

GZ. RV/2136-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 26. Juni 2003 über die Berufung des Bw., vertreten durch Dkfm. Friedrich E. Wagner, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg in Wien, vertreten durch Mag. Thomas Zach und ADir. Peter Gausterer, betreffend Einkommensteuer 1995 bis 1997 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1995 wird teilweise Folge gegeben.

Die Einkommensteuer für 1995 wird mit **0 S** festgesetzt.

Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1996 und 1997 werden abgewiesen. Diese angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Der Bw. erklärte am 18. Jänner 1995 vor der Notarin Dr. Steffi Hechler, E die Gründung einer GesmbH unter der Firma SHT mit dem Sitz in E, Deutschland. Als alleiniger Geschäftsführer

wurde RS, E, bestellt. Als alleiniger Gesellschafter scheint in der Liste der Gesellschafter der Bw. auf, der Betrag der übernommenen Stammeinlagen betrug 50.000 DM. Gem. Art. III des Gesellschaftsvertrages, erster Teilstrich wurde der Bw. seitens der Notarin darauf hingewiesen, dass der Gegenstand des Unternehmens der Genehmigung nach § 34 c der Gewerbeordnung bedürfe, welche derselbe beizubringen verpflichtet sei.

Die Anmeldung der besagten Gesellschaft zur Eintragung im Handelsregister erfolgte durch den Geschäftsführer RS, wobei in der Anmeldungsurkunde die Versicherung des alleinigen Geschäftsführers enthalten ist, wonach die Stammeinlagen in voller Höhe bar einbezahlt worden seien und sich der eingezahlte Betrag endgültig in der freien Verfügung des Geschäftsführers befindet.

Dem Bericht des Finanzamtes E vom 11. November 1996 über eine Umsatzsteuersonderprüfung bei der SHT ist u.a. Folgendes zu entnehmen:

"..... Die Gesellschaft übt ihren Betrieb in gemieteten Räumen aus, diese befinden sich in 99099 E, In der Weiden 9. Bei diesen Geschäftsräumen handelt es sich um leer stehende (unmöblierte) Büroräume. Zum Zeitpunkt der Prüfung konnten durch den Geschäftsführer RS keine Unterlagen oder Aufzeichnungen einer ordnungsgemäßen Buchhaltung vorgelegt werden.....

Steuerfestsetzung gem. § 14 (3) UStG aus Gefälligkeitsrechnungen

.....

Die Gesellschaft schloss am 08.11.1995 mit der Fa. PG einen Werkvertrag über die Errichtung einer Reihenhausanlage Gem. Werkvertrag stellte die SHT dem Auftraggeber einen Betrag von 12 v. H. der Auftragssumme = 191.312 DM (netto) am 9. 11.1995 in Rechnung.

Lt. Werkvertrag war diese Rechnung ohne Zahlungsziel sofort fällig, bei Nichterbringung der Zahlung war eine Vertragsaufhebung vereinbart. Die erstellte Rechnung wurde durch den Auftraggeber nicht gezahlt.

Auf Grund pers. Gespräche zwischen Herrn RS u. dem Auftraggeber, Herrn P und dessen Beauftragten, ..., wurde durch die SHT eine zus. Rechnung für Finanzierungszwecke über die ges. Bausumme erstellt.

Diese Rechnung wurde durch die SHT am 8. 2. 1996 erstellt und als Schlussrechnung deklariert..... Auf Grund der Schlussrechnung vom 8.2.1996 erweckt die SHT gegenüber einem Außenstehenden den Eindruck, die vertraglich vereinbarte Leistung

erbracht zu haben, sie schuldet somit die volle ausgewiesene USt, unabhängig davon, dass der Teilbetrag aus der Abschlagsrechnung noch nicht gezahlt wurde.

Die SHT hat im Übrigen die Schlussrechnung mit offen ausgewiesener USt erteilt, obwohl der vereinbarte Vertrag auf Grund der nicht erbrachten Leistung nicht zu Stande gekommen war.

Die ausgestellten Rechnungen wurden durch den Auftraggeber in den wirtschaftlichen Verkehr gebracht und zum Vorsteuerabzug angemeldet."

Dem Prüfungsbericht des Finanzamtes E ist weiters zu entnehmen, dass an der Schlussbesprechung für das Unternehmen Herr RS als Geschäftsführer und Herr EM als Steuerberater teilgenommen haben. Das Ergebnis der Schlussbesprechung wird im Prüfungsbericht mit den Worten "Es wurde Übereinstimmung erzielt" umschrieben.

Einer Sachverhaltsdarstellung des Bw. vom 20. November 1998 ist u. a. zu entnehmen, dass dieser von den Herren H und RS, beide E, in den Jahren 1995 und 1996 um einen Betrag von 4,465.287.33 S geschädigt worden sei. Anfang 1995 habe H vorgeschlagen in E, Thüringen, eine Gesellschaft zu gründen, welche als Zweck die Errichtung von Ein- und Mehrfamilienhäusern haben sollte. In der Folge wurde – nach eingehenden Diskussionen – die Gründung einer GesmbH ins Auge gefasst, wobei der Bw. das Kapital und das fachliche Know – how für Planung und Ausführung der Baulichkeiten zur Verfügung stellen sollte, Herr RS als Geschäftsführer ausersehen war und die Einrichtung der EDV – Ausstattung durch H erfolgen sollte. Am 17. Jänner 1995 habe der Bw. 50.000 DM zur Einzahlung des Stammkapitals einer zu gründenden SHT überwiesen, bis Jahresende seien 1,193.750 S nach E geflossen. Im Jahr 1996 seien durch den Bw. 3,271.537.33 S bezahlt worden, insgesamt also Zahlungen in Höhe von 4,465.287.33 S erfolgt. Die Gesellschaft habe Konten bei der DB, der KB und der BB besessen, auf welche diese Beträge überwiesen worden waren, daneben habe der Bw. auch Barbeträge geleistet.

Die Herren H und RS hätten dem Bw. in dieser Zeit mündliche Berichte geliefert, außerdem auch schriftliche Planungen und Geschäftsberichte, alles habe sich als hervorragend und positiv dargestellt.

Zudem sei auch ein "vorläufiger" Jahresabschluss per 31. Dezember 1995 vorgelegt worden, dessen Jahresfehlbetrag jedoch mit Anfangsverlusten begründet worden sei.

Der Bw. sei dauernd mit der Notwendigkeit konfrontiert worden, weitere Beträge zuzuschließen, da die rege Geschäftstätigkeit dies angeblich erfordert habe. Erst nach Einstellung der Zahlungen sei langsam offenkundig geworden, dass "alles Schall und Rauch" gewesen ist.

Der Bw. ersuche daher nachzuforschen, wie die von RS und H übernommenen Gelder verwendet worden seien, wer vom Konto 709560509200 bei der DB, Filiale E, Scharnhorststraße Beträge abgehoben habe und welcher Verwendung diese Gelder zugeführt worden seien. Gleichermaßen wurde um Erhebungen bezüglich der in den Filialen in E der KB und der BB geführten Konten ersucht.

Die vorstehenden Bankkonten seien für die in Gründung befindliche Gesellschaft eröffnet worden, wobei Einzahlungen vorwiegend bei der DB erfolgten. Kontoauszüge stünden ihm, dem Bw. nicht zur Verfügung, er besitze auch keinerlei Belege über Transaktionen, weshalb sich die Frage erhebe, ob die Gelder für firmenspezifische oder firmenfremde Zwecke verwendet worden seien.

Er habe mehrfach versucht Belege, Kontoauszüge und Buchhaltungsunterlagen zu erhalten, sei aber stets nur vertröstet worden. Herr RS habe schließlich, irgendwann im Jahre 1997, behauptet, sämtliche Belege Herrn H übergeben zu haben. H sei aber flüchtig und genauso wenig erreichbar, wie Herr RS. Schlussendlich habe sich herausgestellt, dass die Eintragung der Gesellschaft im Handelsregister nie erfolgt ist.

Der Sachverhaltsdarstellung liege eine Kopie einer beglaubigten Abschrift des Gesellschaftsvertrages der SHT vom 18. Jänner 1995 vor, worin als alleiniger Geschäftsführer RS und als alleiniger Gesellschafter der Bw. (Stammkapital: 50.000 DM) genannt seien.

