 2001 entstanden ist.

2.2.15.) Der Umlaufbeschluss der Gesellschafter der BXX betreffend die Bezüge des WC 1999 vom 18.-20. Jänner 2000 (AB 219) lautet: Der GESCHÄFTSFÜHRER WC erhalte für das im Rahmen seiner Geschäftsführungstätigkeit 1999 vermittelte Versicherungsgeschäft 500.000 S.

Hiezu wird bemerkt: In seiner Einkommensteuererklärung 1999, dem Finanzamt vorgelegt am 19.9.2000, erklärte WC Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 394.000 S. Dieser Betrag deutet seiner Größenordnung nach auf den im Umlaufbeschluss genannten Betrag von 500.000 S hin. Dies wird durch die Einnahmen- Ausgabenrechnung 1999 des WC bestätigt.

Datiert mit 20.1.2000 buchte die BXX auf dem Verrechnungskonto 2775 einen Aufwand Geschäftsführerbezug für das Jahr 2000 in Bezug auf den Geschäftsführerbezug des WC 1999 von 450.000 S, somit gemessen an der Steuererklärung und Einnahmen- Ausgabenrechnung WC für 1999 und verglichen mit dem Umlaufbeschluss vom 18.-20.1.2000 für 1999 um 50.000 S zu wenig (Ab 616 BXX). Die bisher genannten Informationen über Bezüge des WC von der BXX GmbH von 450.000 S – 500.000 S stehen in eklatantem Widerspruch zu den tatsächlichen Zahlungen, die 1999 aus dem Vermögen der BXX GmbH zu Gunsten des WC geleistet worden sind (6,636.282,39 S- siehe **unten**).

Auf die Ausführungen betreffend die Weigerung, die gegenständlichen Vereinbarungen, darunter auch diesen Umlaufbeschluss, im Original vorzulegen, wird hingewiesen (siehe **oben**)

Aus diesen Gründen ist zu schließen: Der Umlaufbeschluss, datiert vom Jänner 2000, betreffend den Geschäftsführerbezug des WC 1999, ist im Jahr 2000 noch nicht ausreichend nach außen hin zum Ausdruck gekommen und hat daher im Jahr 2000 noch nicht existiert. Da er erstmals im November oder Dezember 2001 dem Prüfer zur Kenntnis gebracht worden ist (AB BXX GmbH 199), ist anzunehmen, dass er frühestens im November 2001 existiert hat.

WC hat 1999 von der BXX GmbH 6,636.282,39 S erhalten. Dieser Betrag setzt sich wie folgt zusammen:

Stand des Verrechnungskontos 1999 laut Jahresabschluss der BXX 1999	8,964.602,99
Stand des Verrechnungskontos 1998 laut Jahresabschluss der BXX 1998	2,328.320,60
gesamte Zahlungen, die die BXX GmbH für WC 1999 geleistet hat	6,636.282,39

Auf Grund des Widerspruches zwischen der Höhe der tatsächlichen Zahlungen, die aus dem Vermögen der BXX GmbH zu Gunsten des WC 1999 geflossen sind, einerseits und den steuerlichen Erklärungen der BXX GmbH und WC über die Höhe der Bezüge des WC andererseits ist nicht feststellbar, welche Bezüge tatsächlich zwischen der BXX GmbH oder ihren Gesellschaftern einerseits und dem Geschäftsführer andererseits im Zeitraum 1993-2000 für 1999 vereinbart worden sind. Es gibt keine klare und deutliche, ausreichend nach außen hin zum Ausdruck gekommene Vereinbarung der Gesellschafter oder der GmbH einerseits mit dem Geschäftsführer andererseits betreffend die Bezüge des Geschäftsführers für 1999, die bereits vor November 2001 existierte.

2.2.16.) Der Umlaufbeschluss der Gesellschafter der BXX

Finanzierungsdienstleistungs GmbH, datiert vom vom 10.- 14. Jänner 2001 lautet (AB 220):

Der Jahresabschluss 1999 werde genehmigt, WC erhalte für das im Rahmen seiner Geschäftsführertätigkeit im Jahr 2000 vermittelte Versicherungsgeschäft eine Pauschalprovision von 600.000 S. Mit 2. Umlaufbeschluss, datiert vom 10.-11.1.2001, wurde dem WC ein weiterer Bezug von 50.000 S (3.633,65 €) für das Jahr 2000 zugebilligt (AB BXX 221).

