



GZ. RV/2832-W/06,
miterledigt RV/2831-W/06,
RV/2830-W/06, RV/2829-W/06,
RV/353-W/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M., vertreten durch ME., vom 7. Oktober 1996 gegen die Bescheide des Finanzamtes A. vom 13. September 1996 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO (Körperschaftsteuer 1992 und 1993, Gewerbesteuermessbetrag 1992 und Gewerbesteuer 1993), Körperschaftsteuer 1992 und 1993, Gewerbesteuermessbetrag 1992, Gewerbesteuer 1993 und sowie gegen den Haftungs – und Abgabenbescheid 30. August 1996 betreffend Kapitalertragsteuer für 1993 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1992 sowie der Haftungs – und Abgabenbescheid hinsichtlich Kapitalertragsteuer für das Jahr 1993 werden abgeändert.

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

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

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

Entscheidungsgründe

Vorbemerkung:

Mit Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. September 2006, Zl. 2006/15/0164, wurde eine Beschwerde gegen eine als Bescheid intendierte Berufungserledigung (RV0377 – W/02) der belangten Behörde in dieser Causa, die allerdings die Erledigung der Berufung gegen den Bescheid über die Haftung für Kapitalertragsteuer 1993 nicht umfasste, zurückgewiesen. Dies deshalb, da Herrn MSt. unrichtigerweise als Zustellbevollmächtigtem jene Erledigung übermittelt wurde, richtigerweise jedoch an die Adresse der Bw. hätte zugestellt werden sollen, wobei ein tatsächliches Zukommen an die Beschwerdeführerin nicht erfolgt sei.

Es wird daher nun eine hinsichtlich Bescheidadressaten korrigierte bescheidmäßige Erledigung erstellt, die weiters auch die Erledigung der Berufung gegen den Haftungs – und Abgabenbescheid hinsichtlich Kapitalertragsteuer 1993 umfasst. Weiters wird auf Ausführungen in jener Beschwerde, die als ergänzende Eingabe in diesem Berufungsverfahren gewertet wird sowie auf Ausführungen hinsichtlich der mit Eingabe vom 11. 5. 2006 präzisierten Berufung gegen den Haftungs – und Abgabenbescheid für Kapitalertragsteuer 1993 nebst Ergänzung durch Eingabe vom 12. 5. 2006, insoferne dies von Relevanz ist, eingegangen.

Darstellung des Verwaltungsgeschehens:

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

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

Aufgrund eines ho. Mängelvorhaltes vom 28. 12. 2004 wurde mit Eingabe vom 18. 1. 2005 (GZ 20014/2004/908) das Berufungsvorbringen durch Bezeichnung der angefochtenen Bescheide ergänzt, wobei erstmals eine Berufung gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 1993 formuliert wurde, was einen weiteren Mängelvorhalt nach sich zog. (Näheres hiezu unten). Zur ebenfalls erstmals formulierten Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide wurde ausgeführt, es läge keine ausreichende Begründung vor, da lediglich auf entsprechende Tz. des Bp – Berichts verwiesen worden sei.

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

Zu Tz. 35: Diese o. a. Nichtanerkennung von Aufwendungen führte neben anderen nicht strittigen Prüfungsfeststellungen (siehe Tz. 19, 20, 21, 23, 24; Anm: damit die anderweitigen

Feststellungen – für die Bw. im Sinne der Beschwerdeausführungen, S. 13, 2. Abs. als Mangel erachtet - konkretisiert werden) zur Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der im Spruch des Bescheides ausgewiesenen Abgaben und Jahre.

Zu Tz. 22: Detailausführungen zu den strittigen Gewinnzurechnungen:

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

- Aufwendungen zugunsten der H. :

Die 1992 (nicht, wie im Bericht an dieser Stelle ausgewiesen, 1993) als Betriebsaufwand geltend gemachten S 1,010.000 sollen die Vergütung für ein Sanierungskonzept betreffend die von der "G." erworbene Steuerberatungskanzlei "Ma." (nun die der Bw.) darstellen. Hierzu wurde von der H. eine Rechnung für 1992 erbrachte Beratungsleistungen (für 10 Monate à S 100.000 und Barauslagen von S 10.000) erstellt. Die Zahlung erfolgte durch Überweisung von S 1,010.000 vom Konto X. der Sparkasse L. auf das Konto Y. der S..

Anlässlich der am 20. 3. 1996 in Anwesenheit der Gesellschafter erfolgten Schlussbesprechung sei von Herrn MSt. und Herrn MZ. angekündigt worden, bis 15. 4. 1996 Unterlagen vorzulegen, aus denen die Abzugsfähigkeit der in Frage stehenden Aufwendungen abzuleiten sei. Denn im Zuge der Bp. wurde dem Geschäftsführer der Bw., Herrn T., eine Kontrollmitteilung des Finanzamtes B. vorgehalten, wonach bei einer Prüfung der GTGB. Zahlungen an die H. u. a. mit der Begründung, dass es sich um eine Schweizer Briefkastenfirma handle, aus den Betriebsausgaben ausgeschieden wurden.

Am 6. 5. 1996 sei schließlich von Herrn T. ein Ordner mit der Aufschrift „SAM.“ vorgelegt worden. Hierin sei vermerkt, dass die Fa. StZ., vertreten durch MZ. und MSt. am 7. Jänner 1992 der H. den Auftrag erteilt haben, ein Sanierungskonzept für die Steuerberatungskanzlei Ma. zu erstellen. In diesem Ordner sind u. a. Abschriften des Anlagenverzeichnisses, diverse Umsatzanalysen, Vertragskopien und Ähnliches enthalten. Den überwiegenden Teil des Ordners füllen Kopien von Adresskarteien der "Ma."– Klientel aus. Die ersten 4 Seiten in diesem Ordner sowie die gegen Ende abgehefteten Seiten 5 bis 20 weisen am Seitenkopf jeweils die H. als Ersteller aus.

Für die H. seien laut Seite 3 des Konzeptes die Herren RF. und MPS. tätig gewesen. Es wurde hervorgehoben, dass diese unter "Sonstige Maßnahmen" empfohlen haben, mit der Sparkasse A. eine Vereinbarung betreffend Zinsstopp für den Zeitraum der Sanierung zu treffen.

Kontaktperson bei der Sparkasse A. sei deren Direktor, Herr F., gewesen. Anlässlich einer Rücksprache bei der Sparkasse habe sich herausgestellt, dass dort die H. und deren genannte Vertreter unbekannt sind. Weiters wurde ausgeführt, am 11. 8. 1992 sei ohne Steuerung des Kanzleiblaufes diese im "Ruhezustand" besichtigt und dabei Auskünfte der Herren Ma., MSt. und MZ. erteilt worden. Herr Ma., der ursprünglich erklärt hatte, Leute von der H. seien im Rahmen der gesetzten Sanierungsmaßnahmen in seiner Kanzlei gewesen, hat dies am 2. 7. 1996 im Rahmen einer Selbstanzeige widerrufen.

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

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

- Aufwendungen für ein O-B.

Anlässlich der durch das Finanzamt L. durchgeführten Prüfung bei "G." – Firmen sei festgestellt worden, dass die dort verwendeten Ore. mitunter sehr banalen Inhaltes sind (etwa: "wie telefoniert die Sekretärin", "wie grüßt die Sekretärin", "wann wird Kaffee serviert"). In diesen Hb. befinden sich Fotokopien österreichischer Fachliteratur. Ein vom Gesellschafter MSt. im Jahre 1991 verfasstes und anlässlich eines Seminars an die Teilnehmer verteiltes hb. sei in weiten Teilen ident mit einem BH., das von der Schweizer Firma C. erstellt worden sei. Es sei anzunehmen, dass es von Herrn MSt. in den Jahren 1991

bis 1993 überarbeitet und ergänzt, jedoch keinesfalls von C. oder H. erstellt worden sei. Das von der Bw. erworbene hb., für dessen Erwerb von der GZ. S 100.000 als Betriebsausgabe geltend gemacht wurden, sei offensichtlich gleichen Ursprungs.

- Schlussbemerkungen des Prüfers:

Zum Sanierungskonzept:

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

Zu den bhb.:

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

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

- Kurzfassung der Stellungnahme der Bw. vom 23. 8. 1996 zur Niederschrift mit Herrn Ma. vom 2. 7. 1996 (GZ 1996/226):

Das Gutachten der H. sei von MZ. und MSt. als Geschäftsführer der Bw. in Auftrag gegeben worden. Herr Ma. sei in die Gutachtenerstellung nicht einbezogen worden, da die Kontakte ausschließlich zwischen den Herren MS., RF., MZ. und MSt. erfolgten.

Anlässlich einer am 20. 3. 1996 vor der Schlussbesprechung durchgeführten Vorbesprechung mit dem selben Personenkreis (seitens der Finanzverwaltung Herr ARM. und der Prüfer, seitens der Bw. die Herren T. als weiterer Geschäftsführer der Bw., MZ. und MSt.), seien die erforderlichen Unterlagen zum Nachweis der Betriebsausgaben betreffend den Gutachtensaufwand Gesprächsthema gewesen. Anschließend habe ein Gespräch zwischen den Herren Ma. , T., MZ. und MSt. betreffend den Erwerb der Büroausstattung stattgefunden. Im Verlaufe dieses Gespräches sei Herrn Ma. mitgeteilt worden, dass eine der Prüfungsfeststellungen die Abzugsfähigkeit des gegenständlichen Gutachtensaufwandes betreffe. Herr Ma. habe sodann gefragt, wer die ihm nicht bekannten Ansprechpartner der H. seien. Herr MZ. habe diese sodann auf einem Zettel vermerkt. Es werde ausdrücklich festgehalten, dass Herr Ma. in keiner Art und Weise darauf aufmerksam gemacht worden sei,

Aussagen irgendwelcher Art in irgendeine Richtung bei der Abgabenbehörde zu tätigen, da er zur gegenständlichen Rechtsbeziehung keinerlei Aussagen habe machen können. Es seien ihm ja die Verwaltungsräte der H. wohl nicht bekannt gewesen.