Rainer Altendorf, Steuerberater und Rechtsanwalt in 99096 E, Schillerstraße 2, der vom Bw. mit seiner rechtlichen Vertretung in Deutschland bevollmächtigt worden war, teilte diesem mit Schreiben vom 8. Mai 1998 mit, an Hand der bisher vorliegenden Unterlagen bezüglich der SHT könne ersehen werden, dass die Investition offensichtlich nicht rentabel gewesen sei. Tatsache sei, dass der Verbleib der investierten Beträge nur teilweise rekonstruiert werden könne und sich daraus bereits abzeichne, dass ein überwiegender Teil der Beträge mangels Gegenwert verloren sei. Es erscheine daher eine Abschreibung der Beteiligung um 2/3 auf 1/3 des ursprünglichen Wertes angezeigt.

Rainer Altendorf, Steuerberater und Rechtsanwalt, erhob am 5. Jänner 1999 namens des Bw. bei der Staatsanwaltschaft beim Landesgericht E Strafanzeige gegen RS und H wegen Betrugs, Untreue und Unterschlagung. In der Anzeige wurde u.a. Folgendes ausgeführt:

"Das Stammkapital 50.000 DM wurde vom Anzeigerstatter auf ein Konto der GmbH voll eingezahlt. Des Weiteren zahlte der Anzeigerstatter in der Folgezeit weitere Gelder als Gesellschafterdarlehen an die GmbH. Veranlasst wurden die Zahlungen auf Anforderung der beiden Beschuldigten. Diese verlangten immer wieder Nachzahlungen des Gesellschafters im Hinblick auf den Geschäftsbetrieb, der Anlaufkosten verursachen würde und im Hinblick auf

anfallende vorzufinanzierende Projektierungskosten. Insgesamt zahlte der Anzeigerstatter 638.000 DM an die GmbH. Unter dem 30. März 1996 fertigte die von RS beauftragte Brandt & Emig SteuerberatungsgesmbH E/F einen vorläufigen Jahresabschluss, der auf von der Gesellschaft genannten Zahlen beruhte. Hier gab RS an, es lägen "bereits Verträge von einem Auftragsvolumen in Höhe von rund 3.500.000 DM vor" ... Außerdem wurden Grundstücke als Umlaufvermögen der GmbH bilanziert , die tatsächlich noch gar nicht Eigentum der GmbH waren und bezüglich der die entsprechenden Verträge noch nicht vollzogen waren ... Wie sich später herausstellte, hatten die Geschäfte keinen wirtschaftlichen Hintergrund. Dies war den Beschuldigten bekannt. Sie benutzten die Steuerberatungsgesellschaft um eine – vorläufige – Bilanz mit positiven Inhalt darzustellen. Diese präsentierten sie dem Anzeigerstatter, um weitere Nachschüsse zu erhalten..... Tatsache ist, dass der Verbleib oder Verbrauch der vom Anzeigerstatter investierten 638.000 DM nicht geklärt ist. Die Geschäfte wurden sämtlichst nicht abgewickelt. Kein einziges Bauvorhaben wurde realisiert. Die PG leistete keinerlei Zahlungen auf die in Rechnung gestellten Forderungen.

Der Beschuldigte RS wickelte als Geschäftsführer die Buchhaltung ab. Sämtliche Unterlagen – außer einem Buchungssatzjournal aus 1995 – insbesondere die Belege sind im Besitz des Beschuldigten RS verblieben. Jahresabschlüsse wurden für die GmbH nicht erstellt, zumindest wurde dem Anzeigerstatter kein Jahresabschluss übermittelt. Auskünfte und Informationen wurden nicht gegeben. Eine Rechnungslegung erfolgte nicht. Die Verbuchung oder Verwendung der investierten Beträge wurde nicht nachgewiesen. Über den Stand der Geschäfte und den Stand der GmbH erfuhr der Anzeigerstatter trotz intensiver Nachfrage keine oder irreführende Auskünfte oder Vertröstungen.....

In dem vorläufigen Jahresabschluss 1995 sind auch angeschaffte Betriebs- und Geschäftsausstattungsgegenstände – insbesondere eine EDV – Ausstattung – aktiviert ... Falls diese Sachen tatsächlich vorhanden waren, so wären sie von Geldern des Anzeigerstatters bezahlt worden. Über den Verbleib dieser Sachen ist nichts bekannt. Die Beschuldigten hatten irgendwann das Geschäftslkal der GmbH geräumt und die Sachen für sich mitgenommen. Die Sachen stehen jedoch im Eigentum der GmbH bzw. auf Grund deren Nichteintragung im Eigentum des Anzeigerstatters. Die beiden Beschuldigten haben den Anzeigerstatter bewusst vorsätzlich um sein investiertes Kapital geschädigt, um sich persönlich zu bereichern..... ".

In einem weiteren Schreiben des Steuerberaters und Rechtsanwaltes Rainer Altendorf an die Staatsanwaltschaft beim Landesgericht E vom 14. April 1999 wird auf eine SIC verwiesen, aus der das Zusammenwirken der Beschuldigten RS und H deutlich werde. Als Inhaber scheineRS,

als Zeichnungsberechtigter H auf. Es dränge sich bei Beleuchtung dieser Gesellschaft der Verdacht auf, dass diese einzig und allein den Zweck verfolgt habe, durch horrende Honorare für "Beratung" SHT und den Anzeigerstatter zu entrichten. Die SIC habe nämlich überhaupt nur über eine einzige Kundin, eben die SHT, verfügt. Da die SHT auch kein eigenes Personal gehabt habe mussten die in Rede stehenden Gelder den beiden Beschuldigten zugeflossen sein. Offenkundig werde aber das vorsätzlich schädigende Tun der Beschuldigten insbesondere auch dadurch, dass den Beschuldigten seit März 1996 der am 4. März 1996 ergangene Beschluss der Ablehnung des Antrages auf Eintragung der SHT bekannt gewesen sei. Trotzdem seien Verträge weiterhin unter der SHT geschlossen und dem Anzeigerstatter noch im Jänner 1997 die erfolgte Eintragung der SHT wider besseren Wissens vorgespiegelt worden.

Im Schreiben vom 26. Juni 1999 führte der Steuerberater und Rechtsanwalt Rainer Altendorf, gerichtet an den Bw., u. a. aus, aus dem Betriebsprüfungsbericht vom 11. November 1996 gehe hervor, dass Herr Spitzer "über die GesmbH einer Gefälligkeitsrechnung gegenüber der PG für Finanzierungszwecke ausgestellt habe. Damit sei wohl die Finanzierung durch ein Kreditinstitut gemeint gewesen. Außerdem sei wohl beabsichtigt gewesen, den Vorsteuerabzug aus der Rechnung zu ermöglichen, denn zufolge des BP – Berichtes sei die Rechnung seitens der PG zur Vorsteuererstattung angemeldet worden.

In einem Schreiben des Steuerberaters und Rechtsanwaltes Rainer Altendorf vom 6. Juli 1999, gerichtet an die Staatsanwaltschaft beim Landesgericht E, wurde u. a. Folgendes ausgeführt:

"... Ausweislich des Berichtes des Finanzamtes E vom 11.11.1996 über die Umsatzsteuer – Sonderprüfung bei der SHT hat der Beschuldigte RS in bewusstem und gewolltem Zusammenwirken mit einem Auftraggeber der SHT eine Gefälligkeitsrechnung über 1.594.268,00 DM für "Finanzierungszwecke" ausgestellt

Das Finanzamt E, Deutschland teilte dem Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk in Wien mit Schreiben vom 27. Oktober 1999 mit, dass der Gesellschaftsvertrag der SHT vom 18. Jänner 1995 beim Registergericht am zuständigen Amtsgericht E zur Eintragung ins Handelsregister angemeldet worden sei. Die Eintragung sei aber mit Beschluss des Amtsgerichts E vom 4. März 1996 zurückgewiesen worden, weil Eintragungshindernisse trotz Erinnerung nicht behoben worden seien. Dem Schreiben des Finanzamtes E ist diesem Zusammenhang zu entnehmen, dass die GmbH i. G. die Genehmigung nach § 34 c Gewerbeordnung nicht beigebracht habe. Dieses Erfordernis betreffe das Erlaubnisverfahren für Gewerbetreibende, die z. B. als Bauträger oder Baubetreuer tätig zu sein beabsichtigten.

Das Finanzamt E führte zur wirtschaftlichen Lage der besagten GmbH i.G. aus, dies habe beabsichtigt in WT eine Reihenauslage zu errichten. Nach dem derzeitigen Erkenntnisstand seien die gescheiterte GmbH bzw. der Bw. nie tätig geworden, weshalb eine Erfassung zur Einkommensbesteuerung nicht in Frage komme.