Hiezu wird bemerkt: Für das Jahr 2000 erklärt WC in seiner Steuererklärung dem Finanzamt Einkünfte von 521.680 S (Provisionseinnahmen von 650.000 S laut Einnahmen-Ausgabenrechnung) die er von der BXX GmbH erhalten habe (Einnahmen- Ausgabenrechnung des WC 2000, dem Finanzamt vorgelegt im Jänner 2002 = AB Can 033; Steuererklärung WC für 2000, dem Finanzamt vorgelegt am 2.10.2001). Die BXX GmbH erklärt in der Bilanz und Gewinnermittlung 2000 (vorgelegt dem FA am 21.2.2002) eine Rückstellung für Erfolgsprämie von 6,750.000 S und datiert vom 14.1.2001 in der laufenden Buchhaltung 2001 auf dem Verrechnungskonto 2775 (dem Finanzamt vorgelegt nach der Selbstanzeige vom November 2001) einen Provisionsaufwand von 600.000 S betreffend den Provisionsanspruch des Geschäftsführers 2000 (AB 621). Die Buchung der BXX GmbH von 600.000 S am 14.1.2001 steht zwar im Einklang mit dem erstgenannten Umlaufbeschluss, datiert vom Jänner 2001, nicht aber mit der Steuererklärung des WC für 2000, vorgelegt am 2.10.2001. Die Steuererklärung des WC stimmt mit dem Inhalt der beiden Umlaufbeschlüsse überein.

Es besteht ein eklatanter Widerspruch zwischen den Zahlungen, die zu Gunsten des WC im Jahr 2000 aus dem Vermögen der BXX GmbH geleistet worden sind (3,607.353,46 S, siehe **unten**), und diesen bisher genannten Vereinbarungen und steuerlichen Erklärungen oder Buchungen betreffend das Jahr 2000. Ferner haben die BXX GmbH und WC entgegen der Aufforderung des Prüfers nicht das Original dieses Umlaufbeschlusses vorgelegt, sondern nur eine Kopie (BP- Bericht BXX GmbH, TZ 18). Dies ist ein Indiz für gesetzwidrige Manipulationen im Zusammenhang mit der Datierung dieses Beschlusses. Die Umlaufbeschlüsse, datiert vom Jänner 2001 existierten daher im Jänner 2001 noch nicht. Da sie erstmals im November 2001 (AB BXX 199) dem Finanzamt vorgelegt worden sind, ist anzunehmen, dass sie erst seit November 2001 existieren. Auf Grund des extremen Widerspruches zwischen dem Inhalt der Umlaufbeschlüsse und steuerlichen Erklärungen des WC und der BXX GmbH einerseits und den Zahlungen, die zu Gunsten des WC aus dem Vermögen der BXX GmbH im Jahr 2000 tatsächlich geflossen sind, andererseits, ist anzunehmen, dass beide Umlaufbeschlüsse keine ernst gemeinten Vereinbarungen betreffend die Höhe der Bezüge des WC von der BXX GmbH enthalten. Aus demselben Grund geben auch die steuerlichen Erklärungen des WC und der

BXX GmbH für 2000 keine ernst gemeinten Vereinbarungen betreffend die Höhe der Bezüge des WC von der BXX GmbH wieder. Wie hoch die mit den Gesellschaftern der BXX GmbH akkordierten Bezüge des WC bei der BXX GmbH für seine im Jahr 2000 erbrachten Leistungen tatsächlich waren, ist nicht feststellbar.

Tatsächlich sind aus dem Vermögen der BXX GmbH dem WC im Jahr 2000 folgende Beträge zugeflossen:

Stand Verrechnungskonto WC 31.12.2000 ohne Um- und Nachbuchungen	10,821.956,45
abzüglich Stand Verrechnungskonto WC 31.12.1999	-8,964.602,99
tatsächliche Beträge, die von BXX für WC im Jahr 2000 bezahlt worden sind, abzüglich der Umbuchungen betreffend Geschäftsführerbezug 1997-1999 und abzüglich stornierter Zahlungen	= 1,857.353,46 S
+ Umbuchung Geschäftsführerbezug 1997-1999	+ 1,100.000 S
+ stornierte Zahlung vom 5.4.2000	+ 100.000 S
+ stornierte Zahlung vom 27.4.2000	+ 250.000 S
+ stornierte Zahlung vom 8.6.2000	+ 200.000 S
+ stornierte Zahlung vom 12.9.2000	+ 100.000 S
Zahlungen der BXX für WC im Jahr 2000	3,607.353,46 S