Herr Ma. habe im Rahmen der Verhandlungen über den Erwerb seiner Steuerberatungskanzlei verlangt, dass ihm ein Betrag von S 700.000 bar übergeben werde, da er diesen für seine Sanierung benötige. Die Nichtversteuerung dieses Betrages – die erst jetzt zur Kenntnis gelangt sei – erschien sinnlos, da Herr Ma. im Rahmen der Verkaufsverhandlungen immer wieder aufgrund seines Schuldenstandes auf die vorhandenen Verlustvorträge hingewiesen habe.

Die Übergabe des Barbetrages sei am 30. 1. 1993 in den Räumlichkeiten der GTW. erfolgt. Dieser Barbetrag stamme aus dem Privatvermögen von MZ. und MSt.. Zur Dokumentation sei im Beisein von drei Zeugen eine Zahlungsbestätigung ausgefertigt und nach endgültiger Abrechnung Herrn Ma. rückgegeben worden.

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

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

Punkt 1. Die Bw. wendet sich dagegen, dass auf Prüfungsfeststellungen in anderen Verfahren bei den Finanzämtern B. und L. Bezug genommen wurde, da eine individuelle Sachverhaltsfeststellung des Finanzamtes durchzuführen gewesen wäre. Es seien die Feststellungen dieser Ämter übernommen worden, obwohl den Prüfungsorganen mitgeteilt worden sei, dass gegen die Feststellungen des Finanzamtes B. (Feststellungen des Finanzamtes L. erfolgten zu jenem Zeitpunkt noch nicht) bzw. den hieraus resultierenden Bescheiden entsprechende Rechtsmittel ergriffen wurden.

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

Punkt 3: Es sei unrichtig, dass die GTGS. eine mit einem Domizilvermerk eingetragene Gesellschaft sei. Ihr Verwaltungsrat, Herr MPS. sei auch alleiniger Inhaber der Aktien.

Punkt 5. Zu den Aufwendungen für ein O-B.:

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

5. 2. Dass in den Hb. österreichische Fachliteratur Verwendung fand, sei wohl kein Grund dafür, den Aufwand hierfür nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen. Österreichische Fachliteratur sei allgemein erhältlich und auf Befragen von Herrn RF. bzw. den bearbeitenden Personen zur Verfügung gestellt worden. Weiters wurde darauf verwiesen, dass für den Teil

"Buchhaltung" ein von Herrn MSt. ursprünglich gehaltenes Seminar als Grundlage diene, worin sich auch österreichische Fachliteratur befand.

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

Punkt 6. Zahlungen an die Fa. H.:

6. 4. Zu den dem Prüfer übergebenen Unterlagen hinsichtlich des Sanierungskonzeptes werde vermerkt, dass ein Indiz für die Nichtabzugsfähigkeit als Betriebsausgabe nicht darin liege, dass Unterlagen des Herrn Ma., die von ihm zur Verfügung gestellt wurden, in den Ordner eingeklebt wurden. Solche Unterlagen dienten zur Dokumentation und hätten mühevoll erarbeitet werden müssen. Wie immer bei Sanierungskonzepten sei es erforderlich, Anlagenverzeichnisse, Umsatzanalysen, Vertragskopien usw. zu erfassen. Es sei weiters erforderlich, den wesentlichen Teil des Unternehmenswertes, den Klientenstock, zu analysieren, was nur bei genauen Adressen, Berufsbezeichnungen und Unternehmenszweigen der jeweiligen Klienten möglich sei.

6. 5. Es werde im Sanierungskonzept nicht festgehalten, dass die Herren RF. und MPS. mit der Sparkasse A. eine Vereinbarung abgeschlossen haben. Es sei nur die Empfehlung an die beauftragenden Personen, MZ. und MSt. gegeben worden, eine solche Vereinbarung zu veranlassen. Effektive Gespräche seien von Herrn MZ. mit Herrn F. geführt worden.

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

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

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

Punkt 7. Die StZ. (Bw.) habe an die EMG. in Mü. aufgrund einer Rechnung

Beratungsleistungen i. H. v. S 1,296.000 entrichtet (wohl: erbracht; Anm.: Laut Bilanz zum 31. 12. 1992 der Bw. wurde eine sonstige Forderung in dieser Höhe ausgewiesen. Aus den Erläuterungen hierzu, Seite 8, geht hervor, dass eine Rechnung für Beratungsleistungen für EMG. von S 1,080.000 zzgl. noch nicht geschuldeter MWSt. von S 216.000 am 27. November

1992 gelegt wurde). Wenn ein Zusammenhang zwischen dem Betrag von S 1,296.000 und dem von S 1,010.000 bestünde, müsste bei Nichtanerkennung der Betriebsausgaben von S 1,010.000 auch die Nichtanerkennung der Betriebseinnahmen von S 1,296.000 als Schlussfolgerung (nicht?) gesetzt werden.

Punkt 8. Als "Schlussfolgerung" wurde abschließend ausgeführt:

8. 1. Die bhbe. seien "größtenteils", aber nicht zur Gänze, durch Herrn MSt. erstellt worden.

Daraus ergäbe sich die von der Abgabenbehörde nicht beantwortete Frage, wer die restlichen Teile erstellt habe und ob sich nicht eine entsprechende Werthaltigkeit der Buchhaltungshandbücher ergäbe. Dies deshalb, da namhafte Autoren für Buchhaltungsbücher dieses Umfanges Beträge in Millionenhöhe verlangen würden.

8. 2. Die Feststellung, die Herren MPS. und RF. seien 10 Monate zum Zwecke der Sanierung tätig geworden, sei unrichtig. Dies deshalb, da nur der Zeitraum dargestellt wurde, der für den Erwerb der Kanzlei des Herrn Ma. Voraussetzung gewesen sei, da ein Erwerb erst nach der entsprechenden Sanierung habe durchgeführt werden können.

8. 3. Die Feststellung, dass die Herren MPS. und RF. die Kanzlei nie besichtigt hätten, sei von der Abgabenbehörde nicht bewiesen und stelle eine Unterstellung dar.

8. 4. Die Abgabenbehörde habe richtig festgestellt, dass im Sanierungskonzept wesentliche Feststellungen hinsichtlich des Unternehmens Ma. von den Herren MPS. und RF. getroffen worden seien. Weiters werde festgehalten, dass nicht seit dem 13. Februar 1996 (Beginn der Prüfung) Herrn T. mitgeteilt wurde, dass die Betriebsausgabe betreffend H. nachzuweisen sei. Dies sei erst konkret bei der Schlussbesprechung am 20. 3. 1996 erfolgt. Darüber hinaus sei das entsprechende Sanierungskonzept ordnungsgemäß vorgelegt worden und stelle sich daraus die Frage, wie aus dem Zeitablauf eine "Nichtabzugsfähigkeit" als Betriebsausgabe sich ergäbe.

8. 5. Am 20. 3. 1996 hätten die Gesellschafter Herrn Ma. nicht "überredet", mit den angeblichen Verfassern des Konzeptes im Falle etwaiger Rückfragen Kontakt gehabt zu haben. Dies sei nicht erforderlich gewesen, da mit Herrn Ma. kein gutes Einvernehmen mehr bestehe und die Gesprächsbasis seit jeher neutral war. Man habe für die Vorlage der Schriftstücke nicht bis zum 6. 5. 1996 gebraucht, vielmehr seien die beiden Gesellschafter mehrfach im Ausland gewesen.

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

Diesem Berufungsschreiben wurde eine Kopie einer Stellungnahme der H. vom 24. September 1996 betreffend das Prüfungsverfahren hinsichtlich Dr. Kleiner WT GmbH, 1060 Wien, Mariahilferstraße 107 angeschlossen.

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

Weiters erfolgten u. a. Erläuterungen hinsichtlich Rechtsform und Hauptsitz (Hauptsteuerdomizil) der H. , Bekanntgabe der Telefon – und Telefaxnummer, der Postzustellungsmodalitäten, eine Darstellung über Domizilgesellschaften nach Schweizer Recht, eine Darstellung hinsichtlich Personalgestaltung, über Zusammenarbeit und Kooperation. Zum Kooperationsvertrag (Punkt 8.) mit der Dr. Kleiner WT GmbH, 1060 Wien, Mariahilferstraße 107 vom 19. 1. 1991 wurde u. a. ausgeführt:

8. 4. Bezüglich Ore. lasse sich sagen, dass es nicht erstaunlich sei, wenn die von der C. erstellten Bücher ähnlich wie die von der H. lauten. Der Unterzeichnete (Herr MPS.) habe damals nur in Teilbereichen mitgearbeitet. Die Koordination und Verantwortung sei bei Herrn RF. gelegen.

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

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

Im Wesentlichen wurden von ihm keine konkreten Aussagen getroffen bzw. einer späteren Stellungnahme vorbehalten. Auf die Niederschriftsausführungen wird ergänzend verwiesen. Ergänzende Ausführungen zur Niederschrift wurden in einer Eingabe vom 5. 11. 1996 (GZ 1996/360), auf die ebenfalls verwiesen wird, getätigt.

