



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der WHGes Nfg. Co. & KEG, 4020 Linz, xx, vertreten durch WTG, 4020 Linz, XY, vom 11. Jänner 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 7. Dezember 2004 betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999, 2000 und 2001 und betreffend die Sachbescheide hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre Zeitraum 1999, 2000, 2001 und 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt:

Bei der Firma WHG (im Folgenden kurz Bw.) fand im Jahr 2004 über den Zeitraum 1999 bis 2001 eine Außenprüfung statt. In dem darüber abgefassten Bericht vom 9. Dezember 2004 wird unter anderem Folgendes festgehalten:

Betriebsgegenstand der Bw. ist "das Realitätenwesen, Vermögensverwaltung, Wohnungs- und Siedlungswesen".

Komplementär in der Gesellschaft ist die Firma WTG (im Folgenden kurz: WTG), Kommanditist ist Herr KPK (im Folgenden kurz: KPK). Die WTG ist mit 90 % und KPK mit 10 % beteiligt. Das Wirtschaftsjahr der Bw. umfasste jeweils den Zeitraum vom 1. Juli eines Jahres bis zum 30. Juni des darauf folgenden Jahres. Den von der Gesellschaft erklärten Gewinnen in den Wirtschaftsjahren 1999 bis 2002 wurden folgende Beträge unter dem Titel "Zinsaufwand CAL." hinzugerechnet (siehe Seite 3 des Berichtes und Tz 1 der steuerlichen Feststellungen):

Wirtschaftsjahr 1998/1999: 3.636.760,96 ATS

Wirtschaftsjahr 1999/2000: 3.031.715,84 ATS

Wirtschaftsjahr 2000/2001: 615.331,86 ATS

Wirtschaftsjahr 2001/2002: (Erstveranlagung): 35.671,20 €

Aus dem Programm über die Schlussbesprechung, welches der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 09.11.2004 als Beilage angeschlossen ist, geht unter anderem Folgendes hervor:

Entsprechend der Vorgangsweise des geprüften Unternehmens werden folgende Abkürzungen verwendet:

WTG : WTG

WHG: WHG

KPK: KPK

MKM: MKM

Die Firma WHG sei am 19.09.1996 durch Umwandlung aus der WHGes hervorgegangen und habe den Bilanzstichtag 30.06. eines Jahres. Sie habe 1999 bei einem Umsatz von 317.013,33 ATS einen Gewinn von 421.997,00 ATS erzielt, im Jahr 2000 bei einem Umsatz 363.000,00 ATS einen Gewinn von 685.895,00 ATS und im Jahr 2001 bei einem Umsatz von 497.463,09 ATS einen Gewinn von 397.829,00 ATS.

Komplementär und Geschäftsführer dieser Gesellschaft sei die Firma WTG mit einer Einlage von 450.000,00 ATS, Kommanditist sei KPK mit einer Einlage von 50.000,00 ATS.

Die Firma WTG habe den Bilanzstichtag 30.06. eines Jahres, Geschäftsführer sei KPK, dass Stammkapital betrage 37.000,00 €, Gesellschafter seien KPK mit einem Anteil von 50,5 % (18.685,00 €) und MKM mit einem Anteil von 49,5 % (18.315,00 €).

Unter Punkt 2 "Darlehen der CAL." wird im diesem Bericht unter anderem folgendes fest gehalten:

In der Bilanz per 30.06.1999 bis 30.06.2000 sei eine Beteiligung "Unterbeteiligung WTG und Mitgesellschafter" in Höhe von 17.500.000,00 ATS ausgewiesen.

Grundlage dieser Beteiligung sei ein Beraterrahmenvertrag vom 15.12.1997 zwischen dem Auftraggeber DP (im folgenden kurz DP), Steuerberater in München, und der Auftragnehmerin WTG, Linz, in welchem eine Unterstützung der WTG für die Durchführung von Steuerberatungsaufträgen für Fondsgesellschaften des Steuerberaters DP vereinbart werde. Eine der Bedingungen dieses Vertrages sei die Gewährung eines zinsenlosen Darlehens von der WTG an den Steuerberater DP in Höhe von DM 2.500.000,00 (= 17.500.000,00 ATS). Dieses Darlehen könne vom DP laut der genannten Vereinbarung in vier Tranchen wie folgt abgerufen werden:

31.12.1997, 1.000.000,00 DM

30.06.1998, 500.000,00 DM

31.12.1998, 500.000,00 DM

30.06.1999, 500.000,00 DM

Der Betrag sei durch die WTG bzw. die WHG mittels dreier Darlehen zur Gänze fremdfinanziert worden. Der Ausweis dieser Darlehen sei allerdings in den Bilanzen der Firma WHG erfolgt, in den Bilanzen der WTG sei in dieser Höhe gegengleich eine Verbindlichkeit gegen verbundene Unternehmungen eingestellt worden. Laut Herrn KPK sei diese Vorgangsweise aus Publizitätsgründen gewählt worden.

Folgende drei Darlehen seien für die Finanzierung des Darlehens an DP aufgenommen und in weiterer Folge an DP bezahlt worden:

Kredit	Betrag	Weiterzahlung an DP am
Raika: 111	7.000.000,00 ATS	20.10.1998
Raika: 222	7.000.000,00 ATS	06.10.1998 (?)
CAL .	3.500.000,00 ATS	23.12.1998

Laut Kreditverträgen seien bei den beiden Raiffeisenkrediten die WTG Kreditnehmerin gewesen. Für diese zwei Kredite seien als Sicherstellung pro Kreditvertrag jeweils ein Wertpapierdepot, eine Forderungsabtretung sowie ein Deckungswechsel genannt worden. Betreffend das Wertpapierdepot sei ein Pfandvertrag vorgelegt worden, Pfandbesteller sei die Firma DP-PS (im Folgenden kurz: DP-PS). Vorgelegt worden sei auch ein Zessionsvertrag zwischen dem Zedenten WTG und dem Kreditgeber. Als Sicherstellung für die beiden Kredite im Betrag von insgesamt 14.000.000,00 ATS trete die WTG die gegen DP aufgrund des Beraterrahmenvertrages vom 15.12.1997 bestehende Forderung über 2.500.000,00 DM an den Kreditgeber ab.

Für diese beiden Kredite habe die WHG folgende Beträge als Zinsaufwand geltend gemacht: 1999: 572.844,00 ATS, 2000: 393.586,00 ATS und 2001: 782.955,00 ATS.

Betreffend das Darlehen der CAL (im folgenden kurz CAL) sei ein Vertrag über die Ausgabe einer unbesicherten Anleihe 1998/2008 in Höhe von 3.500.000,00 ATS vorgelegt worden, der von der WHG am 18.12.1998 unterfertigt worden sei. In diesem Vertrag werde festgehalten, dass die CAL rechtmäßige Inhaberin einer unbesicherten Anleihe 1998/2008 sei und die Rückzahlung des Nennwertes am 30.06.2008 vereinbart sei. Der Anleihergeberin (WHG) werde darin das Recht auf vorzeitige vollständige oder teilweise Rückzahlung eingeräumt. Weiters sei eine gewinnabhängige Verzinsung vereinbart worden, welche prozentuell vom Gewinn der WHG in Relation des einbezahlten Kapitals der WHG von 500.000,00 ATS zur Anleihe summe von 3.500.000,00 ATS wie folgt zu berechnen sei: Die CAL habe Anspruch auf

3.500/4.000 Anteile vom Gewinn der WHG als Zinsen für den Erwerb der Anleihe. Daneben sei eine Mindestverzinsung vom Nennkapital der Anleihe sowie die Möglichkeit von "angemessenen" Akontozahlungen vereinbart worden.

Im Prüfungszeitraum seien folgende Zinsaufwendungen für das Darlehen der CAL geltend gemacht worden:

1999: 2.825.360,00 ATS + 811.400,96 ATS,

2000: 3.031.715,84 ATS,

2001: 615.331,85 ATS,

Das bedeute, dass insgesamt im dreijährigen Prüfungszeitraum ein Betrag von 7.283.808,65 ATS an Zinsen für ein Darlehen in Höhe von 3.500.000,00 ATS (500.000,00 DM) geltend gemacht worden sei. Insgesamt sei an die CAL vom 05.01.1999 bis 22.01.2001 ein Betrag von 7.864.285,86 ATS bezahlt worden.

Vereinbarung zwischen WHG und WTG:

Zwischen der WHG und der WTG sei am 20.07.1998 ein Vertrag betreffend die Zur Verfügung Stellung von 17,5 Millionen ATS durch die WHG abgeschlossen worden. Daraus gehe hervor, dass die WHG ein Kapital von 17,5 Millionen bar einbringe und im Gegenzug dafür die WTG der WHG eine Unterbeteiligung im Verhältnis zum Kapitaleinsatz gewähre. Hinsichtlich der Gewinnverteilung seien erfolgsabhängige Zinsen vereinbart worden: Diese Zinsen würden im Verhältnis des haftenden Kapitals der WTG (750.000,00 ATS) und der Kapitaleinlage (17,5 Millionen ATS) berechnet. Die WHG habe somit Anspruch auf 17.500/18.250 Anteile des laut Handelsbilanz ordentlichen Betriebsergebnisses.