Zu den Umbuchungen Geschäftsführerbezug für 1997-1999 in Höhe von 1,100.000 S, die die BXX GmbH von ihren Forderungen gegenüber WC abgezogen und der UFS wieder hinzugerechnet hat: Die Höhe der Geschäftsführerbezüge für 1997-1999 wird vom UFS in Bezug auf die Wirtschaftsjahre 1997-1999 festgestellt (**siehe unten**) und auch mit Wirksamkeit für diese Wirtschaftsjahre berücksichtigt (**siehe unten**). Es ist kein Grund ersichtlich, mit Wirksamkeit für das Jahr 2000 nochmals Geschäftsführerbezüge in Bezug auf die Jahre 1997-1999 zu buchen. Daher können Geschäftsführerbezüge für 1997-1999 den Saldo des Verrechnungskontos WC für das Jahr 2000 nicht mindern.

Zu den laut Verrechnungskonto WC im Verfahren der GmbH stornierten Zahlungen vom 5.4., 27.4., 8.6. und 12.9. 2000 in Höhe von insgesamt 650.000 S: WC hat diese Zahlungen tatsächlich von der BXX GmbH erhalten. Dies geht aus der handschriftlichen Aufstellung der BXX GmbH vom 31.12.2000 hervor, die von WC im Namen der BXX GmbH unterfertigt worden ist. Mit dieser handschriftlichen Auftstellung bestätigte WC im Namen der BXX GmbH, dass diese Zahlungen von insgesamt 650.000 S Akontozahlungen für Versicherungsvermittlungen waren (**Arbeitsbogen des BP betreffend WC S. 34**). Daher ist anzunehmen, dass WC diese auf dem Verrechnungskonto 2000 als storniert erfassten Zahlungen der BXX tatsächlich erhalten haben muss. Daher können diese als storniert auf dem Verrechnungskonto 2000 erfassten Zahlungen im Gesamtausmaß von 650.000 S den Saldo des Verrechnungskontos und damit die Forderungen der BXX GmbH gegen WC nicht mindern.

2.3.) Zur marktüblichen Höhe der Geschäftsführerbezüge: In den Jahren 1997-2000 erwirtschaftete der dem WC unterstellte Vertriebsdirektor der BXX GmbH folgende Bezüge (BP- Bericht BXX GmbH, TZ 18):

1997	1,541.045 S
1998	2,269.182 S
1999	2,866.026 S
2000	2,402.284 S

Daraus ist zu schließen, dass die Leistungen des WC 1997 -2000 für die BXX GmbH auf dem Markt mindestens in gleicher Höhe bewertet worden wären, wie die Leistungen des Vertriebsdirektors.

Eine Gegenüberstellung der fremdüblichen Entgelte, die WC 1997-2000 erwirtschaftet hätte, wenn er seine Leistungen gegenüber einer Gesellschaft erbracht hätte, deren Gesellschafter nicht seine Angehörigen gewesen wären, mit jenen Umsätzen, die die BXX GmbH auf Veranlassung des WC erwirtschaftet hat, zeigt folgendes Bild:

Jahr	marktübliche Bezüge des WC	Anteil der fremdüblichen Bezüge des WC am Umsatz der BXX	Umsatz der BXX GmbH, von WC verursacht
1997	1,541.045 S	11,38 %	13,540.154,39 S
1998	2,269.182 S	8,62%	26,311.186,08 S

1999	2,866.026 S	6,62 %	43,285.286,58 S
2000	2,402.284 S	7,91%	30,356.529,33 S
1997-2000	9,078.537 S	8 %	113,493.156,38 S

Die marktüblichen Entgelte, die WC im Zeitraum 1997-2000 gegenüber einer Gesellschaft erwirtschaftet hätte, deren Gesellschafter nicht seine Angehörigen gewesen wären, werden in Höhe von 8% der Umsätze, die die BXX GmbH 1997-2000 erwirtschaftet hat, geschätzt. Es ist kein Grund ersichtlich, warum im Zeitraum 1994-1996 die Marktverhältnisse anders gewesen sein sollten. Daher werden für den Zeitraum 1994-1996 die marktüblichen Geschäftsführerentgelte, die WC erzielt hätte, wenn er für eine Gesellschaft gearbeitet hätte, deren Gesellschafter nicht seine Angehörigen gewesen wären, in Höhe von 8% der Jahresumsätze geschätzt.