In einem Ergänzungsschreiben vom 4. 12. 1996 (GZ 1996/3189) wurde eine Fax – Mitteilung der H. eingereicht, aus der zu entnehmen ist, dass Herr MPS. bei der Ausarbeitung des Gutachtens nur im Innenbereich durch Analysieren einer Vielzahl von Unterlagen mitgewirkt habe. Den Besuch vor Ort habe Herr RF. , der allerdings Ende 1993 aus der Gesellschaft ausgeschieden ist, alleine durchgeführt. er habe die räumlichen Feststellungen getroffen. Mit weiterem ergänzenden Schriftsatz vom 31. 7. 1998 (GZ 1998/5932) wurden nachfolgende Beweisanträge gestellt sowie Zeugeneinvernahmen und Feststellungen als Beweis hinsichtlich nachstehender Verfahren beantragt:

- Berufung der E. (Anm.: Die Berufungen wurden zwischenzeitig einer Erledigung zugeführt. Beschwerden gegen die Bescheide sind derzeit beim VwGH anhängig)
- Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof der GBR. und
- Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof der GS (Anm.: Die Beschwerden wurden zwischenzeitig abschlägig erledigt; Erkenntnis vom 22. November 2001, Zl. 98/15/0188)

Hinsichtlich der Berufung gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für 1993 erging am 27. 2. 2006 ein Mängelvorhalt sowie ein Vorhalt im Sinne des § 161 Abs. 3 BAO. In diesem Vorhalt wurde - vorbehaltlich der materiellen Erledigung der Berufung durch Abweisung – insoweit eine Änderung des angefochtenen Bescheides zu Ungunsten der Bw. zur Kenntnis gebracht, da die Bw. als Schuldnerin der Kapitalerträge auch als Übernehmerin der zu entrichtenden Kapitalertragsteuer zu betrachten sei. Denn innerhalb angemessener Frist habe sie diese nicht eingefordert. Als angemessene Frist werde die Rechtsmittelfrist erachtet. Dieser weitere Kapitalertrag habe als zusätzliche Vorteilszuwendung eine Kapitalertragsteuer von 33,33% von S 1,110.000, somit anstatt S 277.500 S 366.630 zur Folge.

Mit Eingabe vom 11. 5. 2006 (GZ 834/2006/1033) erfolgte in Reaktion auf den o. a. Mängelbehebungsauftrag eine entsprechende Berufungsergänzung.

In dem nachgereichten Begründungsteil wurde ausgeführt:

Punkt 4. 1. und 2. Verletzung des Parteiengehörs:

Mit Schriftsatz vom 27. 8. 1996 wurde vom Finanzamt eine Ergänzung zum Betriebsprüfungsbericht erstellt. Da die Schlussbesprechung bereits am 20. 3. 1996 stattgefunden hat, habe dies zur Folge, dass der Bericht vom 14. 8. 1996, der integrierter Bestandteil der Begründung des Kapitalertragsteuerbescheides 1993 sei, mit Feststellungen ergänzt wurde, die nicht dem Parteiengehör unterworfen wurden bzw. keine Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt worden sei.

In diesem Schriftsatz wurde auf die Eingabe vom 23. 8. 1996 (GZ 1996/226) Bezug genommen und auf einen Widerspruch zu dem am 6. 5. 1996 vorgelegten, angeblich im September 1992 von den Vertretern der H. fertiggestellten Konzept betreffend SAM. hingewiesen. Unter Punkt VI. 4. dieses Konzeptes werde angeführt, dass die Vertreter (Verwaltungsräte) der H. die Kanzlei Ma. am 11. 8. 1992 besichtigt hätten und dabei Auskünfte von den Herren Ma., MSt. und MZ. erhalten hätten. In der Eingabe vom 23. 8. 1996 werde dagegen auf ein am 20. 3. 1996 mit Herrn Ma. geführtes Gespräch verwiesen und werde erklärt, dass dieser die Vertreter der H. nicht gekannt habe.

Am 2. 8. 1996 sei der Geschäftsführer der Bw. vom Finanzamt geladen worden, wobei es sich um einen Nachtrag zur Niederschrift über die Schlussbesprechung gehandelt habe. Dem Geschäftsführer sei zur Kenntnis gebracht worden, dass hinsichtlich des Punktes 1 der Niederschrift anlässlich der Schlussbesprechung (Die Entscheidung über die Anerkennung der strit-

tigen Zahlungen als Betriebsausgabe wurde vorbehalten, da noch Unterlagen durch die Vertreter der Bw. nachgereicht würden, woraus sich die Abzugsfähigkeit ergäbe) beschlossen worden sei, diese Aufwendungen nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen und als verdeckte Ausschüttung zu erfassen, ohne dies jedoch zu begründen. Eine wesentliche Feststellung sei nicht dem Parteiengehör unterworfen worden,

Der Hinweis, wonach die Angaben hinsichtlich des Besuches in der Steuerberatungskanzlei Ma. unter Punkt VI 4. des Konzeptes sich widersprechen würden, da die Herren MPS. und RF. angeblich nicht die Kanzlei besucht hätten, sei insoweit unrichtig, als mitgeteilt worden sei, dass Herr RF. die Kanzlei einmal besucht habe. Es seien andere Mitarbeiter der H. die die umfassenden Werke bearbeiteten, die am 11. 8. 1992 in der Kanzlei Ma. anwesend gewesen seien. Bei diesem Gespräch sei neben Herrn Ma. die Herren MZ. und MSt. anwesend gewesen.

Punkt 4. 3. Ausführungen betreffend Aufwendungen für die Ore.

Es sei für die Bw. nicht nachvollziehbar, in welchen anderen Prüfungsverfahren ein „identer Personenkreis“ (um wen handelte es sich?) vorhanden sei und welche Feststellungen betreffend die Nichtabzugsfähigkeit des Aufwandes (welcher Aufwand?, welche Gesellschaft?) getätigt worden seien.

Es werde gerügt, dass die Leistungszusammenhänge zwischen den Schweizer Firmen C., GZ. und H. nachgewiesen werden müssten. Es müsse vielmehr im Sinne der Bestimmungen des § 4 Abs. 4 EStG ausschließlich die betriebliche Veranlassung der Betriebsausgaben nachgewiesen werden.

Punkt 4. 4.: Hierin wird – in Reaktion auf die in der Vorbemerkung erwähnte, als Bescheid intendierte Berufungsentscheidung – Beschwerdevorbringen geltend gemacht. Insoweit jene Ausführungen für dieses Verfahren relevant erscheinen, werden sie nachstehend angeführt: Auf Seite 9/10 wird erwähnt, eine Auslagerung der Tätigkeit (zur Erstellung des Sanierungskonzeptes) an die HC. sei deshalb erfolgt, um nicht die Geschäftsbeziehungen zwischen dem Steuerberater Herrn Ma. und den damaligen Geschäftsführern der Bw. zu stören, da für eine Sanierung entsprechende Schuldnachlässe bzw. Verhaltensänderung seitens Herrn Ma. gefordert wurden. Es sei daher sinnvoll gewesen, das Sanierungskonzept durch einen unabhängigen und unparteiischen Dritten, auch wenn dies mit erheblichen Kosten verbunden gewesen sei, erstellen zu lassen. Es sei aus den Honorarexpensaren ersichtlich, dass eine Vielzahl von monatlichen Stunden aufgegangen sei, die im Selbsterstellungsfalle ebenfalls aufgewendet hätten werden müssen und hierbei gleichzeitig zu einer Einschränkung der Verdienstmöglichkeiten der Geschäftsführer der Bw. geführt hätten. Es sei – wohl im Lichte der Bestimmungen der EU - als überholt anzusehen, dass Ausländer weniger dazu geeignet seien, österreichische Wirtschafts – und Steuerverhältnisse zu analysieren.

Zu den Aussagen Herrn Ma. (Seite 4) wurde vermerkt, dass die Geschäftsbeziehungen zwischen der Bw. und ihm zerrüttet waren. Es sei Streit an der Tagesordnung gewesen. Herr AM. habe sich trotz erheblicher Vorhaltungen nicht an die Empfehlungen und klaren Richtlinien der HC. gehalten, was dazu geführt habe, dass er letztlich habe Konkurs beantragen müssen.

Das Sanierungskonzept sei nicht unterfertigt worden, da es mit einem Vorlagebrief übermittelt worden sei, der unterfertigt wurde.

Die Schweizer Rechtsschreibung sei aus dem Sanierungskonzept nicht zu ersehen gewesen, weil Herr MPS. nebst seinen Mitarbeitern im Innenverhältnis tätig gewesen sei, während der maßgebliche Verwaltungsrat für diesen Auftrag Herr RF. gewesen sei. Da er deutscher Staatsbürger ist und natürlich mit der schweizerischen Rechtschreibung nicht vertraut gewesen sein dürfte, liege die Vermutung nahe, dass die Ausfertigung Herrn RF. und nicht Herrn MPS. zum geistigen Vater habe. Dass das gegenständliche Konzept nicht in der Schweiz geschrieben und erstellt worden sei, sei wohl an den Haaren herbeigezogen.

Das Erkenntnis des VwGH Zl. 98/15/0089 beinhalte die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben eines Organisationshandbuches der HC. bei der Berufungswerberin G. Treuhand Gesellschaft für Betriebswirtschaft Rottenmann SteuerberatungsgmbH. Die nunmehrige Übernahme dieser Entscheidung als maßgeblich für das weitere Berufungsverfahren sei unrichtig. Abweichend hiezu habe die Bw. die Leistungsbeziehung zur HC. durch entsprechende Vorlage von Unterlagen ausreichend nachgewiesen und daher nicht nur glaubhaft gemacht.