Das Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk unterzog das Unternehmen des Bw. einer die Zeiträume 1995 bis 1997 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung. Dem Prüfungsbericht vom 21. Dezember 1999 ist zu entnehmen, dass die vom Bw. in den Jahren 1995 bis 1997 getätigten Zahlungen im Zusammenhang mit der beabsichtigten Gründung einer SHT in Deutschland von diesem buchmäßig als Beteiligungen behandelt wurden, wobei in den Jahren 1996 und 1997 entsprechende Abwertungen erfolgten.

Beteiligung per 31.12.1995	1,193.750,00
Einschüsse 1996	<u>3,271.537,33</u>
	4,465.287,33
Abwertung 1996	<u>2,947.087,33</u>
Beteiligung per 31.12.1996	1,518.200,00
Abwertung 1997	<u>1,518.200,00</u>
Beteiligung per 31.12.1997	0

Im Prüfungsbericht wird weiters dargetan, dass eine SHT mangels Eintragung im Handelsregister nie existent geworden sei und demnach auch eine Aktivierung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nicht vorzunehmen gewesen sei. Eine Teilwertabschreibung komme demnach nicht in Betracht. Zudem sei einer Anfragenbeantwortung der deutschen Finanzverwaltung vom 27. Oktober 1999 zu entnehmen gewesen, dass die "gescheiterte GmbH" bzw. der Bw. in Deutschland nicht wirtschaftlich tätig geworden sei. Eine Erfassung zur Einkommensteuer sei demnach nicht erfolgt.

Das Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk nahm am 22. Dezember 1999 und am 2. Februar 2000 die Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 1995, 1996 und 1997 gem. § 303 Abs. 4 Bundesabgabenordnung (BAO) auf und erließ mit gleichem Datum die entsprechenden Sachbescheide, wobei die Feststellungen der erfolgten abgabenbehördlichen Prüfung Berücksichtigung fanden.

Der Bw. erhob gegen die Einkommensteuerbescheide für 1995 und 1997 am 27. Jänner 2000 die Rechtsmittel der Berufung, wobei er beantragte das steuerpflichtige Einkommen für 1995 mit 113.140 S festzusetzen und den Einkommensteuerbescheid für 1997 ersatzlos aufzuheben. Der Bw. führte begründend aus, dass er in den Jahren 1995 und 1997 Investitionen in eine unternehmerische Tätigkeit in E, Deutschland getätigt habe. Dies sollte eine Absicherung für das Wiener Büro darstellen, da für den Standort Wien auf Grund des

Wegfalls eines wesentlichen Auftraggebers geschäftliche Einbußen zu erwarten waren. Die Tätigkeit in Deutschland diente daher ausschließlich der besseren Auslastung des Wiener Büros, weshalb die damit im Zusammenhang stehenden Ausgaben Spesen der Wiener Geschäftstätigkeit darstellten und damit als Betriebsausgaben abzugsfähig seien. In eventu mögen diese Beträge als Beteiligungsabwertung Berücksichtigung finden.

Der Bw. erhab am 16. Februar 2000 gegen den Einkommensteuerbescheid für 1996 das Rechtsmittel der Berufung, wobei beantragt wurde die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit mit 161.339 S festzusetzen. Der Differenzbetrag zur nunmehrigen Abgabenvorschreibung (2.947.087 S) sei im Jahresabschluss 1996 als Abwertung der Beteiligung an der SHT geltend gemacht worden. Dabei handle es sich um Aufwendungen, die entweder als direkte Spesen der Wiener Geschäftstätigkeit oder als Beteiligungsabwertung absetzbar seien.

Die Betriebsprüfungsabteilung des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk bezog zur Berufung vom 27. Jänner 2000 mit Schreiben vom 22. Februar 2000 Stellung und führte darin aus, dass der Bw. zwar ein wirtschaftliches Engagement in Form einer deutschen Kapitalgesellschaft angestrebt habe, wozu es aber auf Grund betrügerischer Aktivitäten seiner deutschen Partner nicht gekommen sei. Die geltend gemachte Teilwertabschreibung in eine "laufende Betriebsausgabe" umzuinterpretieren scheitere aber schon an dem Umstand, dass eine Kapitalgesellschaft überhaupt nicht entstanden sei, weshalb das behauptete wirtschaftliche Engagement nur in einer ausländischen Einzelunternehmung erblickt werden könne. Ein Nachweis für ein solches Einzelunternehmen in Deutschland sei jedoch nicht erbracht worden. Die deutsche Finanzbehörde habe im Zuge einer Betriebsprüfung gleichfalls keine Anhaltspunkte für das Bestehen eines Einzelunternehmens gefunden.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz ersuchte den Bw. mit Schreiben vom 10. Juli 2001 mitzuteilen, ob die "Vorgesellschaft" in E über Geschäftsräumlichkeiten verfügt hat und ob diese seitens des Einschreiters auch besichtigt worden sind. Weiters wurde ersucht Nachweise dafür vorzulegen, wann und an wen Zahlungen in welcher Höhe erfolgt sind und zu welchem Zweck diese getätigt wurden (Vorlage der Belege). Weiters wurde der Bw. aufgefordert Nachweise dafür zu erbringen, dass mangels Gründung einer Kapitalgesellschaft ein Einzelunternehmen entstanden sei, d.h. nach außen in Erscheinung getreten ist (werbend, als Vertragspartner, als Mieter ...).

Der Bw. teilte hierauf mit Schreiben vom 21. September 2001 mit, die besagte Vorgesellschaft habe über Geschäftsräumlichkeiten verfügt, er habe diese auch gesehen und besichtigt. Bezuglich der wirtschaftlichen Notwendigkeit der beabsichtigten Gründung einer Kapitalgesellschaft in Deutschland wurde dargelegt, diese Gesellschaft sei dazu bestimmt

gewesen Aufträge zu akquirieren und diese an das Planungsbüro in Wien weiterzugeben. Gewinnausschüttungen wären demnach dem Planungsbüro in Wien zugeflossen. Weiters wurden zum Nachweis der Tätigkeit des deutschen Betriebes fünf Schriftstücke vorgelegt und zwar eine Rechnung, zwei Mahnungen und zwei Briefe an die C in Wien. Die vorgelegte Rechnung betraf eine Rechnung der SHT vom 9. November 1995, die eine Anzahlung einer mit Kaufvertrag vereinbarten Errichtung einer Reihenhausanlage in WT betraf und eine Rechnungssumme von 220.009 DM auswies. Die gleichfalls vorgelegten Schreiben der SHT an die C in Wien vom 9. und 10. November 1995 betrafen das besagte Projekt einer Reihenhausanlage. Dem Schreiben des Bw. vom 21. September 2001 waren auch zwei Mahnungen der SHT vom 21. Dezember 1995 beigegeben, in denen die PG aufgefordert wurde die vertragliche festgelegte Bankgarantie bereitzustellen sowie die vereinbarte Anzahlung zu leisten.

Die Berufungsbehörde teilte der Bw. mit Schreiben vom 5. Oktober 2001 mit, dass die deutsche Finanzbehörde, wie einer dem Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk in Wien am 27. Oktober 1999 übermittelten Rechtsauffassung des Finanzamtes E zu entnehmen ist, weiterhin den Standpunkt einnehme, die gescheiterte GesmH bzw. der Bw. seien in Deutschland nie wirtschaftlich tätig geworden. Da aber diese Frage im Hinblick auf die mögliche Berücksichtigung entstandener Verluste in Deutschland für das Veranlagungsverfahren in Österreich von der österreichischen Finanzverwaltung eigenständig zu beurteilen sei, werde der Einschreiter ersucht die Einkommensteuererklärungen der Jahre 1995, 1996 und 1997 sowie die entsprechenden Jahresabschlüsse bzw. Beilagen vorzulegen. Weiters wurde um Klarstellung dahingehend ersucht, ob die Geschäftsräumlichkeiten in E im Besitz der GesmbH i. Gr. bzw. der deutschen Betriebsstätte des Bw. standen oder angemietet waren. In diesem Zusammenhang wurde auf das Erfordernis, die jeweiligen Vertragspartner zu nennen und die entsprechenden Verträge vorzulegen (Kaufvertrag, Mietvertrag), verwiesen. Schließlich wurde der Bw. aufgefordert jene Dienstnehmer zu benennen, die an der Betriebsstätte in Deutschland tätig geworden seien sowie die entsprechenden Dienstverträge vorzulegen. Schließlich wurde ersucht bekannt zu geben, wann die letzte Zahlung für Belange der geplanten SHT erfolgt sei und wann mit einiger Sicherheit davon ausgegangen werden konnte, dass die in Deutschland investierten Gelder ganz oder teilweise verloren gegangen sind. Dieser Zeitpunkt, der für eine entsprechende bilanzielle Abschreibung von Bedeutung sein könne, möge, so wurde weiters ersucht, durch Vorlage geeigneter Unterlagen (z.B. Schriftverkehr) nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden. Bezuglich des angestrengten Strafverfahrens gegen RS und H beim Landesgericht E wurde ersucht den entsprechenden

Verfahrensstand mitzuteilen, wobei allenfalls vorliegende Unterlagen (Urteile, Vernehmungsprotokolle) vorgelegt werden mögen.