Laut Gewinn- und Verlustrechnung der WHG seien im Prüfungszeitraum folgende Erträge aus dieser Beteiligung erklärt worden:

1999: 5.168.310,00 ATS, 2000: 4.631.706,00 ATS und 2001: 2.503.000,00 ATS

Die selben Beträge seien bei der WTG gegengleich als Aufwand verbucht worden.

Prüferfeststellungen:

Die letzte Tranche der Kreditverpflichtung gegenüber DP – in Höhe von 3,5 Millionen ATS – sei erst am 30.06.1999 fällig gewesen, die Auszahlung der Anleihe von der CAL sei jedoch bereits am 21.12.1998 erfolgt, die Weiterzahlung an die WTG am 22.12.1998 und die Zahlung an DP am 23.12.1998. Die erste Zinskontozahlung von 2.825.360,00 ATS (390.590,00 DM) sei am 05.01.1999 erfolgt. Für einen Anleihebetrag in Höhe von 500.000,00 DM sei somit für 16 Tage eine "Leihgebühr" in Form von Zinsen in Höhe von 390.590,00 DM bezahlt worden und zwar für ein Kapital, das laut Vertrag erst mehr als ein halbes Jahr später fällig gewesen wäre.

Diese erste Zinszahlung sei mittels Honoraren von DP für Beratungsleistungen der WTG an DP finanziert worden (aufgrund des oben erwähnten Beraterrahmenvertrages), die Überweisung von DP an die WTG sei bereits am 31.12.1998 erfolgt, die Abrechnung von DP sei am

15.12.1998 für das gesamte Jahr 1998 (unter anderem "Festhonorar" ab Jänner 1998) erfolgt. Nach dem ermittelten Sachverhalt rund um die Anleiheemission an die CAL sei Kapital für die Erfüllung des Vertrages an DP fremdfinanziert worden, ein halbes Jahr vor dem vereinbarten Zahlungstermin bezahlt worden, die erste Zinsakontozahlung (nach 16 Tagen) im Ausmaß von 78 % des Kapitals an die CAL sei ebenfalls ein halbes Jahr zu früh bezahlt worden und das Geld für diese Zinszahlungen hätte wiederum von DP gestammt. Diese Umsätze hätten resultiert aus dem Beraterrahmenvertrag DP–WTG und hätten zur Fälligkeit der letzten Tranche bereits eine "annähernde" Zahlung dieser Tranche möglich gemacht. Nach den Angaben des Herrn KPK sei jedoch die Fälligkeit dieser Tranche auf Grund von mündlichen Vereinbarungen mit DP vorverlegt worden, da die erste Zahlung (7,0 Millionen ATS) verspätet geleistet worden sei. Aus der Zinsabrechnung von DP – verrechnet mit Honorar vom 25.09.1998 – gehe aber hervor, dass die WTG für die verspätete Zahlung der ersten Tranche, sowie teilweise der zweiten Tranche durch DP mit Zinsen belastet worden sei. Gegengleich seien der WTG allerdings Zinsen gutgeschrieben worden für die verfrühte Zahlung vom 500.000,00 DM (Zinsengutschrift daraus: 18.180,00 DM). Die Behauptung einer früheren (mündlich vereinbarten) Zahlung der letzten Tranche dürfte daher lediglich eine Schutzbehauptung sein, es sei nämlich für eine Kapitalzahlung vor Fälligkeit ein Zinsaufwand von 3.736.761,00 ATS geltend gemacht worden, andererseits sei ein Zinsertrag von rund 127.260,00 ATS (18.180,00 DM) lukriert worden.

Weiters ergebe sich aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen die logische Frage, warum nicht mit den Mitteln der – nach 16 Tagen – ersten Zinsakontozahlung (78 % des Nennbetrages) eine Rückzahlung des Kapitals erfolgt sei, welche jederzeit – auch in Teilbeträgen – möglich gewesen wäre. Hinsichtlich Zinsakontozahlungen sei im Vertrag lediglich von einer Kann-Bestimmung in angemessener Höhe gesprochen worden.

Die an die CAL am 03.05.2000 geleistete Zahlung von 869.154,95 ATS, welche als Teilrückzahlung bezeichnet und gebucht worden sei, sei laut den vorgelegten Unterlagen – Zinsberechnung per 30.06.1999 – die Restzahlung für die Zinsbelastung. Im Prüfungszeitraum seien somit keinerlei Rückzahlungen geleistet worden, wohl aber Zinszahlungen für zweieinhalb Jahre in einem Ausmaß von rund 210 % des Nennbetrages.

Firma CAL:

Nach Abfragen bei Internationalen Datenbanken handle es sich bei der CAL, GB Edingburgh, Verwaltungssitz Isle of Man, um eine private Aktiengesellschaft. Sie sei am 30.11.1998 eingetragen worden (der strittige Vertrag stamme vom 18.12.1998) verfüge über keine eigenen Büroräumlichkeiten, habe laut Handelsregister keinen Geschäftsgegenstand und die Verantwortlichen des Unternehmens seien auf Offshore-Inseln registriert.

Die Aktionäre dieser Gesellschaft seien die DP-PS, Linz, im Ausmaß von 15 % und die Firma

PHL., British Virgin Islands im Ausmaß von 85 % (im Folgenden wird die PHL kurz als: PHL bezeichnet); bei der PHL handle sich um eine Offshore Gesellschaft, über deren Geschäftstätigkeiten keine Informationen beschaffbar seien; die Namen der Aktionäre und Direktoren wären aufgrund von Geheimhaltungspflichten ebenso unbekannt.

Während der Prüfung sei Herr KPK zum Sachverhalt rund um die Darlehensaufnahme der CAL sowie zur Empfängerbenennung hinsichtlich der Zinsen gemäß § 162 BAO befragt worden. Aus seinen Antworten sei zu entnehmen, dass nach seiner Ansicht § 162 BAO im Zusammenhang mit Steueroasengesellschaften in diesem Fall nicht anzuwenden sei, da es sich bei der CAL um eine nach britischem Recht gegründete und in Großbritannien ansässige Gesellschaft handle.

Weiters habe KPK angegeben, dass er die Gesellschaft "seit Jahren kenne" die Bedingungen mit den Direktoren JC (im Folgenden kurz: JC) und BG (im Folgenden kurz: BG) mündlich vereinbart habe. Es gäbe auch bezüglich der Zahlungen an die CAL (wechselnde Kontonummern bzw. Swift Nummern) und bezüglich der Akontozahlungen keinen Schriftverkehr sondern lediglich Gespräche. Bei mehreren Sachverhaltsfragen, z.B. bei der Frage nach den Personen welche hinter der CAL stehen würden, habe KPK mit "für den Sachverhalt nicht relevant" geantwortet.

Steuerliche Würdigung:

Als Steueroasen werden nach gängiger Ansicht jene Länder bezeichnet, die keine oder nur eine geringfügige Ertragssteuer erheben. In der vom Expertenforum der G7 Länder veröffentlichten Liste der Länder, die als Steuerparadies gelten, befindet sich auch die Isle of Man. Die Betriebsprüfung könne sich daher der Ansicht, dass die CAL nicht im Zusammenhang mit einer Steueroase zusehen sei, nicht anschließen. Bei Zahlungen von Aufwendungen in das Ausland ergebe sich das Problem der erschwerten Überprüfung von Personenidentitäten, der fehlenden bzw. eingeschränkten Möglichkeit, Informationen mit dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers auszutauschen, häufige Zwischenschaltung von Briefkastenfirmen, Durchlaufgesellschaften, Treuhandgesellschaften und ähnliches und oftmals in weiterer Folge des Rückflusses von Geldern an die zahlende Gesellschaft in Form von "Kick - backs". Bei Auslandssachverhalten komme daher der erhöhten Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen große Bedeutung zu. Einem Unternehmen sei daher zuzumuten, dass es schon bei Aufnahme von Geschäftsbeziehungen mit einem ausländischen Geschäftspartner – ganz besonders im Zusammenhang mit hohen Aufwandszahlungen – in Anlehnung an § 166 BAO mögliche Beweismittel sammle und für eine umfangreiche Dokumentation Sorge. Dies insbesondere bei außergewöhnlichen oder in seiner Entstehung und seinem Verlauf nicht üblichen und nicht zu vermutenden Sachverhalten. Weiters seien dargelegte Umstände zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen (§ 138 BAO).

Nach der langjährigen Rechtssprechung des VwGH seien die Erfordernisse der Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO durch die bloße Nennung einer Briefkastenfirma nicht erfüllt. Bei solchen Firmen liege nämlich der Verdacht nahe, dass die an sie bezahlten Gelder wiederum an den Leistenden zurückgeflossen bzw. überhaupt nicht aus dessen Verfügungsgewalt ausgeschieden seien. Den Erfordernissen nach § 162 BAO werde auch dann nicht entsprochen, wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen würden, dass die genannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger seien.