Es werde der Antrag gestellt, Herrn MPS. als Zeuge nochmals einzuvernehmen, konkret zu dem Beweisthema, welche Leistungen er und seine Mitarbeiter von der HC. für das Sanierungskonzept erbracht hätten, insbesondere zu welchem Zeitpunkt welche Leistungen erbracht wurden und ob diese mit dem Honorar ordentlich entlohnt erscheinen. Er habe dies bereits schriftlich dargestellt, weshalb kein Erkundungsbeweis vorliege. Ohne Angabe von Gründen sei dieser Beweis Antrag nicht zugelassen worden. Es sei davon auszugehen, dass ein entsprechender Nachweis der Leistungen im vorhandenen Verwaltungsverfahren erbracht worden sei.

Weiters wendet sich die Bw. dagegen, dass die Ha. als Domizilgesellschaft erachtet werde. Hinsichtlich des Or. der GZ. wurde auf dessen Anwendung bereits im Juli 1997 hingewiesen, als dieses Or. der Ha. verbindlich für die Steuerberatungsgesellschaften der gesamten TG. eingeführt wurde.

Zur Feststellung des UFS, die Konzeptkosten seien zu hoch gewesen und die Schlussfolgerung, wonach als Ausgleich für das von der EMG. erzielte Honorar ein Betriebsaufwand konstruiert worden sei, wird entgegnet, dass ein derartiger Zusammenhang absolut unnachvollziehbar sei.

Es sei die Angemessenheit daraus ersichtlich, dass es mit dem Sanierungskonzept möglich geworden sei, entsprechende Abschreibungen bei der Hausbank des Herrn Ma. in (S) Millionenhöhe zu erreichen.

Herr Ma. habe im Rahmen der Niederschrift vom 14. 6. 1996 u. a. hinsichtlich des Sanierungskonzeptes richtig ausgesagt und festgestellt, dass zwei Herren von der HC., deren Namen nicht mehr rememberlich seien, bei ihm in der Kanzlei gewesen seien. Wann dies gewesen sei, sei ihm ebenfalls nicht mehr rememberlich gewesen.

Im Rahmen seiner ergänzenden Aussage vom 2. 7. 1996 (Selbstanzeige) habe Herr Ma. mitgeteilt, dass ein Vermögensüberhang seiner Kanzlei in Mü. der EMG. in der Höhe von ca. 1,2 Mio S als Beratungshonorar einer Schweizer Firma zugeführt worden sei. Dies sei insofern unrichtig, als eine Betrachtung des Kaufpreises zeige, dass dieser angemessen und darüber hinaus kein Vermögensüberhang vorhanden gewesen sei. Die Aussagen vom 2. 7. 1996 seien nur im Lichte der Zerrüttung der Geschäftsbeziehungen zwischen der Bw. und Herrn Ma. zu sehen.

- Zur festgestellten verdeckten Ausschüttung wurde u. a. ausgeführt:

Es fehle bereits deshalb an einer wesentlichen Voraussetzung für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung, einer Nahebeziehung, da Herr MES. nicht unmittelbar Gesellschafter der HC. sei, was durch Zeugenaussagen, schriftliche Sachbeweise usw. unterlegt worden sei. Es bestehe überdies auch ansonst kein Naheverhältnis zum Leistungsempfänger.

Weiters sei nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willens – und Wissensentscheidung der Gesellschaft erforderlich.

Es werde unrichtigerweise davon ausgegangen, das Vorliegen einer Domizigesellschaft im Falle der H. sei ausschlaggebend dafür, dass eine verdeckte Ausschüttung hinsichtlich der Leistungsbeziehung zu dieser Gesellschaft gegeben sei.

In weiterer Folge werden die Geschäftsbeziehungen (nebst historischer Entwicklung) der Bw. bzw. auch die mit anderen mit ihr „verbundenen“ Gesellschaften zur Ha., deren Geschäftsfelder sowie Vorteile aus der Geschäftsverbindung mit dieser Gesellschaft dargestellt.

Als „Beweisantrag“ wurde eine mit 24. September 1996 datierte Stellungnahme von Herrn MPS. erklärt.

Nach weiteren Ausführungen über den Domizilbegriff, Räumlichkeiten und Personal jener Gesellschaft wurden Rechtsverbindungen mit der „G. – Gruppe“ dargelegt. Auf die entsprechenden Ausführungen zu den Punkten 4. 6. 2. (Seite 52 bis Seite 71) bis 4. 6. 2. 6 (betreffend Ore.) sowie die nachfolgenden Punkte wird hingewiesen.

Mit weiterer Eingabe vom 12. 5. 2006 (GZ 834/2006/1048) erfolgte eine Stellungnahme zum Vorhalt im Sinne des § 161 Abs. 3 BAO vom 27. 2. 2006.

Hierin wird die ho. Feststellung, die Kapitalertragsteuer könnte mit 33 1/3 % anstatt mit 25% der mit S 1,110.000 ermittelten Bemessungsgrundlage bemessen werden, da die Bw. nicht nur Schuldnerin der Kapitalerträge sei, sondern auch als Übernehmerin der zu entrichtenden Kapitalertragsteuer zu betrachten sei, aus nachfolgenden Gründen zurückgewiesen.

- Mit Beschluss der Generalversammlung der Bw. , im Firmenbuch am 1. 12. 1999 eingetragen, sei das Stammkapital der Gesellschaft von S 510.000 auf S 5 Mio. erhöht worden (die Aussage des zweiten Halbsatzes ist unverständlich).
- Zum 31. 12. 1995 wiesen darüber hinaus die Verrechnungskonten der Gesellschafter in der Bilanz der Bw. Verbindlichkeiten in S. wie folgt aus:

MZ.	288.827,07
_MSt.	<u>303.827,07</u>
Gesamtbetrag:	592.654,14

Dies werde der ungerechtfertigter Weise unterstellten verdeckten Ausschüttung entgegengestellt.

- Des Weiteren sei von den Gesellschaftern die Haftung für Bankverbindlichkeiten gegenüber der VJ. im Ausmaß von S 5 Mio. übernommen worden. Diese eigenkapitalersetzende Haftung stelle ebenfalls einen Vorteilsausgleich dar. Dies insofern, als dieser Vorteilsausgleich auch dadurch schlagend geworden sei, dass die o a. Stammkapitalerhöhung durchgeführt wurde. Weiters werde auf den Anhang zum Jahresabschluss hingewiesen, woraus hervorgehe, dass die Gesellschafter für die Gesamtheit der Bankverbindlichkeiten i. H. v. S 6 Mio. die persönliche Haftung übernommen haben.

Mit Vorhalt vom 16. 1. 2007 wurden wesentliche sachverhaltsergänzende Fakten der Bw. zur Kenntnis gebracht. Eine Vorhaltsbeantwortung erfolgte allerdings innerhalb der mit einem Monat nach Zustellung terminisierten Frist bzw. bis dato nicht.

Nachstehend die Vorhaltsausführungen:

*Sehr geehrter Herr MSt. ,
als Bevollmächtigter der berufungswerbenden Gesellschaft wird Ihnen Nachfolgendes zur Kenntnis gebracht.*

...

Auch wenn es von Ihnen in Abrede gestellt wird, obliegt es der Abgabenbehörde gemäß § 114 Abs. 1 BAO alle maßgeblichen Schritte zu setzen, die zur ordnungsgemäßen steuerlichen Erfassung der Abgabepflichtigen erforderlich sind. Es bedarf daher auch nicht einer Zustimmung des Abgabepflichtigen, wenn Erhebungen bei mit ihm (diesfalls durch Sie als ehemaliger Gesellschafter – Geschäftsführer der berufungswerbenden Gesellschaft) „verbundenen“ Gesellschaften durchgeführt werden. Die Verwertung von derartigen Verhältnissen bei anderen ist übrigens gemäß § 48a Abs. 4 lit a BAO, wenn sie u. a. für die Durchführung eines Abgabenverfahrens zweckdienlich ist, befugt und verletzt nicht das Steuergeheimnis. Somit werden Erhebungsergebnisse, die Ihnen ja persönlich vollinhaltlich bekannt sind, bei derartigen „verbundenen“ Gesellschaften ausgewertet. Nun gibt es allerdings Aspekte, die ho. noch nicht aufgeworfen wurden und neben bisherigen, ebenfalls für die Nichtanerkennung der Auf-

wendungen an die HCL., nunmehr GTS. in Liquidation, nachfolgend kurz als Ha. bezeichnet, bzw. die zwischenzeitig (26. 1. 1994) im Firmenbuch gelöschte GTG., kurz ZA., sprechen, was Ihnen vor Erlassung der Berufungsentscheidung wegen des - laut Verwaltungsgerichtshof - „Überraschungsverbotes“ nicht vorenthalten werden soll.

Es wird weiters auf Ausführungen in der zurückgewiesenen Beschwerde vom 24. 4. 2006 eingegangen, damit im weiteren Verfahren Unklarheiten oder unnützer Schriftaufwand vermieden werden.

Eine allfällige Stellungnahme zu den nachstehenden Ausführungen möge innerhalb eines Monats nach Zustellung dieses Schreibens eingereicht werden. Nach Ablauf dieser Frist wird unverzüglich die Berufungsentscheidung erlassen werden.

1. Zu den Zahlungen für Beratungsleistungen an die Ha.:

Dass die Ha. offensichtlich als Werkzeug für diverse Aktionen eingesetzt wurde, ist neben bisher in der „Berufungsentscheidung“ ausgewiesenen Fakten u. a. auch den Feststellungen der Außenprüfung des Finanzamtes Li. vom 10. 11. 2004 zu entnehmen.