Das Finanzamt E teilte der Berufungsbehörde über Anfrage mit Schreiben vom 17. Oktober 2001 mit, dass die im Zuge einer Umsatzsteuersonderprüfung (Mai 1996) besichtigten Geschäftsräume "In den Weiden 9, ... E" seitens der damals noch einzutragenden SHT angemietet worden waren, wobei es sich um leer stehende Büroräume gehandelt habe. Die in der Bilanz 1995 bilanzierte Ladeneinrichtung sowie der für 1996 erklärte Verlust aus dem Anlagenabgang seien daher steuerlich nicht zu berücksichtigen. Zudem sei lt. Mitteilung des Finanzamtes W der Kaufvertrag vom 13. September 1995 über acht Flurstücke, die die geplante Reihenhaussiedlung betrafen, aufgehoben worden, was nach deutschen Recht bedeute, dass dieser Vertrag schon vom Anfang an nicht entstanden sei. Somit könne der Bw. mangels Eigentümereigenschaft auch nicht für das Jahr 1995 Grundstücke in Höhe von 2,5 Mio DM bilanzieren. Die "in Arbeit befindlichen Aufträge" in Höhe von ca. 500.000 DM wurden im Umsatzsteuervoranmeldeverfahren nie angemeldet. Alle vorgelegten Umsatzsteuerjahreserklärungen (1996, 1997, 1998) hätten jeweils Umsätze in Höhe von 0 DM ausgewiesen, weshalb davon ausgegangen werden müsse, dass weder Aufträge noch Leistungen bestanden hätten.

Einer mit Schreiben vom 23. Februar 2002 vorgelegten Eingabe des Rechtsvertreters von H Dr. Alfred Dierlamm, Rechtsanwalt vom 12. April 2000 ist u. a. Folgendes zu entnehmen:

"Gegen Herrn H wird der Vorwurf der Untreue erhoben..... Der Bw. ist der Schwager des Herrn H..... Im Rahmen des Unternehmensaufbaues hatte die Fa. SHT die Fa. SIC als Dienstleistungsunternehmen beauftragt. Die Fa. SIC übernahm die Struktur- und Aufbauberatung des Unternehmens. Insbesondere stellt sie Personal-, Büro- und andere Projektdienstleistungen zur Verfügung.....".

Die Berufungsbehörde ersuchte den Bw. schließlich mit Schreiben vom 14. Oktober 2002 bezüglich der in den Jahresabschlüssen 1995 bis 1997 ausgewiesenen Verluste sämtliche in den jeweiligen Erfolgsrechnungen ausgewiesene Aufwandspositionen nachzuweisen (Aufwendungen für bezogene Leistungen, Löhne und Gehälter, Sozialaufwendungen, Raumkosten, Versicherungen, Fahrzeugkosten, Werbe- Reisekosten, verschiedene betriebliche Kosten), wobei die entsprechenden Belege im Original vorgelegt werden mögen. Weiters wurde ersucht darzustellen, wie die ausgewiesenen Bestandsveränderungen (527.572 DM) ermittelt worden seien und gebeten die entsprechenden Unterlagen (Grundaufzeichnungen) vorzulegen. Schließlich wurde ersucht die Anschaffungskosten der Sachanlagen durch Vorlage

entsprechender Rechnungen und die Abschreibungen durch die jeweiligen Buchhaltungsunterlagen nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Der steuerliche Vertreter des Bw. übermittelte der Abgabenbehörde zweiter Instanz mit Schreiben vom 18. November 2002 eine Stellungnahme des rechtlichen Vertreters der SHT vom 5. November 2001, worin zu den "Geschäftsräumlichkeiten der GesmbH" bemerkt wurde, Eigentum der Gesellschaft habe nicht bestanden, aus einem Firmenstempel auf einem Vertrag vom 26. Juni 1996 sei aber zu schließen, dass die GesmbH seinerzeit Untermieter der SIC gewesen sei, hätten doch beide Firmen dieselbe Adresse angegeben. Ein Mietvertrag liege allerdings nicht vor.

Bezüglich der Dienstnehmer der GesmbH, solche seien Frau F und ein Herr oder eine Frau K gewesen, wurde ein Registerbericht Gehälter und ein Registerbericht "gesetzliche soziale Aufwendungen", ein Schreiben der B Ersatzkasse wegen Beitragsrückständen sowie ein Schreiben des Finanzamtes E wegen Lohnsteuerrückständen vorgelegt, aus denen allerdings ein Bezug zu den genannten behaupteten Dienstnehmern nicht ersichtlich ist. In einem weiters vorgelegten Versäumnisurteil wird allerdings eine Frau SF als Arbeitnehmerin genannt, wobei auch ein Teil eines Anstellungsvertrages, undatiert und ununterschrieben, vorgelegt wurde, in dem die Arbeitnehmerin als Sekretärin bezeichnet wurde, deren Arbeitsgebiet die Durchführung aller sekretariatstypischen Arbeiten, die Erstellung von Projektunterlagen, die Mitarbeit im kaufmännischen Bereich sowie das Marketing umfasse. Andere Unterlagen über diesen Arbeitsvertrag seien, so teilte das Arbeitsamt E in einem gleichfalls vorgelegten Schriftsatz vom 23. September 1999 mit, nicht greifbar, lt. Angabe von Frau F sei dieser Anstellungsvertrag aber von Geschäftsführer RS unterzeichnet worden.

Zum zweiten ins Treffen geführten Arbeitnehmer führte der steuerliche Vertreter der SHT schließlich aus, über die Person "K" lägen keine Informationen vor, lt. Registerauszügen habe er aber Bezüge erhalten. Herr RS scheine auch unter den Dienstnehmern auf, es sei aber zu vermuten, dass er kein regelmäßiger Dienstnehmer gewesen ist.

Zum Verlust der in Deutschland investierten Gelder wurde bemerkt, bei der Ermittlung der Erkenntnisse und Geschäftsvorfälle zur Erstellung der Jahresabschlüsse 1995 bis 1997 habe sich ergeben, dass kein einziger Außenumsatz mit Dritten, insbesondere nicht mit Kunden zu einer Geldzahlung geführt hätten. Der einzige Mittelzufluss seien die Zahlungen des Bw. gewesen. Die Gewinn- und Verlustrechnungen enthielten keinen einzigen Erlös, abgesehen von geringfügigen Zinserträgen und einer uneinbringlichen Schadenersatzforderung gegen den Geschäftsführer RS. Da die Aufwendungen aber unstreitig beglichen und die Bankkonten nachweislich durch Ausgaben für die GmbH überzogen worden seien, müsse der investierte

Betrag verbraucht worden sein. Zum Zeitpunkt des Verlustes der investierten Gelder wurde ausgeführt, ein diesbezüglicher fester Zeitpunkt könne nicht genannt werden, da noch 1997 auf die GmbH gewirtschaftet worden sei, obwohl die Ablehnung der Eintragung ins Handelsregister bereits am 4. März 1996 seitens des Arbeitsgerichtes E beschlossen worden war.

Dem Schreiben waren auch Vertragsunterlagen betreffend einen Leasingvertrag vom 13. Oktober 1995 über einen PKW der Marke Omega Caravan beigegeben, in denen die SHT als Leasingnehmerin genannt ist.

Im Schreiben des steuerlichen Vertreters des Bw. vom 18. November 2002 wurde weiters ausgeführt, die Buchhaltung der Jahre 1995 bis 1997 sei seinerzeit durch die Steuerberatungsgesellschaft Brandt und Emig erfolgt, die auch über die Originalbelege verfügt habe. Die Jahresabschlüsse habe Steuerberater und Rechtsanwalt Altendorf auf Basis der ihm vorgelegten Buchhaltungen erstellt. Die Originalbelege seien seinerzeit offensichtlich von Herrn H beiseite geschafft worden. Lt. Auskunft der Staatsanwaltschaft E seien aber bei H eine Vielzahl von Unterlagen sichergestellt worden, von denen angenommen werden könne, dass sie von Aussagekraft für die vorliegende Rechtsfrage sind. In diese Unterlagen werde seitens des Steuerberaters und Rechtsanwaltes Rainer Altendorf Einsicht genommen werden.