Die Betriebsprüfung sei nach Ermittlung des Sachverhaltes in freier Beweiswürdigung zur Annahme gelangt, dass die Gesellschaft bzw. die Direktoren nicht die wahren Empfänger der gegenständlichen Aufwendungen seien.

Steuerliche Auswirkungen:

Nichtanerkennung der an die CAL gezahlten Zinsen bei der WHG.

Daraus ergebe sich eine Kürzung der Zinsaufwendungen 1999 um 3.636.760,96 ATS, 2000 um 3.031.715,84 ATS und 2001 um 615.331,85 ATS.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 09.11.2004 befindet sich darüber hinaus folgende Anmerkung:

Seitens des Herr KPK und des steuerlichen Vertreters werde eingewendet, dass es aufgrund berufsrechtlicher Verschwiegenheitspflichten gegenüber der CAL nicht erlaubt sei, Auskünfte über die beteiligten Personen zu geben.

Die Feststellungen betreffend die Zinsaufwendungen gegenüber der CAL würden auf die mittlerweile eingereichte Erklärung für 2002 ausgedehnt. Die nicht anerkannten Zinsen im Wirtschaftsjahr 2002 aus der Gewinnschuldverschreibung betragen 35.651,20 €.

Zur Begründung der Wiederaufnahmen des Verfahrens betreffend die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre 1999 – 2001 wird im Bericht über die Außenprüfung auf die in diesem Bericht enthaltenen Feststellungen unter TZ 1 "Zinsaufwand" verwiesen.

Das Finanzamt erließ daraufhin Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Feststellung von Einkünften für die Jahre 1999 bis 2001 und verwies zur Begründung der Verfahrenswiederaufnahmen auf die Feststellungen der durchgeführten Außenprüfung. Mit gleichem Datum ergingen für die genannten Jahre auch neue Sachbescheide betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO auf Grundlage der Feststellungen der Außenprüfung. Darüber hinaus erließ das Finanzamt für das Jahr 2002 einen Einkünftefeststellungsbescheid unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung (Bescheide jeweils vom 07.12.2004).

Gegen die angeführten Wiederaufnahmebescheide und gegen die Einkünftefeststellungsbescheide vom 07.12.2004 erhob die steuerpflichtige Gesellschaft rechtzeitig Berufung und

führte zu deren Begründung im wesentlichen aus (Berufungsschrift vom 11.01.2005):

Beantragt wurde die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Einkünftefeststellungen für die Jahre 1999 – 2001 sowie die Bescheide betreffend die Feststellung der Einkünfte für die genannten Jahr in Höhe der ursprünglich abgegebenen Erklärungen.

Begründet wurde die Berufung im Wesentlichen wie folgt:

1. Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide: Sämtliche Tatsachen, die im Rahmen der Betriebsprüfung für den Zeitraum 1999 – 2001 festgestellt worden seien, würden nicht den Erfordernissen des § 303 BAO entsprechen. Dem Besprechungsprogramm und dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung sei zu entnehmen, dass keinerlei Tatsachen festgestellt worden seien, die nicht in den eingereichten Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften (E 6) und den dazu eingereichten Bilanzen samt Beilagen für die Jahre 1999 bis 2001 ersichtlich gewesen wären. Allfällige Beanstandungen der Behörde hätten bereits im Zuge der Veranlagungsverfahren aufgegriffen werden können. Insbesondere sei die von der Berufungswerberin (Bw.) emittierte gewinnabhängige Anleihe über 3.500.000,00 ATS der Behörde offen gelegt worden. Die sei auch im Zuge der Vorschreibung der Gesellschaftssteuer durch das Finanzamt für Gebühren geschehen. Die formelhafte Begründung der Behörde (Textbaustein?) für die Verfahrenswiederaufnahmen würde keinesfalls den von der Rechtssprechung vorgegebenen Kriterien entsprechen. Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide seien daher aufzuheben.

2. Einkünftefeststellungen für die Jahre 1999 – 2001 und für das Jahr 2002:

Im Zuge der Besprechungen mit der Betriebsprüfung am 07.10.2004 sei ein Original der Ansässigkeitsbescheinigung der Britischen Steuerbehörden betreffend die Firma CAL übergeben worden. Die von der Betriebsprüfung angeführten Bestimmungen betreffend Offshore-Gesellschaften seien daher nicht anwendbar, da es sich um keine "Durchlaufgesellschaft" handle. Die erzielten Einnahmen aus dem Investment seien von der Gesellschaft vereinnahmt und der Britischen Steuer unterzogen worden. Eine entsprechende Erklärung der Gesellschaft sei anlässlich der Schlussbesprechung am 09.11.2004 übergeben worden. Dies führe zu einer Doppelbesteuerung der von der Bw. gezahlten Zinsen innerhalb der EU (keine Betriebsausgabe bei der Bw., jedoch steuerliche Erfassung in Großbritannien beim Empfänger).

Die CAL betreibe nach deren Angaben das Kapitalanlagegeschäft, und würde außerdem am Aufbau einer Internetplattform zur Vermittlung von Mezzaninkapital arbeiten. Zu diesem Zweck sei auch eine Tochtergesellschaft in Irland gegründet worden.

Profit Sharing Loan Note (Gewinnschuldverschreibung): Aus den Ausführungen der Betriebsprüfung gehe nicht hervor, warum die Vereinbarung vom gewinnabhängigen Zinsen in Relation zum Kapitaleinsatz einem Fremdvergleich nicht standhalten sollte. Es handle sich um

Mezzaninkapital, welches aufgrund von Rangrücktrittserklärungen gegenüber der finanzierenden Bank einem eigenkapitalähnlichen Risiko unterliege. Die durch die CAL erzielte Rendite sei im "Private Equity" durchaus üblich. Die Finanzierung sei in der Zwischenzeit beginnend mit 01.07.2002 auf 40.000,00 € rückgeführt worden. Verwiesen werde auf die Finanzierungsfreiheit. Im konkreten Fall sei es nicht möglich gewesen, von einer österreichischen Bank – insbesondere ohne persönliche Haftung des Gesellschafters – die notwendige Finanzierung zu erhalten. Wie auch der Betriebsprüfung mehrfach dargelegt, sei das Gesamtergebnis der berufungswerbenden Gesellschaft aus der Kooperation mit der Kanzlei DP positiv gewesen. Einerseits durch Wertsteigerungen der Kanzlei aufgrund des Umsatzzuwachses und andererseits durch die dadurch möglichen Subhonorare an die Firma KBG (idF. kur: KBG) und die WCG. (idF. kurz: WCG) Insbesondere dieser Aspekt sei bei der "wirtschaftlichen Betrachtungsweise" zu berücksichtigen. Die zusätzlichen Fixvergütungen an die beiden genannten Firmen würden 50 % der Fixhonorare der Kanzlei DP ausmachen. Die einzigen substanziellen Zinsen bzw. Finanzierungskosten der CAL (laut deren Angaben) würden die GBP 120.000 Loan Note 1998/2008, sowie die inzwischen getilgten Verrechnungsverbindlichkeiten der DP–PS betreffen. Die daraus resultierenden Zinszahlungen der CAL seien bei der DP–PS der Besteuerung unterzogen worden.

Die Refinanzierung des Kapitalgebers stehe nicht mit der Ausleihung an die Bw. im Zusammenhang. Wie bereits ausgeführt verfolge die CAL verschiedene Geschäftstätigkeiten. Der Bw. sei es aufgrund der vorliegenden Verträge mit der CAL nicht möglich, die bezahlten Zinsen rückzufordern. Aufgrund der steuerlichen Nichtanerkennung der Zinsen als Betriebsausgabe entstände der Bw. ein schwerer wirtschaftlicher Schaden.

Aus den angeführten Gründen ergebe sich, dass die Feststellungen der Betriebsprüfung mit dem geltenden Steuerbestimmungen nicht im Einklang stünden.

Die Betriebsprüfung gab zur gegenständlichen Berufung im wesentlichen folgende Stellungnahme ab:

1. Zur Verfahrenswiederaufnahme 1999 – 2001: Eine Wiederaufnahme des Verfahrens wegen Hervorkommens neuer Tatsachen sei immer dann zulässig, wenn der Sachverhalt der Behörde – verschuldet oder unverschuldet – nicht vollständig bekannt gewesen sei. Aus dem für die strittigen Zeiträume vorgelegten Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen sei nur ersichtlich gewesen, dass eine Anleihe, genannt "Gewinnschuldverschreibung I" in Höhe von 3,5 Millionen ATS in die Bilanzen eingestellt worden sei und "Zinsen für Gewinnschuldverschreibungen" (Berechnungen beigelegt) geltend gemacht worden seien. Das die Geltendmachung der Zinsen unter Berufung auf die §§ 162, 166 und 138 der BAO (laut Niederschrift vom 09.11.2004) nicht zulässig sei, war aus den Jahresabschlüssen und den sonst im Akt befindlichen Unterlagen nicht ersichtlich. Die Verfahrenswiederaufnahmen seien

zu Recht durchgeführt worden, weil der Sachverhalt bei den Erstveranlagungen keineswegs so bekannt gewesen sei, dass das Finanzamt schon damals zu dem nach Wiederaufnahme der Verfahren erlassenen Entscheidungen gelangen hätte können.