Jahr	Umsatz der BXX GmbH, von WC verursacht	marktübliche Geschäftsführerbezüge (8% der einzelnen Jahresumsätze)
1994	4,707.509 S	376.600,72 S
1995	3,809.278,05 S	304.742,24 S
1996	5,373.021,16 S	429.841,69 S

Von den Geldbeträgen, deren Zahlung zu Gunsten des WC auf Kosten der BXX GmbH im Zeitraum 1994-2000 veranlasst worden ist, entfallen folgende Beträge auf marktübliche Geschäftsführerbezüge des WC:

1994	376.600,72 S
1995	304.742,24 S
1996	429.841,69 S
1997	1,541.045 S
1998	2,269.182 S
1999	2,866.026 S
2000	2,402.284 S
1994-2000 Summe der marktüblichen	10,189.721,65

Geschäftsführerbezüge des WC	
------------------------------	--

2.4.) Zur mangelnden Rückzahlungsabsicht des Geschäftsführers in Bezug auf die über die marktüblichen Bezüge hinausgehenden Zahlungen zu seinen Gunsten; zum ursächlichen Zusammenhang dieser überschüssigen Zahlungen zur Geschäftsführertätigkeit:

Da WC in jedem einzelnen Jahr des Zeitraumes 1994-2000 von der BXX GmbH mehr finanzielle Mittel genommen hat, als er ihr zurückbezahlt hat (insbesondere die marktüblichen Geschäftsführerbezüge, die das Verrechnungskonto des WC mindern, werden als Rückzahlung berücksichtigt), und in diesem Zeitraum in Bezug auf diese Zuflüsse von insgesamt 10,929.734,8 S keine Rückzahlungsvereinbarung geschlossen hat, ist davon auszugehen, dass er für diese Geldbeträge in Höhe von insgesamt 10,929.734,8 S im Zeitraum 1994-2000 von Anfang an keinerlei Rückzahlungsabsicht hatte. Er hat sich in diesem Zeitraum diese liquiden Mittel, soweit keine marktüblichen Geschäftsführerbezüge vorliegen, ohne Wissen und Willen der Gesellschafter eigenmächtig angeeignet.

Wenn er in diesem Zeitraum nicht Geschäftsführer der BXX GmbH gewesen wäre, hätte er dies nicht tun können. Er hat sich daher diese liquiden Mittel, die über die marktüblichen Geschäftsführerbezüge hinausgehen, im ursächlichen Zusammenhang mit seiner Geschäftsführertätigkeit angeeignet.

2.5.) Die Einkünfte des Geschäftsführers, die dieser von der GmbH 1994-2000 bezogen hat, wurden außerhalb eines Dienstverhältnisses erzielt. Dafür spricht, dass der Geschäftsführer in allen Steuererklärungen, die er vor der Einbringung der Selbstanzeige beim Finanzamt einbrachte, die Einkünfte, die er von der GmbH bezogen hat, nicht als Einkünfte aus einem Dienstverhältnis erklärt hat: Für 1996, 1997 erklärte er diese Einkünfte als sonstige Einkünfte, für 1998 -2000 erklärte er diese Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Steuererklärungen des Geschäftsführers für 1996-2000, eingebracht zwischen 1.9.1997 und 2.10.2001)

3.) Rechtsfolgen:

Zwischen dem Geschäftsführer einerseits und der GmbH oder ihren Gesellschaftern andererseits hat es zwar bereits vor Einbringung der Selbstanzeige während des Zeitraumes 1993-2000 Vereinbarungen über die Entlohnung des Geschäftsführers für dessen Tätigkeit für die GmbH gegeben, deren konkreter Inhalt allerdings nicht feststellbar ist. Es sind keine klaren und deutlichen, ausreichend nach außen hin zum Ausdruck gekommenen, und vor November 2001 abgeschlossenen Vereinbarungen zwischen dem Geschäftsführer und der GmbH oder zwischen dem Geschäftsführer und den Gesellschaftern der GmbH betreffend die