Im Zuge dieser Prüfung gemäß § 150 BAO der GG. bei der Sie als Gesellschafter – Geschäftsführer fungierten, wurde betreffend die Ha. Folgendes festgestellt:

Einleitend wurde ersichtlich gemacht, dass die geprüfte Gesellschaft, die mit 1. 8. 1994 ihren Geschäftsbetrieb aufnahm, mit 31. 7. 1994 mit der Ha. einen Kaufvertrag über den Erwerb eines Klientenstockes um S 10,000.000, den sie vorher von der Fa. FK. um S 8,000.000 zzgl. Ust erworben habe, abgeschlossen hat.

Nach gerichtlicher Kontoöffnung (laut richtigem Beschluss des LG. vom 1. 7. 2004, N.) in einer Strafsache gegen Sie wegen § 33 (1) (3) lit a, b FinStrG wurde Nachfolgendes unter Abschnitt E des Prüfungsberichtes ausgeführt:

„Anhand der von der Ba. übermittelten Kontofiche und Belege, der mit Herrn Mag. R. anlässlich der Bankkontoöffnung aufgenommenen Niederschrift (und der mit Herrn Mag. R. und Herrn Schw. ein Jahr zuvor, am 4. 4. 2003 aufgenommenen Niederschrift), sowie des Berichtes über die durchgeführte Kontoöffnung wurden folgende bankmäßigen Buchungsvorgänge festgestellt.

Unter Konto Nr. 1 lautend auf MES., erfolgte am 8. 8. 1994 die Wertpapierzeichnung in Höhe von ATS 10,000.000.- zuzüglich Stückzinsen für den Zeitraum 15. 6. - 8. 8. 1994 = 54 Tage. Diese Wertpapiere sind in der Zeit zwischen 9. 8. 1994 bis 30. 9. 1994 auf dem gegenständlichen Wertpapierdepot des Herrn MSt. gelegen und wurden lt. Auftrag per 30. 9. 1994 (eingelangt am 24. 10. 1994) an die HC. übertragen.

Die Konteneröffnung der Konten Nr. 2 und Konto 3 lautend auf HC. wurde mit 29. 9. 1994 beantragt. Über eine Einzelzeichnungsermächtigung verfügte ab 19. 9. 94 Herr MES. über die zusammengehörigen Konten 2 und 3 .

Im Auftrag von MSt. erfolgte zwischen dem Zeitraum 5. 4. 95 und 9. 8. 95 die sukzessive Veräußerung der Wertpapiere und ist die Verwendung der daraus erzielten Erlöse aus nachstehend angeführter Aufstellung ersichtlich:

Datum	Betrag in ATS		Konto des Empfängers
06.04.1995	2,400.000,00	Barauszahlung	Abhebung MSt.
18.04.1995	4,151.210,00	Überweisung	auf O. Rechtsanwalt in K.
13.06.1995	6.130,00	Überweisung	unleserlich Co.
13.06.1995	40.180,00	Überweisung	unleserlich
13.06.1995	12.130,00	Überweisung	FM.
13.06.1995	50.205,00	Überweisung	Firma Sch.r
13.06.1995	55.217,50	Überweisung	V.
13.06.1995	80.280,00	Überweisung	JK.
13.06.1995	90.305,00	Überweisung	unleserlich Co.

13.06.1995	90.305,00	Überweisung	K&.
13.06.1995	140.430,00	Überweisung	W.
13.06.1995	150.455,00	Überweisung	unleserlich MB.
13.06.1995	501.330,00	Überweisung	V.
11.07.1995	85.186,25	Überweisung	MV.
10.08.1995	2,104.725,00	Überweisung	MV.
	9,958.088,75		

Die im August und September 2004 durchgeführten Erhebungen untermauern die persönliche Verwendung der Wertpapierveräußerungserlöse des Jahres 1995 – Kto. Nr. 3 durch Herrn MES..

Weiters wurde u. a. festgestellt, dass Sie die Rechtsanwaltskosten für den verlorenen Prozess gegen die Bg. wegen der Bürgschaftssache „pr.“, entrichteten (18.04.1995: 4,151.210,00, Überweisung an O., Rechtsanwalt in K., wobei Sie im do. Berufungsverfahren ein bestehendes Darlehensverhältnis zur Ha. behaupten und dies mit einem Kontoauszug vom 14. 3. 1997 über ein von der Ha. angeblich gewährtes Darlehen hinsichtlich Auszahlung O. – Pt. bescheinigen (Schreiben vom 23. 5. 2005, GZ xx, Sb. MSt.).

Angemerkt wird hiezu: Im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 30. Dezember 2005, GZ xxx. zu RV/1916 - W/02, wo Sie persönlich als Sachbearbeiter fungierten, gaben Sie Gegenteiliges hinsichtlich der Bürgschaftssache „pr.“ bekannt. Denn unter Punkt 8. 2. stellten Sie dar, dass kein Kredit bzw. keine eigene Darlehensvaluta für diese Rückzahlungen aufgenommen wurde, da die Finanzierung aus den laufenden Betriebseinnahmen bzw. aus dem laufenden Einkommen erfolgte, indem eine Verminderung von Kreditverbindlichkeiten beim betroffenen ehemaligen Klienten erfolgt sei.

Abgesehen von diesem zutage gekommenen Widerspruch ist es wohl als vollkommen fremdunüblich zu erachten, dass Sie über Gelder einer (zumindestens laut Ihrer Darstellung bzw. Aktenlage) außenstehenden juristischen Person nach Ihrem Gutdünken hätten verfügen können. Dass überdies ein außenstehender Dritter anstatt selbst die erzielten Erlöse zu verwenden, bereitwillig Darlehen gewährt hätte, erscheint ohne erkennbare nähere Begründung (Naheverhältnis oder eine nicht offengelegte Vereinbarung) ebenfalls als fremdunüblich.

2. Zahlungen für den Erwerb des Or.

Außer Streit steht, dass Sie ein diesbezügliches Hb. erstellt und es im Rahmen eines Seminars verteilten und dass ein angeblich von der Schweizer Fa. „C.“ bzw. von der „GZ.“ erstelltes bzw. an die Bw. Gesellschaft veräußertes in weiten Teilen mit diesem Handbuch identisch sei (laut Erkenntnis des VwGH, Zl. 98/15/0089 und der diesem zugrundeliegende Sachverhalt). Laut Ihrer Eingabe 5. November 1996 (GZ 1996/360, Sb. T.), Punkt 3. sei allerdings – widersprüchlich – nur ein geringer Teil mit den Vortragsunterlagen identisch gewesen.

Sie werden nun im Rahmen Ihrer (erhöhten) Mitwirkungspflicht ersucht, Nachfolgendes bekanntzugeben:

Wer erstellte die restlichen Teile des Or. bzw. ergänzte sie?

Erfolgte dies in Ihrem Auftrag oder unabhängig davon?

Wie erklären Sie es, dass über den Umweg in die Schweiz die von Ihnen kontrollierten Gesellschaften, wie auch die berufungswerbende, Ore. erwarben, wobei Sie bereits relevante Arbeiten hierfür geleistet haben sollen bzw. jedenfalls über das „Know - how“ hierfür verfügten?

Aufgrund welcher vertraglichen Grundlage, somit wann, an wen und um welches Entgelt haben Sie Ihre Urheberrechte an diesen Hb. den „Vertragspartnern“ abgetreten? Diese Urheberrechte (vgl. die Eingabe vom 7. Oktober 1996, GZ 1996/312, Sb. T., Punkt 8. 1.) sollen ja Millionenwerte dargestellt haben. Um Vorlage der vertraglichen Vereinbarung, die – „fremdüblich“ – schriftlich sein sollte, wird ersucht.

3. Ergänzungen hinsichtlich Ihrer Beschwerdeausführungen vom 24. 4. 2006:

Zu dem Begriff „Ragionenbücher“ (Punkt 8. 3. 2. der Beschwerde):

Wenngleich dieser Begriff Ihnen bereits bekannt sein müsste, da bereits mit Eingabe vom 5. November 1996 (GZ 1996/360 Sb. T.) bekanntgegeben wurde, dass der von der Betriebsprüfung zur Verfügung gestellte Auszug und Feststellungen Herrn Si. vorgehalten wurden, wird dies wie folgt erläutert:

Das Schweizer Ragionenbuch war – bis zu seiner Einstellung durch den Verlag Orell Füssli mit Wirkung ab dem Jahr 2004 - ein Verzeichnis der im schweizerischen Handelsregister eingetragenen Firmen. Nähere Informationen, falls noch erwünscht, können im Internet, etwa <http://www.bbs.ch/html/de/nachschlag/ragionen.htm> gewonnen werden.

Fehlende Zeugeneinvernahmen (Punkt 8. 3. 4. und 8. 3. 5.):

Eine Einvernahme des Geschäftsführers, Herrn T. als Zeuge war verfahrensrechtlich nicht möglich. Er wurde allerdings als Auskunftsperson durch das Finanzamt am 17. 10. 1996 einvernommen. Weitere Zeugeneinvernahmen erfolgten mangels konkreten Antrages über Beweisthema und einzuvernehmender Person nicht. Hingewiesen wird überdies darauf, dass die Abgabenbehörde zur Aufnahme von Erkundungsbeweisen, wie sie offensichtlich immer wieder angestrebt werden, nicht verpflichtet ist (Hinweis auf Ritz, BAO³, § 183, Tz. 5).