2. Zur Anleihe CAL:

Folgende Fakten aus dieser Geschäftsbeziehung würden vorliegen:

1. Anleiheausgabe der WHG von 3,5 Millionen ATS 1998/2008 am 18.12.1998. Vertragliche Zusicherung auf vorzeitige vollständige oder teilweise Rückzahlung (keine genaueren Angaben), Verzinsung vom Gewinn der WHG im Ausmaß von 3.500/4.000 Anteile (das seien laut vorgelegten Berechnungen 87,5 %).
2. Weiterzahlung an DP bereits am 23.12.1998: Die Fälligkeit dieser Weiterzahlung wäre laut Vertrag mit DP erst der 30.06.1999 gewesen.
3. Zinszahlungen an die CAL: Die erste Zinszahlung am 05.01.1999 in Höhe von 2.825.360,00 ATS (nach 16 Tagen); insgesamt Zinszahlungen für ein Kapital von 3,5 Millionen ATS in Höhe von 7.283.808,00 ATS im Zeitraum vom 08.01.1999 bis 22.01.2001 sowie von 490.846,41 ATS für das Jahr 2002.
4. Zur CAL: Verwaltungssitz Isle of Man, die Verantwortlichen sind auf Offshore – Inseln registriert. Aktionäre: DP–PS 15 %, PHL, Virgin Islands 85 % (Offshore Gesellschaft)
5. Keine Rückzahlungen: Trotz der laufenden hohen Zahlungen an die CAL und obwohl laut Vertrag dies jederzeit möglich gewesen sei (laut Bw. sei ja inzwischen vorzeitig zurückgezahlt worden).

Inzwischen liege der Jahresabschluss per 30.06.2003 der CAL der Finanzverwaltung vor. Aus diesem gehe hervor, dass "in den Vorjahren Kapitalrückzahlungen irrtümlich als Einkünfte behandelt worden seien und dieser Fehler 2003 erkannt worden sei". Das Ausmaß der "irrtümlichen Einkünfte" liege nicht vor.

6. Keine Notwendigkeit der Anleihe zum Zeitpunkt 12/1998: Die Zahlung von 3,5 Millionen ATS sei verfrüht geleistet worden, zum Zeitpunkt der Fälligkeit dieser Zahlung an DP im Juni 1999 wären die Mitteln schon zum größten Teil durch Zahlungen des DP im Unternehmen gewesen.
7. Finanzierungsfreiheit: Mit Hinweis auf die Finanzierungsfreiheit werde in der Berufung darauf hingewiesen, dass es unmöglich gewesen wäre von einer österreichischen Bank die notwendige (?) Finanzierung zu erhalten. Dem Unternehmen sei es aber andererseits möglich gewesen, für die WTG welche zeitgleich geprüft worden sei, von der LL-IOM. Island of Man, zwischen 29.06.1998 und 15.03.2000 einen wesentlich günstigeren Kredit mit einer Verzinsung von 6 – 10 % zu erhalten. Die Ausführungen in der Berufung hinsichtlich Mezzaninkapital, Ergebnis der Geschäftsbeziehungen mit DP, Subhonorare an verbundene Unternehmungen so wie sonstige Geschäftstätigkeiten der CAL seien nicht Thema der

Betriebsprüfung gewesen. Die steuerliche Würdigung der Betriebsprüfung stützte sich auf die Empfängernennung (§ 162 BAO) auf die Offenlegungspflicht und die Glaubhaftmachung (§ 138 BAO) so wie auf die Beweisvorsorgepflicht und die erhöhte Mitwirkungspflicht.

Zur Stellungnahme der Betriebsprüfung gab die Berufungswerberin im Wesentlichen folgende Äußerung ab (Schriftsatz vom 19.07.2005):

Zur CAL Anleihe: Im Gegensatz zur Sachverhaltsdarstellung der Betriebsprüfung handle es sich um eine Gesellschaft mit Sitz in Schottland (Großbritannien) die mit ihren gesamten Einkünften der Britischen Körperschaftssteuer unterliegen würde. Dass die Direktoren den Wohnsitz auf der Isle of Man hätten würde an dieser Tatsache nichts ändern. Aufgrund des bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Großbritannien und der Isle of Man werde die volle britische Steuerpflicht festgelegt. Allfällige Aktivitäten der Gesellschaft auf der Isle of Man würden ebenfalls der britischen Steuer unter Anrechnung der lokalen Körperschaftssteuer unterliegen. Die Eigentumsverhältnisse an der Gesellschaft würden nichts an diesen Fakten ändern.

Zu den Rückzahlungen der Anleihe: Wie schon im Rahmen der Betriebsprüfung vorgebracht und dokumentiert, sei es sehr wohl zu laufenden Rückzahlungen der Anleihe gekommen; die gesamte Anleihebetrag sei inzwischen vorzeitig getilgt worden.

Zur Notwendigkeit der Anleihe im Zeitpunkt 12/1998: Ob die Begebung der Anleihe notwendig war oder ist, sei eine Finanzierungsentscheidung der Gesellschaft. Wie schon bei der BP vorgebracht sei es der Gesellschaft 1998 nicht möglich gewesen eine entsprechende Finanzierung von Banken zu erhalten.

Zur Finanzierungsfreiheit: Die Frage der Vorteilhaftigkeit der Geschäftsbeziehungen der Komplementärin sei durch die Betriebsprüfung thematisiert worden. Diese Darstellung habe zur Dokumentation gedient, dass aufgrund der erhaltenen Finanzierung eine gewinnbringende Geschäftsbeziehung aufgebaut und erhalten hätte werden können.

Nach Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte der steuerliche Vertreter der Bw. in der Eingabe vom 08.03.2006 im wesentlichen Folgendes aus:

In Ergänzung zu unserer Berufung legen wir nun den endgültigen wirtschaftlichen Berechtigten der Anteile des Darlehensgebers CAL im Sinne des § 162 BAO offen (Hinweis auf ein in der Beilage befindliches Schreiben des steuerlichen Vertreters der DP-PS). Mit dieser Offenlegung sei die einzige noch offene und strittige Frage der Betriebsprüfung bezüglich der bekämpften Steuerbescheide beantwortet. Beigelegt war dieser Eingabe ein Schreiben der steuerlichen Vertretung der Bw. vom 08.03.2006 namens der DP-PS die im Wesentlichen folgenden Inhalt aufweist:

Nach der nun erfolgten ausdrücklichen Bevollmächtigung durch die angeführte Mandantin (die DP-PS) würden nun deren Beteiligungen bzw. vertraglichen Optionsvereinbarungen im

Zusammenhang mit der Beteiligung am Darlehensgeber der Bw., der CAL, UK offen gelegt. Zum Zeitpunkt der Gründung der CAL habe die DP-PS sämtliche Aktien der CAL gezeichnet. Mit Verkaufsvereinbarung vom 15.12.1999 seien 85 % des Aktienkapitals zum Nominalwert von GBP 25.500 an die PHL verkauft worden. Der Aktienerwerb durch die PHL sei mit einem Darlehens- und Optionsvertrag vom 15.12.1999 durch die DP-PS zu folgenden wesentlichen Bedingungen finanziert worden: Unbestimmte Laufzeit, 9 % Zinsen p.a., welche jedoch nur dann zahlbar seien, wenn die PHL von der CAL eine Dividende erhalte. Die 25.500 Aktien von jeweils BP 1,00 seien als Sicherheit für das Darlehen verpfändet worden. Die PHL habe das Recht das Darlehen samt aufgelaufener Zinsen durch Rückübertragung der Aktien zu tilgen. Im Falle eines Konkurses der CAL werde auf die Rückzahlung des Darlehens verzichtet, die DP-PS habe das Recht, die Tilgung des Darlehens durch Transfer der Aktien der CAL zu verlangen. Durch diese vertraglichen Bestimmungen sei es der DP-PS jederzeit möglich die Anteile zum Nominalwert zu erwerben und dadurch allfällige daraus resultierende Wertsteigerungen zu realisieren. Diese Gestaltung sei aufgrund von Überlegungen hinsichtlich des Marktauftrittes der CAL durch die DP-PS gewählt worden. Die seit der Gründung der CAL bezahlten Dividenden seien entweder direkt oder im Wege von Zinserträgen bei der DP-PS steuerlich erfasst worden. Bei einer bei der DP-PS stattgefundenen Betriebsprüfung für den Zeitraum 1998 – 2001 habe es diesbezüglich keinerlei Beanstandungen gegeben. Die an die DP-PS zufließenden Zinsen, Dividenden und allfällige Veräußerungsgewinne seien nach Maßgeblichkeit des KStG insbesondere des § 13 KStG in Österreich steuerhängig. Kopien der angeführten Vereinbarungen seien beigelegt.