Der steuerliche Vertreter der SHT Rainer Altendorf teilte der Abgabenbehörde zweiter Instanz am 5. Dezember 2002 via E – Mail mit, dass die seitens der Staatsanwaltschaft E zur Einsichtnahme übermittelten Ermittlungsakten RS/H keine Buchhaltungsunterlagen enthalten hätten. Aus einem Untersuchungs/Sicherstellungsprotokoll vom 13. September 1999 sei allerdings ersichtlich, dass im Steuerbüro Brandt & Emig am genannten Tag 4 Ordner mit Buchhaltungsunterlagen sichergestellt worden seien. Akteneinsicht werde beantragt werden, deren Durchführung werde allerdings im heurigen Jahr nicht mehr möglich sein.

Im Zuge der am 9. Dezember 2002 durch den Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungskommission Wien abgewickelten Berufungsverhandlung legte der steuerliche Vertreter des Bw. Dkfm. Friedrich Wagner (FW) ein Konvolut vor, das eine Darstellung des zeitlichen Ablaufes der Entwicklung der Tätigkeit in Deutschland enthielt. Hiernach umfasse der Inhalt der Tätigkeit des Bw. die Planung und Beratung im Zusammenhang mit der Haustechnik, d.s. zum Beispiel Elektro- und Wasserinstallationen sowie Klima- und Sanitärinstallationen. Durch den Wegfall des früheren Hauptauftraggebers sollte dieser Geschäftsbereich durch die Tätigkeit in Deutschland ersetzt werden.

Weiters wurde eine Ladung des Bw. zum Amtsgericht E für den 8. Jänner 2003 vorgelegt, wobei angegeben wurde, diese betreffe die Nichtabfuhr von Sozialversicherungsbeiträgen durch die Herren RS und H für die SHT. Zudem wurde ein Beitragsbescheid der B Ersatzkasse, demzufolge der Bw. zur Leistung von Sozialversicherungsbeiträgen für die SHT aufgefordert worden sei, vorgelegt. Der Bescheid datiere vom 19. Juni 1997, betreffe aber die Jahre 1995 und 1996, woraus ersichtlich sei, dass in dieser Zeit tatsächlich Arbeitnehmer beschäftigt gewesen seien.

Der Bw. selbst gab im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung an, er habe bereits vor der im Mai 1996 stattgefundenen Betriebsprüfung das Büro der SHT besucht und dabei festgestellt, dass in den Geschäftsräumlichkeiten eine Fülle von EDV-Geräten aufgestellt und eingesetzt gewesen seien.

Der steuerliche Vertreter des Bw. Dkfm. Friedrich Wagner legte weiters zum Beweis dafür, dass Buchhaltungsunterlagen vorgelegen sein sollen, ein Durchsuchungs-/Sicherstellungsprotokoll vor, aus dem ersichtlich sei, dass vier A 4 Ordner mit diversen Unterlagen beschlagnahmt worden sind. Dies sei bereits 1999 geschehen. Weiters dürften noch andere Unterlagen existieren, die möglicherweise seitens der Machthaber H und RS zur Seite geschafft worden sind.

Der Bw. legte dem Berufungssenat einen Prospekt aus dem Jahre 1995 zur Einsichtnahme vor, in dem die Aktivitäten der SHT dokumentiert seien sowie eine Videokassette, die ebenfalls zu Werbezwecken verwendet worden sei. Weiters wurde über Befragung angegeben, dass die SHT zwischen drei und vier Mitarbeiter gehabt habe. Werbemaßnahmen seien in Form von Einschaltungen von Anzeigen in diversen Medien vorgenommen, Bautafeln errichtet sowie Werbeveranstaltungen in Neubaugebieten durchgeführt worden. Dem Vorwurf, es seien keine Zahlungen erfolgt, sei entgegenzuhalten, dass Werbemaßnahmen gesetzt worden seien, die aber nicht abgeschlossen werden konnten. Auf Grund des Volumens des Geschäftsbereiches sei eine Vergleichbarkeit etwa zum Handel mit Wirtschaftsgütern des täglichen Lebens nicht möglich. Die in Gründung befindliche SHT sei daher als Betriebsstätte des Wiener Unternehmens aufzufassen, die angefallenen Kosten stellten Betriebsausgaben der Wiener Firma dar.

Über Befragung des Senatsmitglieds Dr. Keppert gibt FW weiters an, Zahlungen aus dem Titel Stammkapital der in Gründung befindlichen GesmbH seien durch Überweisung auf zwei Konten dieser Firma getätigt worden. Die Konten hätten auf diese Gesellschaft gelautet. Offensichtlich sei eine Buchhaltung existent gewesen, die aber derzeit nicht greifbar sei. Eine

Besorgung wäre aber möglich. Weiters werde festgehalten, dass der Gewinn der österreichischen Firma nach § 5 EStG ermittelt wird.

Klarstellend teilte Dkfm. Wagner ergänzend mit, dass der Abzug der gesamten geleisteten Beträge, sei es unter dem Titel "Stammkapital" oder "Nachschuss" beantragt werde. Diese Beträge seien verloren.

Der Bw. gab sodann über Befragung des Berichterstatters an, seines Wissens habe Herr RS über den "Befähigungsnachweis" verfügt, der für die Eintragung der GmbH ins Handelsregister erforderlich gewesen wäre. Er habe ihn aber offensichtlich dem Gericht nicht vorgelegt.

Zum Abschluss der Berufungsverhandlung verkündete der Vorsitzende den Beschluss des Berufungssenates auf Vertagung der Berufungsverhandlung.

Dem Vorhalt der Berufungsbehörde vom 19. Dezember 2002, gerichtet an den Bw., ist u. a. Folgendes zu entnehmen:

"1.

Der Berufungsantrag, dies wurde von Ihnen bzw. Ihrem steuerlichen Vertreter in der Berufungsverhandlung auch klargestellt, zielt auf die Anerkennung von unterschlagenen Geldern als Betriebsausgaben im Gesamtausmaß von insgesamt 4,465.287,33 S ab. Derartige Beträge sind wohl, so die Annahme der Unterschlagung zutrifft, Betriebsausgaben. Dem steht allerdings der Ansatz entsprechender Forderungen an den Schädiger gegenüber, sodass der Vorgang gesamt betrachtet auf die Höhe des Gewinnes/Verlustes ohne Auswirkung bleibt. Anders wäre der Sachverhalt allerdings zu beurteilen, wenn gänzliche oder teilweise Uneinbringlichkeit dieser Forderung vorläge, diese also ganz oder teilweise abgeschrieben werden müsste.

Im fortgesetzten Berufungsverfahren wird daher die Frage zu klären sein, wann allfällige Forderungen an die Herren RS und H entstanden sind und wann mit einiger Sicherheit davon auszugehen war, dass diese Forderungen nicht mehr einbringlich gemacht werden konnten. Es wird daher ersucht Unterlagen vorzulegen, aus denen bewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden kann, dass entsprechende Forderungen in den Jahren 1995 bis 1997 entstanden sind und auch in diesen Jahren die gänzliche oder teilweise Uneinbringlichkeit der Forderungen eingetreten ist.

Wenn man allerdings, wie Sie bzw. Ihr steuerlicher Vertreter in der mündlichen Verhandlung dargetan haben, von einer Geschäftstätigkeit der SHT ausgeht, wären die besagten Gelder

insoweit nicht veruntreute Gelder sondern solche, die für Zwecke der zu gründenden GmbH eingesetzt wurden und demnach Betriebsausgaben der deutschen Betriebsstätte darstellen und damit Ihnen steuerlich zuzurechnen sind. Um dieses erforderliche Splitting "unterschlagene Gelder und Gelder, die für Zwecke der GmbH iG eingesetzt wurden" vornehmen zu können, wird allerdings die Vorlage der Buchhaltung der SHT unerlässlich sein.

Sie werden daher ersucht, nach der voraussichtlich durch Rainer Altendorf durchzuführenden Akteneinsicht bei Brandt & Emig in E alle greifbaren Buchhaltungsunterlagen (Belege) vorzulegen, die Nachweis dafür erbringen bzw. die Behauptung glaubhaft machen können, dass die SHT in den Jahren 1995, 1996 und 1997 unternehmerisch tätig geworden ist. Ergänzend dazu wäre bekannt zu geben, wie hoch der jeweilige Verlust der deutschen Betriebsstätte gewesen ist (getrennt nach Jahren) und wie dieser unter Ansatz der vorgelegten Buchhaltungsunterlagen ermittelt werden kann.