Schreiben vom 31. 7. 1998 (GZ 1998/5932, Beilage 8):

Es wurde in der „Berufungsentscheidung“ als Ergebnis freier Beweiswürdigung festgestellt, dass der Ha. zurechenbare Leistungen nicht durchgeführt wurden. Eine damalige Vermutung der Betriebsprüfung, dass die Herren Fi. und Si. (oder auch andere Personen?), die für die Ha. tätig gewesen sein sollten, tatsächlich nicht im Rahmen des sogenannten Sanierungskonzeptes Leistungen erbrachten, wurde als Gewissheit festgestellt. Wie eingangs ersichtlich gemacht wurde, existiert möglicherweise eine nicht bekanntgegebene Vereinbarung, dass Sie die Ha. für diverse Transaktionen und Aktivitäten zu Ihren Gunsten und wohl zu Lasten der öffentlichen Hand vorschieben konnten, wofür Sie möglicherweise eine entsprechende Vergütung entrichteten. Dies entspräche nämlich der Zeugenaussage Herrn Ma. vom 2. Juli 1996, dass ein Beratungshonorar zugunsten einer Schweizer Firma ausgewiesen werde, wovon er nach Abzug von Spesen von ca 15 bis 18% eine entsprechende Schwarzzahlung erhalten habe.

Schreiben vom 9. 11. 1996 (GZ 1996/360, Beilage 9):

Die von Herrn Si. für die Ha. unterfertigte Eingabe vom 24. September 1996 wurde an das (damalige) Finanzamt für Körperschaften in Wien zH des Vorstandes als Stellungnahme zur DFK. eingereicht. Eine Ablichtung hievon wurde sodann am 7. Oktober 1996 beim Finanzamt A. persönlich eingereicht. Diese Eingabe bestätigt in Punkt 11, „Sachbearbeitervermerk“, dass Herr Fi. chaotische Aktenlagen hinterließ und Sie daher aushalfen (Punkt 4. 5. 9. 2. a der Eingabe vom 11. 5. 2006, GZ 834/2006/1033 ist daher wohl als gegenstandlos zu erachten.). Dass Sie aushalfen, spricht für ein besonderes Naheverhältnis.

Zu „Klären von Vorfragen etc.“, Punkt 8. 3. 6.

Hiezu wird auf die Beilage hingewiesen. Allerdings wurde auf Seite 11 der „Berufungsentscheidung“ festgestellt, dass dieser Schriftsatz im Gegensatz zum Ordner „SM.“ der schweizerischen Rechtschreibung entsprach. Somit sind jene gegenteiligen Ausführungen verfehlt. Angemerkt wird, dass Sie übrigens dezidiert beantragten, das Berufungsverfahren der ET. als „Beweis“ zu erachten, wobei allerdings ohne Rücksichtnahme auf derartige Anträge die Abgaben – bzw. Rechtsmittelbehörde, wie eingangs ausgeführt wurde, ohnehin befugt und verpflichtet ist, in „verbundenen“ Fällen Recherchen durchzuführen. Letztlich wurde die Berufung hinsichtlich des relevanten Punktes „Tz. 18, Domizilgesellschaften“ als unbegründet, da fingierte Aufwendungen vorlagen, abgewiesen (Hinweis auf die Seiten 30 bis 35 jener Berufungsentscheidung, GZ RV/163 u. 164 – W/02).

Zu „Niederschrift über die Schlussbesprechung...“, Punkt 8. 3. 7.

Da die Ergänzung zum Bp – Bericht vom 27. August 1996 Ihnen übermittelt wurde und Sie Stellungnahme hiezu genommen haben, ist unerfindlich, weshalb mangelndes Parteiengehör vorgelegen sei. Im Rahmen der Schlussbesprechung wurde ja die Frage, ob die Zahlungen an

Ha. Betriebsaufwand darstellten, da die Vorlage von Unterlagen (dem „Sanierungskonzept“) mit Termin 15. 4. 1996 vereinbart worden war, offen gelassen.

4. Ergänzende Ausführungen zu Ihrer Eingabe vom 11. 5. 2006 (GZ 834/2006/1033):

Zu den Aufwendungen betreffend or.:

Es reicht für die Anerkennung von Betriebsausgaben nicht aus, dass Formalschritte gesetzt werden (wie Rechnungserstellung und Zahlungsnachweis), wenn jedwede logische Nachvollziehbarkeit derartiger „Betriebsaufwendungen“ fehlt. Dies trifft auf die gegenständlichen Aufwendungen zu.

Weshalb soll eine Schweizer Gesellschaft, ohne wirtschaftliches Substrat, wie die „C.“ oder die „GZ.“ Ore. betreffend österreichische Rechtsvorgänge erstellen? Überdies ohne Bedachtnahme auf die von Ihnen erbrachten (wohl) wesentlichen Vorleistungen?

Niemand Außenstehender würde zusätzlich hierfür noch (namhafte) Zahlungen leisten.

Ein Umweg über die Schweiz ist vorweg nur mit angestrebten Steuerspareffekten erklärbar.

Vorbehaltlich Ihrer lückenlosen Klarstellung und nachvollziehbaren Beantwortung der Fragen zu Punkt 2. ergibt sich daher als Rückschluss ein fingierter Betriebsaufwand, somit eine unrechtmäßige Belastung der bw. Gesellschaft bzw. eine Vorteilszuwendung an ihre (damaligen) Gesellschafter.

Dass Sie keine Bedenken haben, Sachverhalte zu verschleiern bzw. Widersprüchliches darzustellen, wurde unter Punkt 1. als erwiesen dargestellt. Entsprechende Rückschlüsse auf anderweitige unaufgeklärte Sachverhalte, dass somit die Ha. ebenfalls zwecks „Steuerersparnis“ zwischengeschaltet wurde, sind daher durchaus berechtigt.

5. Ergänzende Ausführungen zu Ihrer Eingabe vom 12. 5. 2006 (GZ 834/2006/1048):

Dass keine „Verböserung“ hinsichtlich Kapitalertragsteuerbemessung Platz zu greifen habe, ist (vorläufig) unverständlich:

Bis zum Zeitpunkt der Erstellung der Berufungsschrift (7. Oktober 1996) erfolgte offensichtlich keine Erklärung darüber, dass die zu entrichtende Kapitalertragsteuer von den Gesellschaftern eingefordert werde.

Weshalb soll ein Zusammenhang mit einer erst 1999 erfolgten Erhöhung des Stammkapitals der bw. Gesellschaft bestehen? Aus dem Firmenbuchauszug ist lediglich eine Änderung des Gesellschaftsvertrages im § 4 zu ersehen.

Worin soll ein Vorteilsausgleich tatsächlich vorliegen?

Voraussetzung hierfür ist eine eindeutige, wechselseitige Vereinbarung über den Ausgleich gegenseitiger Vorteilszuwendungen, die bereits (nachweislich) zum Zeitpunkt der Vorteilszuwendung vorliegen muss (vgl. Kommentar zum KStG 1988, Bauer, Quantschnigg, Schellmann, Werilly, 9. Lieferung; § 8, Tz. 187 mit Judikaturhinweisen). Dass dies hinsichtlich der Verbindlichkeiten der Gesellschafter vereinbart worden sei, ist nun nicht vorweg einzusehen, da die Verbindlichkeiten bereits vor bescheidmäßiger Realisierung der verdeckten Ausschüttung bestanden. Dass eine entsprechende Vereinbarung existierte, wäre schlüssig und in unbedenklicher, nachvollziehbarer Weise nachzuweisen. Die Haftung für Bankverbindlichkeiten der bw. Gesellschaft steht nun jedenfalls keinesfalls in Zusammenhang mit der verdeckten Ausschüttung, da diese zur Vermeidung der Überschuldung der bw. Gesellschaft eingegangen wurde (vgl. B, Erläuterungen zu Posten des Jahresabschlusses 1995, Punkt 5.).

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Klarzustellen ist vorweg, dass im Betriebsprüfungsbericht auf eine Wiederaufnahme hinsichtlich des Haftungs – und Abgabenbescheides für Kapitalertragsteuer Bezug genommen wird, allerdings hierüber mangels erstellten Bescheides kein Abspruch erfolgte. Zum somit tatsächlichem Berufsbegehren, von einer Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körper-

schaft – und Gewerbesteuer der strittigen Jahre 1992 und 1993 abzusehen, ist festzustellen, dass neben den auf den angefochtenen Berufungspunkten basierenden Gewinnänderungen noch anderweitige als Wiederaufnahmsgrund (vgl. oben, Seite 2) vom Finanzamt, den Prüfungsfeststellungen folgend, herangezogen wurden. Somit ist das Berufungsbegehren, von einer Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der strittigen Sachbescheide abzusehen, da die anderweitigen zutage gekommenen Wiederaufnahmsgründe zur Kenntnis genommen wurden, offenbar bereits verfehlt. Weshalb in der Beschwerde über die anderweitigen Wiederaufnahmsgründe gerätselt wird, ist unerfindlich.

Die Begründung hinsichtlich der verfügten Wiederaufnahme ist zwar standardisiert, jedoch in Verbindung mit den (auch strittigen) weiteren Prüfungsfeststellungen, die sich auf die Sachbescheide beziehen, ausreichend. Die Berufung gegen diese Sachbescheide, vgl. Punkt 2., ist nämlich als unbegründet abzuweisen. Es liegen krasse Divergenzen zwischen dem erklärten und dem ermittelten Betriebsergebnis vor, die aufgrund dieser neu zutage getretenen wohl vorsätzlichen Verkürzungen der Steuerbemessungsgrundlagen einen klaren Vorrang bei der Ermessensübung zugunsten einer korrekten Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen erkennen lassen. Die verfügte Wiederaufnahme ist somit im Sinne des § 20 BAO zweckmäßig (vgl. Ritz, BAO³, § 20, Tz. 8).