Dem soeben als Beilage erwähnten "Share purchase agreement" vom 15.12.1999 zwischen der DP-PS und der PHL ist im Wesentlichen folgendes zu entnehmen:

Gegenstand dieses Vertrages ist die Übertragung von 85 % der Anteile an der CAL im Nominalwert von 25.500 GBP der Kaufpreis hierfür beträgt 25.500 GBP.

Ebenfalls als Beilage angeschlossen ist ein "Loan agreement" vom 15.12.1999 zwischen der DP-PS und der PHL. Darin wird im Wesentlichen folgendes vereinbart: Die DP-PS stellt der PHL ein Darlehen im Betrag von 25.500,00 GBP für den Kauf der Anteile an der CAL zur Verfügung. Die Laufzeit ist abgeschlossen auf unbestimmte Zeit, die Verzinsung ist mit 9 % p.a. vereinbart. Eine Zahlungsverpflichtung hinsichtlich der Zinsen besteht für die PHL jedoch nur, wenn sie von der CAL eine Dividende erhält. Ansonsten findet nur eine Verrechnung der Zinsen statt. Die Aktien an der CAL werden gleichzeitig als Sicherheit für das Darlehen verpfändet, die PHL hat das Recht, das Darlehen samt Zinsen durch Übertragung der Anteile an der CAL an die DP-PS zu tilgen im Falle einer Insolvenz der CAL ist sie nicht verpflichtet, das Darlehen rückzuzahlen. Die DP-PS hat das Recht von der PHL, die Tilgung des Darlehens

durch Übertragung der Anteile an der CAL zu verlangen. Jede der beteiligten Parteien kann die Vereinbarung innerhalb von drei Monaten kündigen.

In einer Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 11.04.2006 wird im Wesentlichen Folgendes ausgeführt: Dem Argument der Bw. dass nun "der einzige strittige Punkt der Berufung" geklärt worden sei, könne die Betriebsprüfung nicht folgen. Wie schon im Schlussbesprechungsprogramm und in der ersten Stellungnahme zur Berufung ausgeführt, gäbe es eine Reihe von Ungereimtheiten und einen wirtschaftlich logisch nicht nachvollziehbaren Sachverhalt rund um die strittige Darlehensaufnahme und der damit zusammenhängenden Zinsaufwendungen gegenüber der CAL. Die Beteiligung der DP-PS im Ausmaß von 15 % und der PHL im Ausmaß von 85 % an der CAL sei – wie aus dem Schlussbesprechungsprogramm hervorgehe – ohnehin bekannt gewesen. Es werde nun mehr lediglich die Vereinbarung der Finanzierung des Beteiligungserwerbes zwischen der PHL und der DP-PS geschildert, diese Vereinbarung sei aber nicht Gegenstand der Prüfung gewesen. Die geschilderte Vereinbarung zwischen der DP-PS und der PHL, nach der die DP-PS große Sicherheiten wie beispielsweise die Rückforderung der Anteile zum Nominalwert eingeräumt würden, legten die Vermutung nahe, dass eine Naheverhältnis zwischen diesen Gesellschaften bestehe und die PHL lediglich zu Zwecken der Steuerersparnis vorgeschoben worden sei. Bei der PHL handle es sich um eine Offshore - Gesellschaft deren wesentlicher Vorteil darin bestehe, dass keine bestimmte Person hinsichtlich der Steuern benannt werden müsse, weil sich diese völlig unter der Kontrolle der Treuhänder befinde. Die steuerliche Erfassung der bezahlten Dividenden der CAL sei nicht Prüfungsstand gewesen und könne aufgrund der Tatsache, dass es sich bei den Ansässigkeitsstaaten um Steueroasen handle bzw. bei dem Hauptgesellschafter um eine Offshore – Gesellschaft, nur in sehr eingeschränkten Ausmaß bzw. gar nicht überprüft werden.

Aus dem Ergebnis der Betriebsprüfung 1998 bis 2001 bei der DP-PS sei ersichtlich, dass in diesem Zeitraum für die DP – PS nur geringfügige Kursgewinne im Zusammenhang mit der CAL eingetreten wären. Die Erklärung der Erlöse der DP-PS sei allerdings für den gegenständlichen Fall nicht relevant, zumal die Beteiligung nur 15 % betrage.

Am 20.02.2008 richtete die Abgabenbehörde zweiter Instanz einen Bedenkensvorhalt an die Bw. welcher mit Eingabe vom 30.05.2008 beantwortet wurde. Im Folgenden werden nach Anführung der einzelnen Fragen des Vorhaltes die dazu gegebenen Antworten der Bw. dargestellt:

I. Fragen betreffend die CAL

1. Kontaktaufnahme mit der CAL und deren Geschäftsführung: Nach den Angaben im Zuge der Betriebsprüfung habe der Geschäftsführer der Bw. Herr KPK die CAL "seit Jahren" gekannt und habe die Bedingungen für die strittige Gewinnschuldverschreibung (GSV) mit deren

Direktoren (JC und BG) mündlich vereinbart. Dies habe auch für die Zinskontozahlung an die CAL vom 05.01.1999 in Höhe von 2.743.856,00 ATS zugetroffen.

Welche konkreten Geschäfte hat die Bw. bzw. deren Geschäftsführer mit diesen Personen bzw. den von diesen vertretenen Unternehmen in den Vorjahren durchgeführt (Vorlage diesbezüglicher Verträge, Vereinbarungen, Schriftverkehr, Protokolle, Aktenvermerke und dergleichen die diese Kontakte beweisen oder glaubhaft machen)?

Antwort der Bw. auf diese Frage: Die Direktoren und das Management seien aus anderen Geschäftsfällen teilweise seit mehreren Jahren bekannt gewesen. Die Gesellschaft selbst sei unter Mitwirkung der DP-PS zur Entwicklung und Vermarktung einer Internethandelsplattform für nicht börsennotierte Schuldverschreibungen insbesondere auch Mezzaninkapital gegründet worden. Die Bedingungen für die GSV seien mit den Direktoren bzw. dem Management von CAL vereinbart worden. Wirtschaftlich handle es sich aufgrund der Nachrangigkeit um eine dem Eigenkapital ähnliche Beteiligung am Geschäftsbetrieb der Bw. mit einer Eigenkapital ähnlicher Vergütungsregelung.

Zu Punkt 1a des Vorhaltes:

Andere mit den Direktoren der CAL in der Vergangenheit abgewickelte Geschäfte seien nicht Gegenstand der Betriebsprüfung. Daraus resultierende Verträge oder sonstige Dokumentationen seien nicht Gegenstand der strittigen GSV und würden vertraglichen bzw. berufsrechtlichen Verschwiegenheitspflichten unterliegen.

Punkt 1b des Vorhaltes: Bestanden in Prüfungszeitraum (1999 – 2002) hinsichtlich der Geschäftsführung der CAL Treuhandvereinbarungen; zutreffendenfalls wird um Vorlage dieser Vereinbarungen oder Verträge ersucht:

Antwort auf diese Frage: Im Prüfungszeitraum und auch in der Folge hätten hinsichtlich der Geschäftsführung der CAL keine Treuhandvereinbarungen bestanden.

Punkt 2. des Vorhaltes:

Eigentumsverhältnisse, Tätigkeiten und Finanzierung der CAL

a) Der Geschäftsführer der Bw. habe im Zuge der Betriebsprüfung die an ihn gestellte Frage, wem die CAL "gehöre" bzw. wer hinter dieser Gesellschaft "stecke" mit "JC" beantwortet (Befragung am 06.11.2003). Mit Berufungsergänzung vom 08.03.2006 sei nunmehr offen gelegt worden, dass die Anteile der CAL im Zeitpunkt von deren Gründung zur Gänze von der DP-PS gehalten worden seien und das auch die spätere Mehrheitsaktionärin der CAL, die PHL, von der DP-PS beherrscht werde. Nach Ansicht der Berufungsbehörde sei davon auszugehen, dass die Erstaussage im Zuge der BP bewusst irreführend gewesen wäre, weil davon ausgegangen werden müsse, dass KPK als Mitglied des Vorstandes der DP-PS so wie als 50%-iger Anteilsinhaber der Firma GW-L-BS, London, GB (die weiteren 50 % der Anteile an dieser Gesellschaft hielte die Gattin des KPK, Frau MKM) welche laut "Companies House

records" vom 03.11.2004 als secretary der CAL fungiere, von den tatsächlichen Beteiligungsverhältnissen bei der CAL bereits während der laufenden Betriebsprüfung Bescheid gewusst habe.