Bezüge des Geschäftsführers für seine Leistungen für die GmbH, die er zwischen 1994 und 1999 erbracht hat, feststellbar. In Bezug auf die Leistungen des Geschäftsführers, die dieser im Jahr 2000 für die GmbH erbrachte, können keine konkreten ernst gemeinten Vereinbarungen festgestellt werden. Es ist jedoch nicht zweifelhaft, dass der Geschäftsführer der GmbH für diese im Zeitraum 1994-2000 wesentliche Leistungen erbracht hat. Zwischen den Parteien ist nicht strittig, dass dem Geschäftsführer für seine Leistungen für die GmbH in den Jahren 1994-2000 Geschäftsführerbezüge zuzurechnen sind. Strittig ist die Höhe dieser Bezüge. In Ermangelung klarer, nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommender Vereinbarungen sind WC auf Grund seines Wirkens für die BXX GmbH jene marktüblichen Bezüge (siehe oben **Punkt 1.5.**) zuzurechnen, die er erzielt hätte, wenn er seine Leistungen für eine Gesellschaft erbracht hätte, deren Gesellschafter nicht seine nahen Angehörigen gewesen wären. Diese Bezüge sind bei der BXX GmbH als Aufwand und bei WC als Einnahmen anzusetzen. Der Geschäftsführer war im Streitzeitraum nicht an der GmbH beteiligt. Er erzielte die Einnahmen, die er von der GmbH erzielte, außerhalb eines Dienstverhältnisses. Daher handelt es sich bei diesen Einkünften um Einkünfte aus sonstige selbstständiger Arbeit (§ 22 Z 2 EstG 1988).

WC hat sich die liquiden Mittel der GmbH, die er erhalten hat und die über die marktüblichen Bezüge hinausgingen, im ursächlichen Zusammenhang mit seiner Geschäftsführertätigkeit eigenmächtig angeeignet. Diese liquiden Mittel (10,929.734,8 S) sind daher im Einkommensteuerverfahren des WC ebenso den Geschäftsführerbezügen (Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit) zuzuordnen. Dass die Gesellschafter der BXX GmbH jemals gewusst haben und es jemals gebilligt haben, dass WC sich die über die marktüblichen Geschäftsführerbezüge hinausgehend weitere erhebliche Mittel in Bereicherungsabsicht, dh ohne Absicht zur Rückzahlung, zugewendet hat, kann nicht festgestellt werden. Die im Zeitraum 1994-2000 erfolgten Zahlungen aus dem Vermögen der BXX GmbH zu Gunsten des WC, soweit sie über die marktüblichen Geschäftsführerbezüge hinausgehen (10,929.734,8 S), sind daher im Verfahren der BXX GmbH als Forderung der BXX GmbH gegenüber WC zu buchen.

Da Vereinbarungen von Erfolgsprämien (25 Mio S, 5 Mio S oder 2 Mio S) im Zeitraum 1994-2000 noch nicht existiert haben, sind aus solchen Vereinbarungen für 1994-2000 keine steuerlichen Konsequenzen zu ziehen.

4.) Bemessungsgrundlagen, Abgaben:

Einkünfte der GmbH 1994-2000:

Körperschaftsteuer 1994

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut FA	374.074 S
Erhöhung laut UFS	+389.000 S (TZ 18 BP- Bericht)
Minderung laut UFS	-376.600,72 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut UFS	386.473,28 S
verrechenbarer IFB – Verlust	-2.246 S
Einkommen	384.227,28 S
Einkommen gerundet	27.920,90 € (384.200 S)
Körperschaftsteuer	9.493,11 € (130.628 S)
anrechenbare KESt	-65,19 € (-897 S)
KVZ	-1.090,09 € (-15.000 S)
Abgabenschuld	8.337,83 € (114.731 S)

1995

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Finanzamt	-185.103 S
Erhöhung laut UFS	+647.000 S
Minderung laut UFS	-304.742,24 S
Gesamtbetrag der Einkünfte = Einkommen	157.154,76 S
Einkommen gerundet	11.424,17 € (157.200 S)
Körperschaftsteuer	3.884,22 € (53.448 S)
anrechenbare Steuer	-121,58 € (-1.673 S)
KVZ	-1.090,09 € (-15.000 S)
Abgabenschuld	2.672,54 € (36.775 S)