Dass allerdings, wie in der Beschwerde (Punkt 8. 2. 1., Seite 13, 5. Absatz) behauptet wird, der gegenständliche Sachverhalt (Vorschieben der Ha. und der C. als Leistungsempfänger) bereits offengelegt worden sei, stellt sich durch das Bekämpfen des vorgeblich Offengelegten als unzutreffende Prüfungsfeststellung, als eine absurde Behauptung dar.

2. Über die Berufung gegen die Sachbescheide:

Strittig ist, ob die gebuchten Vergütungen zugunsten der zwei genannten Schweizer Gesellschaften als ein Äquivalent für erbrachte Leistungen zu erachten ist, somit einen Abzug als Betriebsausgabe rechtfertigen oder ob derartige Leistungen nur als zum "Schein" erbracht zu werten sind, was zur Folge hat, dass hierin Vorteilszuwendungen (verdeckte Ausschüttungen) zugunsten der damaligen Gesellschafter der Bw. bewirkt wurden.

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

Mangelndes Parteiengehör, wie seitens der Bw. behauptet wird, lag nicht vor. Auf die Ausführungen hiezu im nicht beantworteten Vorhalt (zu Punkt 3., Seite 18) wird hingewiesen.

Aufgrund des nachstehend dargestellten Ergebnisses freier Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) ist sowohl hinsichtlich der Vergütung zugunsten der H. als auch zugunsten der GZ. festzustellen, dass eine betriebliche Veranlassung für diese beantragten Zahlungen weder glaubhaft gemacht werden konnte, geschweige denn dies bewiesen wurde. Dies bedeutet daher, dass gemäß § 4 Abs. 4 EStG ein diesbezüglicher Betriebsaufwand nicht vorliegt. In gleichgelagerten Berufungsverfahren, die von der Bw., bzw. von ihrem Geschäftsführer einzubeziehen beantragt wurden, erfolgte übrigens gleichfalls die Nichtanerkennung der Aufwendungen zugunsten jener Gesellschaften als Betriebsaufwand. Auf das Erkenntnis des VwGH vom 22. 11. 2001, 98/15/0089, 0090 wird verwiesen, worin festgestellt wurde, dass konkret erbrachte Leistungen, was für die Anerkennung von im Ausland wurzelnden Sachverhaltselementen essentiell gewesen wäre, nicht nachgewiesen wurden. Dass eine Vorteilszuwendung (verdeckte Ausschüttung) zugunsten der damaligen Gesellschafter – Geschäftsführer erfolgte, wird daher bestätigt.

Der Beweisantrag, Herrn MPS. als Zeugen einzuvernehmen, wird gemäß § 183 Abs. 3 BAO abgelehnt, da dieser Antrag in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen angeboten worden ist. Überdies läge ein reiner Erkundungsbeweis vor, der nicht aufzunehmen ist (vgl. Ritz, BAO³, § 184, Tz. 5 und die dort angeführten Judikate).

Auch die weiteren Beweisanträge gehen, wie bereits auf Seite 10 der Sachverhaltsdarstellung angemerkt wurde, ins Leere, sei es, dass ein unmaßgeblicher Erkundungsbeweis vorlag oder es an einem nachvollziehbaren Beweisantrag mangelte.

- Zu den Aufwendungen zugunsten der H.:

Gegen die Anerkennung als Betriebsausgabe spricht Nachfolgendes:

Obwohl die Geschäftsführung der Bw. von einem beeideten Wirtschaftsprüfer und von einem beeideten Buchsachverständigen repräsentiert wurde, sei das gegenständliche Sanierungskonzept einer Schweizer Domizilgesellschaft zur Bearbeitung übertragen worden. Aus Beratungsleistungen der Bw., die für die EMG. in Mü. erbracht worden seien, wurden hingegen Honorare in Höhe von S 1,296.000 verrechnet (Punkt 7. der Berufungsausführungen wurde unrichtigerweise gegenteilig formuliert; in der Bilanz der Bw. zum 31. 12. 1992 wurde dieser Betrag als Forderung ausgewiesen). Die Fähigkeit, Konzepte im Rahmen der eigenen Betriebsphäre zu erstellen, war daher wohl unbestrittenermaßen vorhanden. Weshalb daher Ausländer, die sich naturgemäß erst über die österreichischen Wirtschafts – und Steuerverhältnisse inklusive Ö – Normen (vgl. Seite 12 des Sanierungskonzeptes, „TS. Schriftverkehr“) und über die NÖ. Bauordnung (vgl. Seite 16, *Widmung*) Kenntnisse verschaffen müssten, beauftragt worden sein sollten, ist unverständlich. Der Einwand (oben, Seite 12), es sei wohl im Lichte der Bestimmungen der EU als überholt anzusehen, dass Ausländer weniger dazu geeignet seien, österreichische Wirtschafts – und Steuerverhältnisse

zu analysieren, ist ebenfalls unverständlich, da genaue Kenntnisse über EU – Recht, sollte es für diese Analyse überhaupt von Relevanz gewesen sein, von einer Gesellschaft aus der Schweiz als Nicht.-EU Mitgliedsland nicht vorweg zu erwarten sind. Auch hätten sie sich erst mühsam die Unterlagen rund um die Person bzw. die Kanzlei von Herrn Ma. besorgen müssen, zumal laut Gedankenprotokoll der H. vom 4. Dezember 1996 nur einmal die Kanzlei im "Ruhezustand" (Seite 11 des Sanierungskonzeptes) besichtigt worden sein soll.

Unverständlich ist es überdies, dass Herr Ma. als ehemaliger Betriebsinhaber nicht zur Auskunftserteilung bzw. zur Mitwirkung herangezogen wurde, da er erst im Vorfeld zur Schlussbesprechung über den Personenkreis rund um die Ha. aufgeklärt wurde. Es ist daher plausibel, dass diese Schweizer Gesellschaft tatsächlich eingeschaltet wurde, um, wie es von Herrn Ma. anlässlich seiner Selbstanzeige zu Protokoll gegeben wurde, "Schwarzgeld" zu lukrieren (nach Abzug von "Spesen" in Höhe von etwa 15 – 18%). Dass Herr Ma. weniger als etwa 82 bis 85% erhielt, beruht wohl darauf, dass die steuerliche "Rendite" hieraus sich erheblich geringer darbot bzw. habe er laut Stellungnahme der Bw. vom 23. 8. 1996 nur diesen Betrag verlangt, den er zur Sanierung benötigt habe. Auch könnte ja für die Gesellschafter der Bw. ein entsprechender „Kickback“ – Effekt (Bargeldrückfluss) eingeplant gewesen sein. Wie aus den Ausführungen im unbeantwortet gebliebenen Vorhalt (Punkt 1.) überdies klar zu entnehmen ist, fungierte die Ha. auch in weiteren zutage gekommenen Fällen als Werkzeug für (private) Aktivitäten zugunsten des Gesellschafter – Geschäftsführers der Bw., Herrn MSt.. Es bestand aufgrund jener Dispositionsmöglichkeiten über Geldmittel der H. sichtlich ein besonderes Naheverhältnis. Dies kam auch bei anderen Fallkonstellationen zutage. Etwa: Herr MSt. fungierte als Sachbearbeiter auf einer Rechnung der Ha. betreffend die GR.. Als Erklärung wurde seitens der Ha. bekannt gegeben, dass im Zuge der Aufarbeitung der von Herrn RF. anlässlich seines Ausscheidens aus der Gesellschaft hinterlassenen chaotischen Aktenlage Herr MPS. Herrn MES. ersucht habe, verspätete und dringende oder bereits mehrfach von Leistungsempfängern angemahnte Rechnungen auf Anweisung zu schreiben und ohne Zeitverzug an die Berechtigten weiterzuleiten.

Es kann daher keine Rede davon sein, dass für dieses Sanierungskonzept ein – wie behauptet – unabhängiger und unparteiischer Dritter nominiert wurde.

Aus dem eingereichten Ordner SAM. mit Stand 30. September 1992, von niemandem unterfertigt, ist zu schließen, dass nicht, wie es auf Seite 3 bescheinigt wurde, das Sanierungskonzept in der Schweiz geschrieben wurde. Denn, obwohl Herr MPS. laut Ergänzungsschreiben vom 4. 12. 1996 bei der Ausarbeitung des Gutachtens nur im Innenbereich intensiv tätig gewesen sein soll, wurde – im Gegensatz zu anderen Schriftstücken der H. die eingereicht wurden (Stellungnahme betreffend Dr. Kleiner WT GmbH, 1060 Wien, Mariahilferstraße 107 vom 24. September 1996 und hinsichtlich

Gedankenprotokoll – Unternehmensvisite Ma. vom 4. Dezember 1996) - die seit dem Jahr 1935 in der Schweiz wirksam gewordene Rechtschreibreform nicht beachtet. Denn in der amtlichen schweizerischen Rechtschreibung wurde ab 1935 das "ß" vollständig abgeschafft. Auf Seite 3 dieses Konzeptes wurden als zur Verfügung gestellte Unterlagen u. a. seitens der H. genannt

Jahresabschluß 1991

Jahresabschluß 1992

Jahresabschluß 1993

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

Angemerkt wird, dass dieses Sanierungskonzept auf sichtlich bescheidener Basis aufgebaut ist, das fremdüblicherweise wohl niemand in der ausgewiesenen Höhe honoriert hätte. Denn es besteht vor allem aus abgelichteten Adressenkarteien und erst abschließend ab Abschnitt III (Seite 5) beginnt es mit „Stärken – und Schwächenanalyse“ bis Seite 20 mit allgemeinen Aussagen, die jeder einschlägig Tätige hätte treffen können. Da Herr RF., wie aus der Eingabe der H. vom 24. September 1996 zu entnehmen ist (Punkt 8. 5.) und wie bereits oben erwähnt, „chaotische Akten“ hinterlies, ist es vollkommen unglaublich, dass, wie es in der Beschwerde behauptet wird (Punkt 9. 6., Seite 27) er ein geistiger Vater dieses Sanierungskonzeptes, auch wenn es auf bescheidener Basis aufgebaut ist, gewesen sei. Weshalb nun das gegenständliche Konzept nun dennoch in der Schweiz geschrieben worden sein soll, jedoch nicht die Eigenheiten der Schweizer Rechtsschreibung ausweist, obwohl die amtliche Schweizer Rechtsschreibung allgemein in der Schweiz angewendet wird, ist ebenfalls eine unverständliche Feststellung, zumal ja Herr MPS. und dessen Mitarbeiter, die im „Innenbereich“ tätig gewesen sein sollen, die Schweizer Rechtschreibung handhabten. Verfügte doch Herr RF. als dessen Verwaltungsratsvorgänger sichtlich über keine anderen Mitarbeiter.