Stellungnahme bzw. Antwort der Bw. zu Punkt 2a des Vorhaltes:

Die Befragung vom 06.11.2003 liege nun bereits 4,5 Jahre zurück, jedoch habe seiner Erinnerung nach die Frage gelautet, wer hinter den 85 % Anteilen der PHL an der CAL stecke. Die Antwort darauf sei gewesen "Mr. JC" die PHL sei doch nie von der DP-PS beherrscht worden, es habe jedoch das am 08.03.2006 offengelegte Verhältnis bestanden. Es habe sich daher um keine bewusste Irreführung, sondern um konkrete Beantwortung einer konkreten Frage gehandelt, es bestehe keine Verpflichtung nicht gestellte Fragen zu beantworten. Die angeführten Vertragsverhältnisse seien aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit bekannt gewesen, hätten jedoch ohne ausdrückliche Genehmigung des Mandanten nicht offengelegt werden können. Falls die Frage anders gestellt worden wäre, hätte die Antwort entsprechend gelautet.

Punkt 2b des Vorhaltes:

Nach den Angaben der Bw. bei der BP betrieb bzw. betreibe die CAL "den Handel, die Vermittlung und Verwaltung von Wertpapieren" und "baut einen elektronischen Marktplatz für Beteiligungen" auf. Nach den Ergebnissen einer KSV-Abfrage sei jedoch mit dieser Gesellschaft kein Direktkontakt möglich: Es bestehe weder ein Telefon oder Faxanschluss noch eine E-Mail Adresse, die Gesellschaft habe keine eigenen Büroräume und keine eigenen Mitarbeiter, es gäbe keinen eingetragenen Geschäftsgegenstand und die Anschrift befinde sich an einer "c/o-Adresse" bei einer Wirtschaftsberatungsgesellschaft. Nach Ansicht der Berufsbehörde sei angesichts dieser Umstände der Betrieb der behaupteten Geschäfte nicht möglich.

Stellungnahme zu Punkt 2b des Vorhaltes in der Vorhaltsbeantwortung: Die Beschreibung der Geschäftstätigkeit der CAL sei korrekt gewesen und sei auch jetzt korrekt. Wie schon bei der BP dargelegt, handle es sich um eine Projektgesellschaft, die Vorbereitungshandlungen zur Entwicklung und Vermarktung eines elektronischen Marktplatzes durchführe. Die Tätigkeiten umfassten nicht nur aber auch die Abklärungen von Lizenzierungserfordernissen, Auswahl einer Juristktion mit vorteilhaften Rahmenbedingungen für einen Wertpapierhandel bzw. Vermittlungslizenzen, Entwicklung der Software, Aufbau und Gewinnung von professionellen Benützern bzw. Partnern, Gewinnung eines operativen Managements, dass das für die Lizenzierung notwendige Fachwissen und Erfahrung mitbringe etc. Als Ergebnis dieser Vorbereitungshandlungen, die naturgemäß keinen Kundenkontakt erfordern würde und außerdem von möglichen Konkurrenten geheim gehalten werden müsse, sei für die Abwicklung der operativen Geschäftstätigkeit Anfang 2003 eine Tochtergesellschaft CAL

Docklands Ltd. mit Sitz im Dublin gegründet worden. Als Geschäftsführer hätten Herr JP (JP) und GC gewonnen werden können, welche extensive Erfahrungen im relevanten Geschäftsfeld aufweisen könnten. Herr JP sei vorher leitender Manager von JMH Financial Services Ltd., ein Mitglied der H Group of Companies – der größten nicht börsennotierten Gesellschaft der USA (Hinweis auf www.h.com) tätig gewesen. Diese Tochtergesellschaft der CAL habe die Aufgabe, operative Geschäftspläne und sonstige Voraussetzungen zur Erlangung einer Lizenz der Finanzaufsichtsbehörde vorzubereiten.

Unter anderem sei dieses Projekt Teil eines Planes gewesen, einen Markt für den (zusammen mit der P-Group) geplanten Mezzaninkapitalfond zur Verfügung zu stellen (Hinweis auf www.xxx-xxx.de) zu diesem Zeitpunkt sei auch eine österreichische Fondstruktur geplant gewesen. Entsprechende Projektgesellschaften wie M GmbH & Co Genussrechte KG, Linz seien gegründet worden. Die damals viel versprechend scheinenden Projekte hätten aber aufgrund der geänderten Rahmenbedingungen der Finanzmärkte zu einem späteren Zeitpunkt abgebrochen werden müssen.

Punkt 2c des Vorhaltes:

Nach dem im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung befindlichen Unterlagen habe die TVG (im folgenden kurz TVG) am 14.12.1998 an die DP-PS 500.000,00 DM aus dem Titel "Anleihe" bzw. "Darlehen" bezahlt. Die TVG (Anmerkung: gemeint ist die DP-PS und nicht die TVG !) habe ihrerseits am 16.12.1998 an die CAL 500.000,00 DM (+ Spesen in Höhe von 272,74 DM aus dem Titel "loan note to CAL-E" – über die GWL-IOM, Isle of Man – gezahlt; offenbar sei diese Überweisung auf Grundlage der Vereinbarung vom 16.12.1998 über die Ausgabe einer "Uncensored Loan Stock 1998/2008" mit einem vereinbarten Zinssatz von 8 % p.a. erfolgt. Aufgrund des Vertrages vom 18.12.1998 habe die CAL am 21.12.1998, 500.000,00 DM an die Bw. aus dem Titel der strittigen GSV bezahlt und diese habe denselben Betrag am 23.12.1998 an die WTG weitergezahlt, die ihn wiederum in Erfüllung des Beraterrahmenvertrages (BRV) an DP, München, weiter gezahlt habe.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde müsse davon ausgegangen werden, dass KPK als Geschäftsführer sowohl der WHG als auch der WTG und als Mitglied des Vorstandes der DP-PS so wie als Gesellschafter der als "secretary" der CAL fungierenden GW-L-BS, von den angeführten Zahlungsflüssen zumindest Kenntnis gehabt habe. Viel näher liegender und für die Bw. und die WTG wirtschaftlich wesentlich vorteilhafter wäre es gewesen, wenn die DP-PS die benötigte Summe von 500.000,00 DM der WHG oder WTG direkt zur Verfügung gestellt hätte (etwa in Form eines Darlehens zu den selben Bedingungen, wie sie zwischen der DP-PS und der CAL vereinbart wurden – 8 % p.a. anstatt der Verpflichtung, in Erfüllung der GSV rund 96 % des jeweiligen Jahresgewinnes als Verzinsung für die GSV zu leisten). Nach Ansicht der Berufungsbehörde sei die geschilderte Vorgangsweise bei Aufbringung des benötigten

Kapitals von 500.000,00 DM nur mit der dabei erzielten Steuerersparnis (im Wege der Absetzung der an die CAL geleisteten – überhöhten – Zinsen) zu erklären.

Was waren die wirtschaftlichen (außersteuerlichen) Gründe für die dargestellte Vorgangsweise bei der Kapitalsaufbringung?

Antwort auf die Frage 2c in der Vorhaltsbeantwortung:

Die wirtschaftlichen Gründe seien darin gelegen, dass die Bw. zum damaligen Zeitpunkt keine Möglichkeit gehabt habe, die fehlenden 3,5 Millionen ATS/ ca. 500.000,00 DM für die Rahmenvereinbarung mit der Kanzlei DP, München, ohne weitere Sicherheiten aufzubringen.

Die Darstellung wonach über 90 % des Gewinnanteiles der WTG an die CAL im Wege der gewinnabhängigen Zinsen ausbezahlt worden seien, entspreche nicht dem tatsächlichen wirtschaftlichen Ergebnis der Gesellschaft. Die übermittelten Auszüge aus den Arbeitspapieren der Betriebsprüfung würden teilweise nicht den verbuchten Umsätzen entsprechen, des Weiteren komme es zu einer irreführenden Darstellung der Ergebnisse. Beiliegend werde daher eine überarbeitete Darstellung der aus diesem Geschäftsfall erzielten Umsätze der WTG übermittelt. Darin seien die tatsächlich erzielten Gesamtumsätze, die richtigerweise auch die Bestandsveränderungen umfassen würden, berücksichtigt. Ferner werde bei der Berechnung der BP übersehen, dass aufgrund des BRV im Rahmen der Gewinnermittlung auch Subhonorare an die K-KEG (im Folgenden kurz: K - KEG) in der Folge WCG, zu berücksichtigen seien, die das wirtschaftliche Ergebnis zugunsten der Mandantin bzw. der assoziierten Unternehmen verbessere. So komme es zum Beispiel durch die laut Betriebsprüfung im Vergleich der Erlöse DP 1999 – 2001 von 6,4 Millionen ATS mit den Zinsen an die CAL im selben Zeitraum in Höhe von 7,3 Millionen ATS zu einem unkorrekten und tendenziösen Ergebnis.