Gleichermaßen wäre anzugeben, wie hoch die veruntreuten Gelder getrennt nach Jahren anzusetzen sind, wobei zu berücksichtigen sein wird, dass von veruntreuten Geldern insoweit nicht gesprochen werden kann, als solche im unternehmerischen Bereich der deutschen Betriebsstätte zum Einsatz gekommen sind.

Soweit eine exakte Ermittlung dieser Aufteilung, insbesondere im Hinblick auf unvollständige Buchhaltungsunterlagen, nicht möglich sein sollte, wird um einen entsprechenden Schätzvorschlag ersucht. Dieser müsste die nicht für den Betrieb der SHT eingesetzten und somit offensichtlich als veruntreut anzusehenden Gelder umfassen sowie jene Gelder, die im betrieblichen Bereich der Betriebsstätte in Thüringen eingesetzt wurden.

2.

Es wird weiters ersucht im Wege einer Einschau bei der B Ersatzkasse zu klären, welche Arbeitnehmer in den Jahren 1995, 1996 und 1997 bei der SHT beschäftigt waren (Angabe von Vor-, Zunamen und Adresse). Dies im Hinblick auf das Schreiben der B Ersatzkasse vom 19. Juni 1997, worin Beitragsrückstände bezüglich der Kalenderjahre 1995 und 1996 eingemahnt wurden.

3.

Über den Stand des Strafverfahrens betreffend die Herren RS und H wird um Mitteilung und Übermittlung allenfalls greifbarer Unterlagen (zB Vernehmungsprotokolle) ersucht.

Für die Beantwortung der vorstehenden Anfragen und die Vorlage der genannten Unterlagen wird als Termin vorerst der 28. Februar 2003 in Vormerkung genommen.“

Die vorstehende Anfrage blieb bislang, wiewohl sie mit ho. Schreiben vom 19. Mai 2003 erneut an den Bw. zugestellt wurde, unbeantwortet.

Die Oberfinanzdirektion E teilte der Berufungsbehörde mit Schreiben vom 25. Februar 2003 mit, dass die Eintragung der SHT in das Handelsregister an der fehlenden notariellen Beurkundung der Änderung des Firmennamens und an der fehlenden Genehmigung nach § 34 Gewerbeordnung gescheitert sei. Das Amtsgericht E habe mit Schreiben vom 6. Februar 2003 mitgeteilt, dass die Verantwortung der Nichteintragung der Gesellschaft in das Handelsregister dem Geschäftsführer und damit RS zuzuordnen sei. Dem Schreiben war auch eine an die Oberfinanzdirektion E gerichtete Anfragenbeantwortung des Amtsgerichtes E vom 6. Februar 2003, sowie der Beschluss des Amtsgerichtes vom 4. März 1996 betreffend die Zurückweisung des Antrages auf Eintragung der SHT beigelegt.

Im Schreiben der Oberfinanzdirektion E vom 25. Februar 2003 ist weiters festgehalten, dass die PG am 24. April 1996 in das Handelsregister beim Amtsgericht E eingetragen worden sei. Laut Auskunft des zuständigen Finanzamtes E sei im Oktober 2000 seitens des Amtsgerichtes E ein Amtlöschungsverfahren wegen Vermögenslosigkeit eingeleitet worden, das noch nicht abgeschlossen sei. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Gesellschaft sei Herr P, wohnhaft in ... O (Nordrhein Westfalen).

Dem Schreiben war weiters eine Anfragenbeantwortung von Frau SH ... an das Finanzamt S, welches im Wege der Amtshilfe für die ho. Berufungsbehörde tätig geworden ist, beigegeben, worin Folgendes ausgeführt wurde:

“Beantwortung folgender Fragen zum Dienstverhältnis zu SHT:

Welcher Art war Ihre Tätigkeit gegenüber der SHT, innerhalb welchen Zeitraumes waren Sie Angestellte in dieser Firma (1995?), wie hoch war Ihr Monatsbezug?

- Sekretärin (lt. Arbeitsvertrag vom 01.08.1995)
- Arbeitsverhältnis vom 27. Juli 1995-31.12.1995
- Monatsbezug: 2.300 DM (brutto), 1.780,69 DM (netto)

2.

Welche anderen Dienstnehmer der SHT sind Ihnen bekannt und um welche Personen hat es sich dabei gehandelt (nach Möglichkeit: Vorname, Zuname, Adresse)?

- diese Frage kann ich nicht beantworten, da ich das nach so langer Zeit nicht mehr weiß.

3.

Wie waren die Arbeitsräumlichkeiten der SHT ausgestattet (z.B. möblierte Büroräume, welche Büromaschinen, Computer)?

- diese Frage kann ich nicht beantworten, da ich das nach so langer Zeit nicht mehr weiß

4.

Sind Ihnen auch andere Arbeitnehmer der besagten Gesellschaft bekannt geworden? Geben Sie bitte deren Vor- und Zunamen sowie deren Anschriften an. Geben Sie weiter die Dauer der wöchentlichen Arbeitszeit sowie den Monatsbezug an.

Andere Arbeitnehmer:

- IK (weiter Angaben zur Person können nicht gemacht werden)
- PA (Vorname ist mir auch nicht mehr bekannt und weiter Angaben zur Person kann auch nicht mehr machen)

5.

Waren sie auch für SIC oder für Herrn RS persönlich tätig und welchem Ausmaß, gemessen an der Gesamtarbeitszeit, war dies der Fall?

- diese Frage kann ich nicht beantworten, da ich das nach so langer Zeit nicht mehr weiß

6.

Die SIC und die SHT hatten ihren Geschäftssitz an derselben Adresse, nämlich in ... E, In den Weiden 9. War eine räumliche Trennung dieser beiden Firmen zueinander gegeben, war diese auch organisatorisch erkennbar, wie etwa die Zuordnung einzelner Arbeitnehmer zu der einen oder zu der anderen Gesellschaft?

- diese Frage kann ich nicht beantworten, da ich das nach so langer Zeit nicht mehr weiß

7.

Bestanden neben möglichen Büroräumlichkeiten noch andere Betriebseinrichtungen der SHT, wie etwa Lagerräumlichkeiten?

- diese Frage kann ich nicht beantworten, da ich das nach so langer Zeit nicht mehr weiß

Im Zuge der am 26. Juni 2003 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung übergab der Referent dem Bw. und dessen steuerlichen Vertreter eine Eingabe der Oberfinanzdirektion E vom 25. Februar 2003 samt drei Anlagen, die das handelsregisterliche Eintragungsverfahren

der SHT betreffen sowie die PG. Weiters ist darin eine schriftliche Anfragebeantwortung der SH enthalten, worin diese zu ihrem Arbeitsverhältnis zur SHT Stellung nimmt.

Der Vertreter des Bw. Dkfm. Friedrich Wagner betonte hiezu, aus den vorgelegten Unterlagen gehe hervor, dass SH Arbeitnehmerin der SHT gewesen ist, was auf die wirtschaftliche Existenz dieses Unternehmens hinweise. Der steuerliche Vertreter gibt an, dass es aus seiner Sicht unerheblich sei, ob die investierten Gelder als Akquisitkosten bzw. als Beteiligungserwerb, der abzuschreiben sei, behandelt würden. In jedem Fall lägen Betriebsausgaben vor. 1998 habe man erkennen müssen, dass das wirtschaftliche Engagement sehr stark gefährdet sei, wiewohl noch gewisse Hoffnungen bestanden. Dies sei auch der Grund gewesen, weshalb nur ein Teil der Beteiligung im Jahr 1996 abgeschrieben worden sei, der Rest aber erst 1997. Realisiert seien diese Abschreibungen dann in der Folge der Strafanzeige des Rainer Altendorf geworden. Dies ausstehende Abwertung sei in der Bilanz 1997 erfolgt, welche 1999 erstellt wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 2 Abs. 1 des Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) besteht die Gesellschaft vor der Eintragung in das "Firmenbuch" als solche nicht. Wird vorher im Namen der Gesellschaft gehandelt, so haften die Handelnden zur ungeteilten Hand (Gesamtschuldner).