Weiters ergeben sich Widersprüche zum Sachverhalt wie folgt:

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

"Wir haben die gegenständliche Kanzlei ohne Steuerung des Kanzleiablaufes im Ruhezustand besichtigt und dabei Auskünfte von Herrn Stb. Ma. , Herrn MSt. und Herrn MZ. erhalten."

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

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

Dass Herr RF. alleine in A. gewesen sei und Fachauskünfte eingeholt haben soll, widerspricht der o. a. Diktion des **"Wir"** und teilweise der unter Punkt 8. 3. erfolgten

Berufungsbehauptung, es stelle eine Unterstellung dar, dass Herr MPS. die Kanzlei nie besichtigt habe. Auch ist es, bezugnehmend auf die Darstellung der H. vom 24. September 1996, Punkt 8. 5. worin vom Unterfertiger, Herrn MPS., auf die "chaotische Aktenlage", die Herr RF. hinterlassen haben soll, hingewiesen wurde, unverständlich, dass jemand, der für eine sorgsame Konzept – und Aktenerstellung offensichtlich unfähig war, für Erhebungen an Ort und Stelle im Einsatz gewesen sein soll.

Aus all diesen Fakten ist abzuleiten, dass die Ha. tatsächlich keine Leistungen erbrachte, sondern derartige nur vorgespiegelt wurden.

- Zu den Aufwendungen betreffend das or.

Im Hinblick darauf, dass auch in anderen Prüfungsverfahren, wo ein identer Personenkreis als Geschäftsführer der geprüften Gesellschaften fungierte, Feststellungen betreffend Nichtabzugsfähigkeit des Aufwandes für den Erwerb von orb. durch Schweizer Gesellschaften getroffen wurde, ist es selbstverständlich im Sinne einer möglichst gleichmäßigen Besteuerung (§ 114 Abs. 1 BAO) geboten, die dort erworbenen Kenntnisse auszuwerten. Hieraus ergibt sich, dass keinerlei Leistungszusammenhang zu diesen Schweizer Firmen geknüpft werden konnte (vgl. insbesondere den dem Erk. des VwGH 98/15/0089, 0090 zugrundeliegenden Sachverhalt betreffend G. Treuhand Gesellschaft für Betriebswirtschaft Rottenmann SteuerberatungsgmbH). Es wurde ja von der Bw. zwar zugestanden, dass Herr MSt. einen Teil der Handbücher (zum Teil) erstellt habe, jedoch offengelassen, wer sie fertiggestellt und weshalb dessen Urheberrechte (Millionenwerte sollen ja geschaffen worden sein) an die Schweizer Firmen gelangt seien. Auf die Nichtbeantwortung des Vorhaltes vom 16. Jänner 2007 (Punkt 4., oben Seite 16) wird hingewiesen.

Da Auslandssachverhalte vorliegen, besteht seitens der Bw. erhöhte Mitwirkungspflicht (vgl. hierzu Ritz, BAO³, §115 Tz. 10). Es müsste nachvollziehbar dargestellt werden, wie Leistungszusammenhänge zu den Schweizer Firmen C. , GZ. oder H. vorlagen. Da dies nicht erfolgte, sondern lediglich behauptet wurde, Ergänzungen der Ore. für die Jahre 1991 bis 1993 seien nicht von Herrn MSt., dem ursprünglichen Verfasser, der sie lediglich „größtenteils“, (Punkt 8. 1. der Berufung) abgefasst habe, ist festzustellen, dass auf die Mitwirkungsverpflichtung bei Auslandssachverhalten – entgegen wiederholt vorgebrachten Beteuerungen des intensiven Mitwirkens - nicht geachtet wurde. Da überdies die Bw. offensichtlich keine Bedenken hat, fingierte Betriebsausgaben anzusetzen, wie dies hinsichtlich der Aufwendungen für das Sanierungskonzept erwiesen wurde, ist es zutreffend, dass der zugunsten der GZ. beantragte Aufwand ebenfalls nicht als Betriebsausgabe Berücksichtigung fand.

Es bleibt überdies im Dunkeln, worauf der Erwerb der Rechte an den orb. durch die GZ. zurückzuführen sei, wer deren Fertigstellung bewerkstelligte und welche Erlöse aus der

Verwertung des Urheberrechtes erzielt wurden. Unverständlich ist es des Weiteren, dass sodann ein Rückkauf der Rechte an den Ore.n erfolgt sei.

Im Übrigen wird auf Punkt 4. des nicht beantworteten Vorhaltes vom 16. 1. 2007 (Seite 18/19) hingewiesen.

- Ausführungen zur Berufung gegen den Haftungs – und Zahlungsbescheid hinsichtlich Kapitalertragsteuer:

Verdeckte Ausschüttungen liegen nach herrschender Ansicht dann vor, wenn Kapitalgesellschaften ihren Gesellschaftern Vermögensvorteile zuwenden, die nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind, jedoch in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen wurzeln. Dies trifft in der gegenständlichen Fallkonstellation zu.

Da erwiesen ist, dass die Zahlungen an die H. und an die GZ. als Betriebsausgaben fingiert wurden (s. o.), erfolgten Vorteilszuwendungen an die Gesellschafter – Geschäftsführer. Es liegt auf der Hand, dass derartige Aufwendungen von ihnen nur zur „Steuerersparnis“ konstruiert wurden. Da die „Schwarzzahlungen“ an Herrn Ma. von den beiden Gesellschaftern aus deren Privatvermögen getätigt wurden (oben Seite 6 unten), wird dieser Betrag (S 700.000) bei der Bemessung des Ausmaßes der verdeckten Ausschüttung nicht berücksichtigt.

Es erfolgten nicht, wie es die Bw. in ihren Berufungsausführungen darzustellen versucht, Zuwendungen an die Ha. bzw. an die GZ.. Vielmehr erfolgten Vorteilszuwendungen sichtlich mit Umleitung über diese Gesellschaften, die formal vorgeschoben wurden, an die damaligen Gesellschafter der Bw., wobei - unter Bedachtnahme auf die glaubhaften Ausführungen von Herrn Ma. in seiner Selbstanzeige – wohl ein gewisser Prozentsatz des Überweisungsbetrages durch die Schweizer Gesellschaften einbehalten worden sein könnte. Dieser Abschlag ist jedenfalls eine unmaßgebliche Einkommensverwendung. Der Restbetrag gelangte wohl als „Kickback“ – Zahlung in die Gewahrsame der ehemaligen Gesellschafter. Es ist daher auch bedeutungslos, ob bzw. in welcher Erscheinungsform die formalen Zahlungsempfänger Domizilgesellschaften waren oder nicht. Ein besonderes Naheverhältnis zu jenen beiden Gesellschaften bestätigte sich.

Wie der Bw. bereits mit Vorhalt vom 16. Jänner 2007 unter Punkt 5. zur Kenntnis gebracht wurde, hält ihre Argumentation, eine Änderung zu Ungunsten im Hinblick darauf, dass von den Gesellschaftern der Bw. die Kapitalertragsteuer nicht eingefordert wurde, sei nicht berechtigt, nicht stand. In Punkt 5. des nicht beantworteten Vorhaltes vom 16. 1. 2007 wurde bereits hierauf hingewiesen:

- Ein Zusammenhang mit der erst im Jahr 1999 erfolgten Erhöhung des Stammkapitals der Bw. Gesellschaft ist nicht zu erkennen, da aus dem Firmenbuchauszug lediglich eine Änderung des § 4 des Gesellschaftsvertrages zu ersehen ist.

- Ein Vorteilsausgleich lag nicht vor. Denn, Voraussetzung hierfür wäre eine eindeutige wechselseitige Vereinbarung über den Ausgleich gegenseitiger Vorteilszuwendungen gewesen, die bereits zum Zeitpunkt der Vorteilszuwendung hätte vorliegen müssen. Eine derartige Vereinbarung wurde jedoch offensichtlich nicht geschlossen:

Zu den vermeintlichen Vorteilsausgleichen wird festgestellt:

Die Verbindlichkeiten der Gesellschafter an die Bw. bestanden bereits vor der verdeckten Ausschüttung. Die Haftung für Bankverbindlichkeiten der Bw. erfolgte zur Vermeidung der Überschuldung der Bw.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

3. Berechnungen:

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

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

3. 2. Darstellung zum Haftungs – und Abgabenbescheid an Kapitalertragsteuer für 1993:

Verdeckte Ausschüttung: S 1,110.000 x Steuerstz von 33,33%, ergibt (gerundet und geringfügig gegenüber dem Vorhalt 27. 2. 2006 rechnerisch korrigiert) **S 370.000**

In Euro: **26.888,95.**

Wien, am 15. März 2007