Die korrekten Zahlen seien:

Erlöse DP 1998/2001: 9,2 Millionen ATS

Gewinnanteil WHG von der WTG: 12,3 Millionen ATS

Zinsaufwand CAL 1998/2001: 7,2 Millionen ATS

Die Subhonorare der K – KEG, WCG, würden im gleichen Zeitraum 1,7 Millionen ATS betragen

Die im Vorhalt angeführte 96%-ige Verzinsung des Jahresgewinnes sei wirtschaftlich nicht nachvollziehbar. Eine überschlägige Betrachtung der Folgejahre (2002 – 2007) ergebe in

Summe:

Erlöse DP 662.000,00 €

Subhonorare von 75.000,00 €

Gewinnanteil WHG von WTG 602.000,00 €

und Zinsaufwand CAL von 68.000,00 €

Somit sei das insgesamt positive Ergebnis aus Sicht der Mandantin ersichtlich. Außerdem

hätten auch für verbundene Unternehmen zusätzliche Aufträge gewonnen werden können. Darüber hinaus hätte die von der Berufungsbehörde im nachhinein (10 Jahre nach Abschluss des Geschäftes) hypothetisch vorgeschlagene Darlehensgewährung durch die DP–PS ebenfalls hypothetisch betrachtet zu keiner Änderung des steuerlichen Ergebnisses geführt, weil sich an der Berechnung und Zahlung der gewinnabhängigen Zinsen keine Änderung ergeben hätte.

Punkt 3 des Vorhaltes:

Vorzeitige Zinszahlung an die CAL und Berechnung der Zinsen

a) Nach den Unterlagen der Betriebsprüfung stehe der Zinsakontozahlung vom 05.01.1999 (nur 15 Tage nach Auszahlung der Anleihe an die Bw.) in Höhe von 2.743.856,00 ATS in zeitlichen und betraglichen Zusammenhang mit Honorareinnahmen (der WTG) aus dem BRV mit DP (Überweisung von 406.404,00 DM von DP an die WTG am 31.12.1998: "Honorarnote 1998";

Zinsertrag "partiarisches Darlehen" von 400.000,00 DM (2.825.360,00 ATS) bei der Bw. am 30.12.1998 aus der Unterbeteiligung an der WTG)

und "Zinsaufwand CAL" von 2.743.856,52 ATS am 05.01.1999 bei der Bw.

Nach der zu Grunde liegenden Vereinbarung über die Ausgabe der "Loan Note" wäre zu diesem Zeitpunkt (lediglich 15 Tage nach Auszahlung des Kapitals durch die CAL) noch keine Zinszahlung fällig gewesen (nach der Vereinbarung über die GSV seien Zinsen erst nach Ablauf des Geschäftsjahres und Feststellung des Jahresergebnisses, spätestens neun Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres zu zahlen). Es wäre daher nahe liegend gewesen, die hohe Belastung durch die GSV durch eine vorzeitige Kapitalstilgung (die nach der vertraglichen Vereinbarung jederzeit möglich gewesen wäre) – etwa in Höhe der 05.01.1999 vorzeitig geleisteten Zinszahlung von rund 2,74 Millionen ATS – zu mindern. Die angebliche mündliche Vereinbarung über die vorzeitige Zinszahlung sei vor diesem Hintergrund nicht glaubhaft, zumal darüber keine Nachweise vorgelegt seien.

Was war genauer Grund für die vorzeitige Zinszahlung?

Ersucht wird um Vorlage geeigneter Nachweise über die diesbezügliche Vereinbarung (Protokolle über Besprechungen, Aktenvermerke und dergleichen).

Beantwortung des Punktes 3a in der Vorhaltsbeantwortung:

Hier sei darauf hinzuweisen, dass es im Fall einer vorzeitigen Kapitalrückzahlung, die nicht erfolgt sei, bei Berechnung der gewinnabhängigen Zinsen erst im folgenden Geschäftsjahr zu einer Reduktion des Zinsaufwandes gekommen wäre. Es hätte daher am Ergebnis des Jahres 1999 nichts geändert.

Punkt 3b des Vorhaltes:

Falls die angeführte vorzeitige Zahlung von Zinsen am 05.01.1999 als "angemessene Akontozahlung auf Basis von Zwischenergebnissen" laut Vertrag über die GSV zu betrachten

gewesen sein sollte, werde um Vorlage des dieser Berechnung zu Grunde gelegten Zwischen-
ergebnisses ersucht. Falls dies nicht zutrefte werde um Bekanntgabe der sonstigen Art der
Berechnung dieser Zahlung und deren exakte Berechnungsgrundlage ersucht.

Vorhaltsbeantwortung zu 3b des Vorhaltes:

Die Höhe der Akontozahlung sei aufgrund einer Ergebnisabschätzung gemäß Saldenliste
ermittelt worden. Eine weitere Überlegung sei vermutlich gewesen, die erforderliche Liquidität
für die Zinszahlung sicher zu stellen.

Punkt 3c des Vorhaltes:

Nach dem der GSV zu Grunde liegenden Vertrag habe die Bw. für den Zeitraum vom Beginn
des Wirtschaftsjahres 1998/1999 (7/98) bis zur Auszahlung des Kapitals (am 21.12.1998) eine
Zinsgutschrift in Höhe von 5 % des Kapitals erhalten, welche laut Zinsabrechnung
27.500,00 ATS betragen habe. Andererseits habe die Bw. für das Wirtschaftsjahr 1998/1999
(7/98 – 6/99) Zinsen auf Basis des gesamten Gewinnes dieses Wirtschaftsjahres bezahlt,
obwohl die Auszahlung des Anleihebetrages erst Ende 1998 – also rund ein halbes Jahr nach
Beginn dieses Wirtschaftsjahres – erfolgt sei. Nach Ansicht der Berufungsbehörde sei es
wesentlich nahe liegender und wirtschaftlich angemessener gewesen, die Zinsen auf Basis des
anteiligen Gewinnes des Wirtschaftsjahres 1998/1999 zu berechnen, der im Zeitraum
zwischen der Auszahlung der Anleihe (am 21.12.1998) und dem Ende dieses
Wirtschaftsjahres (30.06.1999) erzielt wurde und dafür auf eine Zinsengutschrift für die
"verspätete Auszahlung" zu verzichten.

Stellungnahme in der Vorhaltsbeantwortung zu Punkt 3c des Vorhaltes:

Seitens der CAL seien im Gegenzug dafür gelegentlich verzögerte Zahlungen der Zinsen
gestattet worden.

Punkt 4 des Vorhaltes:

a) Ersucht werde um Vorlage folgender Unterlagen/Nachweise:

Ansässigkeitsbescheinigung der britischen Steuerbehörden betreffend die CAL im Sinne des
Artikel 4 Abs. 1 des DBA Großbritannien und Nordirland.

Vorhaltsbeantwortung zu Punkt 4a des Vorhaltes:

In der Beilage werde eine Kopie der Bescheinigung vom 16.07.2004 vorgelegt, die im Original
der Betriebsprüfung übergeben worden sei. Die Bw. habe die CAL ersucht eine weitere
Bestätigung zu besorgen, welche nach Erhalt weiter geleitet werde.

Punkt 4b des Vorhaltes:

Ersucht wird um Vorlag (von Kopien) der gegenüber den britischen Steuerbehörden für die
berufungsgegenständlichen Jahre 1999 – 2002 abgegebenen Körperschaftssteuererklärungen
und der Beilagen dazu.

Vorhaltsbeantwortung zu Punkt 4b des Vorhaltes:

KöSt Erklärungen 1999 – 2002 folgen per getrennter Post.

Punkt 4c des Vorhaltes:

Vorlage der für den Streitzeitraum ergangenen britischen Körperschaftssteuerbescheide der CAL (in Kopie).

Vorhaltsbeantwortung zu Punkt 4c des Vorhaltes: Britische Körperschaftssteuerbescheide der CAL folgen per getrennter Post.

Es werde darauf hingewiesen, dass es inzwischen zu einer Veränderung der Eigentumsverhältnisse und des Managements gekommen sei und daher die Beschaffung von Unterlagen von deren Goodwill abhängig sei.

Punkt I.5 des Vorhaltes: Steuerliche Erfassung der an die CAL gezahlten Zinsen

a) Nach den Angaben während der Betriebsprüfung und in der Berufungsergänzung vom 08.03.2006 seien die von der Berufungswerberin an die CAL gezahlten Zinsen für die strittige GSV einerseits bei der CAL steuerlich erfasst worden und seien andererseits ins Form von Zinserträgen direkt oder indirekt in Form von Dividenden in die steuerliche Bemessungsgrundlage der DP–PS eingeflossen. Mit welchen Beträgen sind die aus den strittigen Zinszahlungen im Streitzeitraum stammenden Erträge bei der CAL in deren Rechenwerk als Erträge enthalten und mit welchen Beträgen sind sie in deren steuerlichen Bemessungsgrundlage eingeflossen (Betragsangaben aufgegliedert nach Wirtschaftsjahren)?

Vorhaltsbeantwortung zu Punkt I.5a des Vorhaltes:

Nach Wissen der Bw. seien sämtliche Geschäftsvorgänge in den Steuererklärungen der CAL erfasst worden, dies beinhalte auch die von der Bw. gezahlten Zinsen. Allfällige Dividenden und Zinsen, die an die DP-PS bezahlt worden seien, seien ebenso bei der Buchhaltung und in der Folge auch bei den Steuererklärungen erfasst. Aufgrund der hauptsächlichen Tätigkeiten der CAL (Entwicklung elektronischer Marktplatz) und der damit verbundenen Aufwendungen könne natürlich kein unmittelbarer Zusammenhang mit den Zinserträgen bzw. Zinsaufwendungen der CAL bestehen.