Gem. § 2 Abs. 2 GmbHG bedarf es, wenn die Gesellschaft eine vor ihrer Eintragung in ihrem Namen eingegangene Verpflichtung durch Vertrag mit dem Schuldner in der Weise übernimmt, dass sie an die Stelle des bisherigen Schuldners tritt, zur Wirksamkeit der Schuldübernahme nicht der Zustimmung des Gläubigers, wenn die Schuldübernahme binnen drei Monaten nach der Eintragung der Gesellschaft vereinbart und dem Gläubiger von der Gesellschaft oder dem Schuldner mitgeteilt wird.

Unterbleibt nun, wie im vorliegenden Fall der SHT, die Anmeldung einer Kapitalgesellschaft in das Firmenbuch oder wie hier in das deutsche Handelsregister oder ist das Eintragungsansuchen derart mangelhaft, dass es endgültig zu keiner Firmenbucheintragung der GmbH kommt, wird die Vorgesellschaft, die ihren Betrieb fortführt, zur so genannten "unechten Vorgesellschaft". Diese ist jedenfalls als Personengesellschaft, je nach dem Umfang ihrer Tätigkeit als OHG oder als Gesellschaft bürgerlichen Rechts, anzusehen (Oberster Gerichtshof vom 1. September 1999, 9 Ob 198/99 d). Umgelegt auf die konkret beabsichtigten Beteiligungsverhältnisse der SHT (Bw.: 100 %) bedeutet dies, dass jedenfalls wirtschaftlich von einem Einzelunternehmen gesprochen werden kann, wobei allerdings fraglich ist, ob in Deutschland erlittene Verluste, so deren betragsmäßiger Ansatz

innerstaatlichem Steuerrecht nicht entgegensteht, dem Bw. steuerlich zugerechnet werden können.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Zuge des Erkenntnisses vom 25. September 2001, 99/14/0217 ausgesprochen, dass gem. § 2 Abs. 2 EStG 1988 bei einem rein innerstaatlichen Sachverhalt Verluste aus den einzelnen Einkunftsarten ausgeglichen werden. Nur das Einkommen, also die saldierte Größe, werde der Besteuerung unterworfen. Etwas anderes könnte aber auch für grenzüberschreitende Sachverhalte unter Berücksichtigung des österreichisch – deutschen Doppelbesteuerungsabkommens nicht gelten. Vielmehr stelle dieses Abkommen sicher, dass ein in Deutschland erwirtschafteter Verlust im Jahr seines Entstehens im Wohnsitzstaat Österreich im Rahmen der Ermittlung des Einkommens gem. § 2 Abs. 2 EStG 1988 und damit bei der Berechnung der österreichischen Einkommensteuer berücksichtigt werde.

Soweit also eine wirtschaftliche Tätigkeit der SHT vorliegt, können hieraus entstandene Verluste, die nach österreichischem Steuerrecht ermittelt wurden, bei der Einkommensermittlung des Bw. im innerstaatlichen Verfahren Berücksichtigung finden. Voraussetzung hiefür wäre allerdings, dass eine derartige behauptete wirtschaftliche Tätigkeit auch nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden kann, was die Ordnungsmäßigkeit von Büchern und Aufzeichnungen zur Voraussetzung hat.

Diese Voraussetzung kann im vorliegenden Fall jedoch schon deshalb als nicht erfüllt gelten, weil bereits das Finanzamt E im Prüfungsbericht vom 11. November 1996 über eine in der Zeit vom 6. bis 7. Mai 1996 abgehaltene Umsatzsteuersonderprüfung feststellte, dass der Geschäftsführer der in Gründung befindlichen Gesellschaft keine Unterlagen oder Aufzeichnungen einer ordnungsgemäßen Buchführung vorlegen konnte. Hiezu kommt, dass im Zuge der Schlussbesprechung seitens der Betriebsprüfung festgestellte Scheinrechnungen auch vom anwesenden Steuerberater einbekannt wurden (Tz 15 des Berichtes: Ergebnis der Schlussbesprechung: "Es wurde Übereinstimmung erzielt"), was diesen aber nicht hinderte einen vorläufigen Jahresabschluss für 1995 zu erstellen, in dem auch eine im Zusammenhang mit der besagten Scheinrechnung stehende "Anzahlung" bilanziert wurde. Rainer Altenberg führte hiezu im Zuge der Strafanzeige vom 5. Jänner 1999 aus, diese Anzahlung sei nie entrichtet worden, wobei hinzukomme, dass die Leistungsempfängerin (PG) sich damals in Gründung befunden habe und bekanntermaßen von nur geringer Bonität gewesen sei. Zudem seien Grundstücke als Umlaufvermögen bilanziert worden, die nicht Eigentum der Gesellschaft gewesen seien. Die Geschäfte hätten keinen wirtschaftlichen Hintergrund gehabt, dies sei den Herren RS und H bekannt gewesen. Sie hätten die Steuerberatungsgesellschaft

benutzt um eine vorläufige Bilanz zu erstellen und unter Vorlage derselben weitere Nachschüsse zu erhalten. Die Geschäfte seien aber "sämtlichst nicht abgewickelt worden".

Die schließlich von Rainer Altendorf erstellten Abschlüsse der Jahre 1995 bis 1997 wurden von diesem jeweils mit folgenden Zusätzen versehen:

"... Die Prüfung der Buchführung, der Inventur und der Bewertung waren nicht Gegenstand des Auftrages. Die Abwicklung des Auftrages erfolgte unter Zugrundelegung nur unvollständig zur Verfügung stehenden Informationsmaterials. Die Rechnungslegung erfolgt deshalb mit sehr beschränktem Aufwand..... Nachstehender Jahresabschluss wurde aus dem von der Brandt & Emig Steuerberatungsgesellschaft ... unter dem 30.3.1996 erstellten vorläufigen Jahresabschluss für 1995 ... entwickelt. Das Belegwesen ist unvollständig. Im Wesentlichen lagen Bankkontoauszüge vor. Die vorgefundene Buchhaltung wurde nicht überprüft. Soweit Informationslücken nicht durch Sachverhaltsermittlungen geschlossen werden konnten, wurden angemessene vorsichtige Schätzungen vorgenommen".

Wenn Rainer Altendorf schließlich in den jeweiligen Bilanzbescheinigungen ausführt, die zur Verfügung stehenden Unterlagen, Belege und Informationen seien unvollständig gewesen und sachliche Lücken durch angemessene vorsichtige Schätzungen geschlossen worden, so kann wohl im Zusammenhang mit den weiteren oben aufgezeigten Mängeln von einer Ordnungsmäßigkeit einer Buchführung nicht gesprochen werden. Soweit eine Tätigkeit der SHT im berufungsgegenständlichen Zeitraum überhaupt vorgelegen ist, werden daher allfällig anzusetzende Verluste nur im Schätzungswege anzusetzen sein, die jeweils im Jahresabschluss ausgewiesenen Verluste aber unberücksichtigt bleiben müssen. Dabei kommt insbesondere dem Umstand Bedeutung zu, dass sich zum Zeitpunkt der Umsatzsteuersonderprüfung durch das Finanzamt E am 6. Und 7. Mai 1996 die vorgefundenen Geschäftsräumlichkeiten nur als leerstehende und unmöblierte Büroräume darstellten, spätestens zu diesem Zeitpunkt also von einer Geschäftstätigkeit nicht gesprochen werden konnte.

Was schließlich diverse Schriftstücke anbelangt, die zum Nachweis für die behaupteten geschäftlichen Tätigkeiten der SHT vorgelegt wurden, betreffen diese ausschließlich das Jahr 1995, wie etwa die Registerberichte Gehälter und gesetzliche soziale Aufwendungen sowie die von Frau PA und K unterfertigten Schreiben vom 6. und 21. November 1995. Gleches gilt für die Unterlagen betreffend das Dienstverhältnis der SF zur SHT, das fraglos nur im Jahr 1995 bestanden hat. Die das Projekt WT betreffenden Unterlagen (Schreiben und Rechnung vom 9. November 1995, Schreiben und Mahnung vom 10. November 1995 und 21. Dezember 1995) verweisen gleichermaßen auf das Jahr 1995 wie das vorgelegte "Durchsuchungs-/Sicherstellungs-Protokoll", das als einzigen zeitmäßigen Bezug die Jahreszahl 1995 enthält

("Kassenbelege Schwelch 1995"), weshalb in freier Beweiswürdigung nur von einer wirtschaftlichen Tätigkeit der SHT im Jahre 1995 ausgegangen werden kann.