1996

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut FA	1.212.439 S
Erhöhung laut UFS	+1.037.000 S

Minderung laut UFS	-429.841,69 S
Einkommen	1.819.597,31
Einkommen gerundet	132.235,49 € (1.819.600 S)
Körperschaftsteuer	44.960,07 € (618.664 S)
anrechenbare Steuer	-253,19 € (-3.484 S)
KVZ	-1.090,09 € (-15.000 S)
Abgabenschuld	43.616,78 € (600.180 S)

1997

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut FA	2.242.649 S
Erhöhung laut UFS	1.554.000 S (TZ 18 BP – Bericht)
Minderung laut UFS	-1.541.045 S
Einkommen	2.255.604 S
Einkommen gerundet	163.920,84 € (2.255.600 S)
Körperschaftsteuer	55.733,09 € (766.904 S)
anrechenbare Steuer	-32,56 € (-448 S)
KVZ	-19.700 S (-1.431,65 €)
Abgabenschuld	54.268,87 € (746.756 S)

1998

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut FA	1.842.185 S
Erhöhung laut UFS	+1.943.000 S
Minderung laut UFS	-2.269.182 S
Einkommen	1.516.003 S
Einkommen gerundet	110.172,02 € (1.516.000 S)
Körperschaftsteuer	37.458,49 € (515.440 S)

anrechenbare Steuer	-117,15 € (-1.612 S)
KVZ	-12.921,23 € (-177.800 S)
Abgabenschuld	24.420,11 € (336.028 S)

1999

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut FA	-11.861 S
Erhöhung laut UFS	+2.591.000 S
Minderung laut UFS	-2.866.026 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-286.887 S
nicht ausgleichsfähige IFB- Verluste	+53.667 S
Einkommen	-233.220 S
Einkommen gerundet	-16.947,30 € (-233.200 S)
Mindestkörperschaftsteuer	1.749,96 € (24.080 S)
KVZ	-23.073,62 € (-317.500 S)
Abgabengutschrift	-21.323.66 € (-293.420 S)

Betriebsgegenstand der BXX GmbH ist die Vermittlung von Versicherungsverträgen (Gesellschaftsvertrag der BXX GmbH vom 10.1.1994, Punkt zweitens. Die Bw. ist eine GmbH mit einem Stammkapital von 500.000 S. Die erhöhte Mindestkörperschaftsteuer gemäß § 24 Abs 4 Z 2 KStG gilt für Versicherungsunternehmen gemäß § 1 VAG (Vgl. VfGH vom 5.3.1998, B 2419/97). Ein Versicherungsunternehmen ist ein Unternehmen, das den Betrieb von Vertragsversicherungen zum Gegenstand hat (§ 1 Abs 1 VAG). Die Vermittlung von Versicherungsverträgen, wie sie die BXX GmbH betreibt, fällt nicht unter den Begriff des Betriebes von Vertragsversicherungen. Wäre die Bw. ein Versicherungsunternehmen gemäß § 1 VAG, hätte sie als Aktiengesellschaft errichtet werden müssen (§ 3 VAG).

2000

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut FA	230.873 S
Erhöhung laut UFS	+3.238.000 S

Minderung laut UFS	-2.402.284 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	1.066,589 S
verrechenbarer IFB- Verlust	-53.667 S
Einkommen	1.012.922
Einkommen gerundet	73.610,31 € (1.012.900 S)
Körperschaftsteuer	25.027,51 € (344.386 S)
anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	-1.749,96 € (-24.080 S)
anrechenbare Steuer	-169,91 € (-2.338 S)
KVZ	-23.073,62 € (-317.500 S)
Abgabenschuld	34,01 € (468 S)

KVZ 2003:

Körperschaftsteuer 2000	25.027,51 € (344.386 S)
abzüglich Steuerabzugsbetrag 2000	-169,91 € (-2.338 S)
Körperschaftsteuer 2000	24.857,60 € (342.048 S)
x 1,14 (§ 24 Abs 3 KStG 1988 i.V.m. § 45 Abs 1 EstG) =	28.337,68 € (389.935 S)
Körperschaftsteuervorauszahlungen 2003	

5.) Zur Frage der Verjährung betreffend die Jahre 1994 bis 1996:

Zur Körperschaftsteuer 1994 betreffend die BXX GmbH:

Am 3.7.1996 erging der Erstbescheid. Die Betriebsprüfung bei der BXX GmbH betreffend Körperschaftsteuer 1994 begann am 4.12.2001. Der bekämpfte Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 1994 erging nach Wiederaufnahme dieses Verfahrens am 10.10.2002. Das Finanzamt legte dem UFS die Berufung u.a. betreffend Körperschaftsteuer 1994 am 17.2.2004 vor. Es stellt sich die Frage, ob der Abgabenanspruch gegen die BXX GmbH für Körperschaftsteuer 1994 verjährt ist und ob der UFS noch das Recht hat, die Abgabe festzusetzen.

Hätte der UFS bereits vor Ablauf des Jahres 2004 über diese Berufung entschieden, wäre die Frage der Verjährung wie folgt zu beurteilen gewesen: In diesem Fall wäre § 209 Abs 1 BAO

aF, der im Jahr 2004 noch gegolten hat, anzuwenden gewesen. Gemäß § 209 Abs 1 BAO aF wäre die Verjährungsfrist durch den Erstbescheid vom 3.7.1996 unterbrochen worden, hätte neu zu laufen begonnen und hätte erst am Ende des Jahres 2001 geendet. Durch den Beginn der BP am 4.12.2001 wäre die Verjährungsfrist erneut unterbrochen worden, hätte neu zu laufen begonnen und hätte erst am Ende des Jahres 2006 geendet. Da der bekämpfte Bescheid im Jahr 2002 erging, wäre daher keine Verjährung eingetreten. Dies hätte gegolten, wenn der UFS vor Ablauf des Jahres 2004 über die Berufung entschieden hätte.

Der UFS hat nicht vor Ablauf des Jahres 2004 über die Berufung entschieden. Durch diese Verzögerung ist jedoch das Recht des UFS, Körperschaftsteuer 1994 festzusetzen, nicht erloschen (§ 324 Abs 18 vorletzter Satz i.V.m. § 209 a Abs 1 BAO).

Zur Körperschaftsteuer 1995 betreffend die BXX GmbH:

Am 28.2.1997 erging der Erstbescheid. Die Betriebsprüfung bei der BXX GmbH betreffend K 1995 begann am 4.12.2001. Der bekämpfte Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 1995 erging nach Wiederaufnahme dieses Verfahrens am 10.10.2002. Das Finanzamt legte dem UFS die Berufung u.a. betreffend Körperschaftsteuer 1995 am 17.2.2004 vor. Es stellt sich die Frage, ob der Abgabenanspruch gegen die BXX GmbH für Körperschaftsteuer 1995 verjährt ist und ob der UFS noch das Recht hat, die Abgabe festzusetzen.

Durch den Erstbescheid vom 28.2.1997 wurde die Verjährungsfrist bis zum Ende des Jahres 2001 verlängert. Durch den Beginn der BP am 4.12.2001 wurde die Verjährungsfrist bis zum Ende des Jahres 2002 verlängert. Der bekämpfte Bescheid erging somit innerhalb der Verjährungsfrist (§ 209 Abs 1 i.V. m. § 207 Abs 2 BAO).

Zur Frage der Verjährung betreffend 1996 betreffend die BXX GmbH: Durch den Erstbescheid vom 2.9.1998 betreffend Körperschaftsteuer 1996, der auf Grund des Wiederaufnahmbescheides betreffend Körperschaftsteuer 1996 vom 10.10.2002 nicht mehr dem Rechtsbestand angehört, verlängerte sich die Verjährungsfrist bis Ende 2002 (§ 209 Abs 1 BAO). Da der bekämpfte Bescheid im Jahr 2002 ergangen ist, ist in Bezug auf Körperschaftsteuer 1996 keine Verjährung eingetreten.

6.) Zu Verzögerungen des Verfahrens durch die GmbH in deren Verfahren

Die BP betreffend die GmbH dauerte vom 4.12.2001 bis 11.9.2002 (BP- Bericht GmbH).