Dem steht auch nicht der Umstand entgegen, dass der Antrag der SHT auf Eintragung in das Handelsregister erst mit Beschluss des Amtsgerichtes E am 4. März 1996 zurückgewiesen wurde. Dies deshalb, weil bereits am 5. Juli 1995 und 31. Juli 1995 Verfügungen zur Beseitigung von Eintragungshindernissen ergingen, was zwingend zur Schlussfolgerung führt, dass bereits 1995 die Absicht, in Deutschland eine Kapitalgesellschaft zu gründen, aufgegeben wurde. Diese Handlungsweise muss aber RS zugerechnet werden, der lt. Schreiben des Amtsgerichtes E vom 6. Februar 2003 als Geschäftsführer zur Beseitigung allfälliger Eintragungshindernisse verantwortlich war. Spätestens ab 1996 kann daher nicht mehr davon ausgegangen werden, dass die in Deutschland investierten Gelder des Bw. dem Betrieb der zu gründenden SHT dienten, sondern offenbar widmungswidrig verwendet wurden.

Für nach dem Jahr 1995 investierte Gelder fehlt auch jedwedes Indiz dafür, dass diese für den Betrieb der SHT Verwendung gefunden haben. Dem in der Berufungsverhandlung vom 26. Juni 2003 geäußerten Antrag die in Deutschland investierten Gelder mögen als Betriebsausgaben zur Gänze berücksichtigt werden, hätte daher nur dann gefolgt werden können, wenn der Bw., wozu er mehrmals erfolglos aufgefordert worden ist, geeignete Buchhaltungsunterlagen vorgelegt hätte bzw. bei Mangelhaftigkeit derselben einen nachvollziehbaren Schätzungsvorschlag offeriert hätte. Dies wäre dem Bw. allein schon deshalb obliegen, weil die hier ggstl. Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben und diesfalls die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen in dem Maße höher ist, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind (Verwaltungsgerichtshof vom 23. Februar 1994, 92/15/0159). Erhöhte Mitwirkungspflicht sowie Beweismittelbeschaffungspflicht des Bw. (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 25. Mai 1993, 93/14/0019) bestanden im vorliegenden Fall jedoch schon deshalb, weil die einzige Möglichkeit die Berufungsbehauptungen hinsichtlich der Jahre 1996 und 1997 allenfalls nachzuweisen, in einer Akteneinsicht in die bei Brandt & Emig sichergestellten Unterlagenbeständen hätte. Eine derartige Akteneinsicht sowie die Erstellung von Kopien geeigneter Aktenteile beim zuständigen Amtsgericht wäre für den Bw. als Kläger im dort anhängigen Verfahren zweifelsfrei möglich gewesen, während lt. Schlussprotokoll über den Vertrag mit Deutschland über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Abgabensachen vom 4. Oktober 1954 (ad Artikel 5) eine Übersendung von Akten grundsätzlich nicht gefordert werden kann, die diesbezüglichen Ermittlungsmöglichkeit der Finanzbehörde somit von vornherein begrenzt sind.

Dem Eventualantrag des Bw., im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung am 26. Juni 2003 erneut gestellt, die investierten Gelder seien als Beteiligung zu berücksichtigen, die zur Gänze abzuschreiben sei, steht jedoch der Umstand entgegen, dass eine entsprechende Kapitalgesellschaft mangels Eintragung ins Handelsregister nicht entstanden ist. Eine Beteiligung an einer unechten Vorgesellschaft, selbst wenn man diese als Personengesellschaft qualifizieren wollte, ist jedoch infolge der mangelnden Wirtschaftsguteigenschaft, nicht möglich. Selbst bei Bilanzierung einer Beteiligung – wie dies vorliegendenfalls geschehen ist – ist aber die Vornahme einer Teilwertabschreibung ausgeschlossen (vgl. Quantschnigg – Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG 1988, § 6, Tz 156.2). Für den Fall der Annahme eines Einzelunternehmens, dies wird in Anbetracht der beplanten Alleingesellschaftereigenschaft des Bw. zu vertreten sein, kommt aber der Ansatz einer Beteiligung schon deshalb nicht in Betracht, weil ein derartiges Einzelunternehmen keine vom Einzelunternehmer trennbare Person darstellt.

Soweit aber, dies wird für die Jahre 1996 bis 1997 gelten, die in Deutschland investierten Gelder veruntreut worden sind, würden die entsprechenden Betriebsausgaben beim Bw., der seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, durch den entsprechenden Rückforderungsanspruch egalisiert werden, also für das steuerliche Ergebnis ohne Auswirkung bleiben. Voraussetzung hiefür wäre allerdings die Gewissheit, dass die in Rede stehenden Gelder durch die Herren RS und H veruntreut wurden, da erst diese Gewissheit die Berücksichtigung als Betriebsausgabe und den bilanziellen Ansatz eines Rückforderungsanspruchs sowie für den Fall der Uneinbringlichkeit dessen Wertberichtigung erforderlich machen würde. Über diesen Zeitpunkt befragt, vermochte der rechtliche Vertreter des Bw. in Deutschland, Rainer Altendorf, jedoch lediglich anzugeben, dass ein fester Zeitpunkt über den Verlust der investierten Gelder nicht genannt werden könne, da noch 1997 „auf die GmbH gewirtschaftet worden“ sei.

Zudem geht nicht einmal aus der Sachverhaltsdarstellung des Bw. vom 20. November 1998 hervor, dass die in Rede stehenden Gelder veruntreut worden sind, da darin erst das dringende Ersuchen dokumentiert wird, nachzuforschen, was RS und H mit den von ihnen übernommenen Geldern unternommen hätten. Hieraus kann aber nicht schon der Verlust der genannten Gelder abgeleitet werden, weshalb eine diesbezügliche Betriebsausgabe gleichermaßen nicht Berücksichtigung finden kann, wie eine auf der Gewissheit des Verlusts der Gelder basierende Aktivierung eines Rückforderungsanspruchs. Hiefür spricht auch, dass der Bw. Rainer Altendorf erst mit Vollmacht vom 23. Dezember 1998 mit der Wahrnehmung seiner rechtlichen Interessen in Deutschland betraut hat und eine entsprechende Strafanzeige erst am 5. Jänner 1999 erfolgte.

Was schließlich das Berufungsvorbringen betrifft, die in Deutschland investierten Gelder stellten Akquisitonskosten bzw. Kosten dar, die der Absicherung des Wiener Büros galten, so ist vorerst darauf zu verweisen, dass diese Gelder fraglos der Gründung einer Kapitalgesellschaft in Deutschland bzw. deren Geschäftstätigkeit dienen sollten, was für den Fall eines erfolgreichen Gründungsvorganges nur zu Aktivierungen auf dem entsprechenden Beteiligungskonto führen hätte können. Kommt es aber nicht zu einer derartigen Eintragung, so kann dieser Umstand nicht bedeuten, dass Gelder, die bei einer rechtswirksam gewordenen Gründung beim Gesellschafter – abgesehen von einer erforderlichen Beteiligungsabschreibung – nicht absetzbar wären, nunmehr abschreibbar werden. Diese Gelder werden nämlich auch für den Fall einer verunglückten Gesellschaftsgründung gleichfalls einer unternehmerischen Person zuzurechnen sein, weshalb dem Gründer einer solchen nur allenfalls erlittene Verluste zugerechnet werden können, wofür allerdings eine entsprechende Nachweisführung unabdingbares Erfordernis sein muss.

Geht man aber von einer glaubhaft gemachten Tätigkeit der SHT im Jahr 1995 aus, so kann ein aus dieser Tätigkeit entstandener Verlust in Anbetracht des Mangels einer ordnungsmäßigen Buchführung nur im Schätzungswege in Ansatz gebracht werden. Diesem Erfordernis wurde durch den Ansatz eines 30 % igen Sicherheitsabschlages, angewendet auf den erklärten Verlust der SHT für 1995 in Höhe von 159.274,60 DM (d.s. unter Zugrundelegung eines Kurses von 7,06 S/DM (1,124.478,68 S), entsprochen, sodass ein durch die deutsche Unternehmung erlittener Verlust von 787.135 S Berücksichtigung zu finden hatte.

Die einkommensteuerlichen Besteuerungsgrundlagen für 1995 waren daher wie folgt anzusetzen:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. Betriebsprüfung:	133.140 S
Verlust der SHT:	- 787.135 S
Sonderausgaben	<u>- 20.000 S</u>
Einkommen	0 S

Ein Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 EStG steht nicht zu, da, wie oben dargestellt, eine Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht gegeben war, weshalb der Verlust der SHT im Wege einer Schätzung ermittelt werden musste.

Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1996 und 1997 waren im Sinne der obenstehenden Begründung abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 10. Juli 2003