Am 25.3.2002 ersuchte WC den Prüfer, mit weiteren Prüfungshandlungen zuzuwarten, bis er mit den Gesellschaftern gesprochen habe. WC versprach, am 12.4. dem Prüfer das Ergebnis der Besprechung mitzuteilen (AV des Prüfers vom 25.3.2002).

Am 12.4.2002 teilte WC dem Prüfer mit, er müsse vorher noch mit seinem Steuerberater sprechen, der im Ausland weile. WC versprach, sich am 17.4.2002 zu melden und einen

Vorschlag über die weitere Vorgangsweise zu unterbreiten (AV des Prüfers vom 25.3.2002, AB BX 120).

Am 24.4.2002 teilte WC dem Prüfer mit, die Besprechung mit den Gesellschaftern und dem Steuerberater werde am 30.4.2002 stattfinden (AV des Prüfers vom 24.4.2002).

Am 6.5.2002 wurde die BP in den Büroräumen der GmbH fortgesetzt. WC legte neben anderen Unterlagen insbesondere vor: Kontoauszüge betreffend das Konto 77305 bei der Raiffeisenbank St. GN . WC teilte mit: Mit den Gesellschaftern sei kein Übereinkommen betreffend die Versteuerung der Provisionen erzielt worden. Der Steuerberater befand sich damals im Ausland, WC ersuchte daher um eine nochmalige Besprechung mit dem Prüfer in Anwesenheit des Steuerberaters. WC teilte dem Prüfer auch mit, dass ihm seine geschiedene Frau und seine beiden Kinder Probleme bereiteten und dass er daher derzeit handlungsunfähig sei. Der Prüfer vereinbarte mit WC, dass am 21.5.2002 eine letzte Besprechung zwischen dem Prüfer, dessen Vorgesetztem, WC und dem steuerlichen Vertreter vereinbart werden würde (AV des Prüfers vom 6.5.2002).

Am 22. 5.2002 teilte WC dem Prüfer mit, er werde erst am 28.5.2002 Gelegenheit haben, mit dem steuerlichen Vertreter zu sprechen. Danach könne die Besprechung mit dem Prüfer stattfinden (AV des Prüfers vom 22.5.2002).

Am 28.5.2002 teilte der steuerliche Vertreter dem Prüfer mit, WC sei damit einverstanden, dass eine mit dem Vorstand des Finanzamtes früher besprochene Vorgangsweise Grundlage der Prüfungsfeststellungen sei. Es wurde ein Termin für eine Besprechung der Details am 6.6.2002 vereinbart (AV des Prüfers vom 28.5.2002).

Die in diesem Telefonat ins Auge gefasste Einigung kam nicht zustande.

Gegen die bekämpften Bescheide vom 10.10.2002 wurde mit Schriftsatz vom 10.11.2002 durch den steuerlichen Vertreter im Namen der GmbH Berufung eingebracht. Diese enthielt keine Punkte der Anfechtung, keine Begründung und keine Anträge. Im darauf folgenden Mängelbehebungsauftrag wurde der GmbH eine Frist bis 29.11.2002 gesetzt. Diese Frist wurde eingehalten. Im Bedenkenvorhalt vom 15.1.2003 wurde der Bw. eine Frist zur Beantwortung bis 14.2.2003 eingeräumt. Diese Frist wurde bis 28.2.2003 verlängert. Am 28. Februar 2003 langte eine Stellungnahme der Bw. beim Finanzamt ein.

In den Verfahren betreffend die Berufungen der GmbH und des Geschäftsführers wurde im Einvernehmen mit dem Geschäftsführer und dem steuerlichen Vertreter am 29.5.2006 ein Besprechungsstermin für den 13.6.2006 angesetzt. Dieser neuerliche Besprechungsstermin hatte den Zweck, den Bw. ein Vorbringen zu ermöglichen. Am festgesetzten Termin ist jedoch ohne Angabe von Gründen niemand von den Berufungswerbern erschienen.

Die der GmbH im Bedenkenvorhalt vom 2. Mai 2006 eingeräumte Frist erscheint jedenfalls ausreichend. Dieser Vorhalt wurde am 4.5.2006 zugestellt. Die Bw. hat bis heute hiezu keine Gegenäußerung abgegeben. Ein weiteres Zuwarten erschien nicht erforderlich.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 14. Juni 2006