Punkt I.5b des Vorhaltes:

Wie hoch waren die von der CAL an die DP–PS im Zeitraum gezahlten Dividenden einerseits und Zinsen andererseits (Aufgliederung nach Zinsen und Dividenden und Wirtschaftsjahren)?

Antwort der bw. auf Punkt I 5 b:

Dazu werde auf die angeschlossene Beilage verwiesen

Punkt II des Vorhaltes: Fragen betreffend den Beraterrahmenvertrag mit DP und die Unterbeteiligung der Bw. an der WTG.

Punkt II.1: Vorverlegung der Fälligkeit der letzten Darlehenstranche:

Nach Feststellung der BP sei die Fälligkeit der Zahlung der letzten Tranche des Darlehens an DP in Höhe von 3,5 Millionen ATS aufgrund einer mündlichen Vereinbarung um rund ein

halbes Jahr vorverlegt worden (Fälligkeit laut Vertrag 30.06.1999 tatsächliche Zahlung 23.12.1998). Begründet worden sei dies damit, dass die erste Teilzahlung für das vereinbarte Darlehen mit DP in Höhe von 7,0 Millionen ATS verspätet geleistet worden sei. Aus der Zinsabrechnung mit DP (verrechnet mit Honorar mit 25.09.1998) gehe jedoch laut Betriebsprüfung hervor, dass die WTG für die verspätete Zahlung der ersten Darlehenstranche mit Zinsen belastet worden sei. Für die vorzeitige Zahlung vom 500.000,00 DM seien hingegen Zinsen in Höhe von 18.180,00 DM gutgeschrieben worden (was einer rund 7%-igen Verzinsung entspreche). Aufgrund dieses Geschehnisablaufes erscheine die Begründung für die Vorverlegung der Fälligkeit der Zahlung von 500.000,00 DM nicht nachvollziehbar.

Was war der tatsächliche Grund für die vorzeitige Zahlung der letzten Darlehensteilzahlung? Ersucht wird um Vorlage entsprechender Nachweise (Gesprächsprotokolle, Notizen, Aktenvermerke und dergleichen über die zu Grunde liegende Vereinbarung).

Vorhaltsbeantwortung zu Punkt II. 1 des Vorhaltes:

Die Vorverlegung der Fälligkeit der letzten Darlehenstranche sei aufgrund der verspäteten Zahlung der ersten Tranche (um 261 Tage) und der zweiten Tranche (Verspätung 82 Tage) erfolgt.

Punkt II.2 des Vorhaltes: Wirtschaftliche Auswirkungen der Unterbeteiligung.

Die Vereinbarung zwischen der WTG und der WHG über die Unterbeteiligung führe nach Ansicht der Berufungsbehörde im Zusammenhang mit der strittigen GSV (gezeichnet von der CAL) zu einem den tatsächlichen wirtschaftlichen Geschehnisse nicht entsprechenden völlig fremdunüblichen Ergebnis:

Durch diese Vereinbarung sei bewirkt worden, dass in Folge des exorbitant hohen Zinsaufwandes aufgrund der GSV (Zinszahlungen an die CAL) nicht nur beinahe gesamten Erträge aus dem BRV, sondern auch ein Großteil der Gewinne aus der sonstigen Tätigkeit der WTG an die WHG abfließen, welche nicht aus Umsätzen aus dem BRV stammten. Dazu werde auf eine in Kopie befindliche Beilage einer von der Betriebsprüfung vorgenommenen Zusammenstellung der wirtschaftlichen Auswirkungen des BRV bei der WTG und der WHG hingewiesen. Aus diesen Zahlen gehe zusammengefasst hervor, dass sich der Anteil der Umsätze aus dem BRV mit DP bei der WTG zwischen rund 10 % 1998 und 1999 (bzw. rund 28 %) 2000 (und rund 30 %) 2001 bewege. Die WTG sei andererseits aufgrund der Vereinbarung mit der WHG verpflichtet, 17.500/18.250 (rund 95,9 %) ihres jeweiligen Jahresgewinnes an die WHG abzuführen. Die Vereinbarung hinsichtlich der Unterbeteiligung der WHG (als Gegenleistung für die zur Verfügungstellung von 17,5 Millionen, welche die WTG aufgrund des mit DP geschlossenen BRV diesem als zinsenloses Darlehen zur Verfügung gestellt habe) hätten daher zum wirtschaftlichen Ergebnis geführt, dass auch beinahe der gesamte Gewinn der WTG, der nicht aus den Umsätzen aufgrund des BRV stamme, an die WHG abzuführen

gewesen sei.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde weiche eine solche Vereinbarung völlig von den üblichen Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens ab, sei daher überaus ungewöhnlich und wäre zwischen einander fremd gegenüberstehenden Parteien nicht in dieser Weise abgeschlossen worden. Eine nachvollziehbare Begründung für diese Vorgangsweise könne nur darin erblickt werden, dass dadurch die bei der WTG erzielten Gewinne auf einen Bruchteil vermindert werden sollten und die durch die Gewinnabfuhr bei der WHG entstandenen Gewinne wiederum durch überhöhte Zinszahlungen an die CAL der Besteuerung in Österreich entzogen werden sollten. Es bestehe daher die begründete Vermutung, dass die als überhöhte Zinsen an die CAL geflossenen Beträge aufgrund von bisher nicht offen gelegten (Treuhand-) Verträgen/Vereinbarungen an die WTG, die Bw., deren Gesellschafter und/oder an diese nahe stehenden Personen bzw. von diesen beherrschte Gesellschaften in Form von Geld oder geldwerten Vorteilen zurückgeflossen sind.

Es wird daher ersucht bekannt zu geben ob derartige (Treuhand-) Verträge/Vereinbarungen existierten und allenfalls um deren Vorlage ersucht.

Vorhaltsbeantwortung zu Punkt II. 2. des Vorhaltes:

Zu den wirtschaftlichen Auswirkungen der Unterbeteiligung werde ergänzt:

- a) Die in der Beilage zum Vorhalt von der BP angeführten Zahlen würden zum Teil nicht zutreffen und seien irreführend dargestellt. Im Zeitraum 1998 – 2001 hätten die Erlöse DP die Zinszahlungen an die CAL um ca. 2 Millionen ATS überstiegen. Außerdem seien in diesem Ergebnis Subhonorare an die K – KEG bzw. die WCG in Höhe von 1,6 Millionen ATS im gleichen Zeitraum nicht berücksichtigt.
- b) Bei Betrachtung des Zeitraumes 2002 – 2007 verbessere sich das Ergebnis der Bw. weiter. Erlösen aus DP von 662.000,00 € stünden Zinsaufwendungen an die CAL von 68.000,00 € gegenüber; die Subhonorare hätten 75.000,00 € betragen, das Mehrergebnis somit immerhin 594.000,00 €. Das Ergebnis werde sich in Zukunft weiter verbessern, weil der BRV nochmals bis 31.12.2009 verlängert worden sei.
- c) Bei der Darstellung der Betriebsprüfung sei außerdem die mögliche Wertsteigerung der als Sicherheit für das Darlehen der WTG an die Kanzlei DP gewährten Darlehen nicht berücksichtigt worden. Wie bereits gegenüber der Betriebsprüfung dargelegt worden sei, wäre diese Konstruktion deswegen notwendig gewesen, weil eine direkte Beteiligung an einer deutschen Steuerberatungskanzlei zumindest zum damaligen Zeitpunkt aus berufsrechtlichen Gründen nicht möglich gewesen sei.
- d) Die seitens der Betriebsprüfung geäußerte Unterstellung, das es an Gesellschafter oder diesen nahe stehende Personen bzw. Gesellschaften Rückflüsse gegeben hätte, werde zurückgewiesen. Diese Behauptung sei auch in der Schlussbesprechung nicht vorgebracht

worden. Einziger strittiger Punkt des BP Berichtes sei die Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO hinsichtlich des wirtschaftlichen Letztbegünstigten der CAL gewesen. Diese Offenlegung sei nach Genehmigung des Mandanten DP-PS mit Schreiben vom 08.03.2006 vollinhaltlich nachgekommen worden. Es sei zwar richtig, dass aufgrund eines Mandatsverhältnisses und der Funktion als Stiftungsvorstand ein gewisses Naheverhältnis zur Privatstiftung bestehe, wie jedoch aus der Stiftungsurkunde und Zusatzurkunde hervorgehe, sei keiner der Gesellschafter der Bw. noch KPK selbst Begünstigter oder in sonstiger Weise Nutznießer dieser Stiftung. Eine bei der DP-PS stattgefundene Betriebsprüfung habe diesbezüglich keine abgabenrelevanten Feststellungen getroffen.

e) Die von der Behörde unterstellten (Treuhand-) Verträge/Vereinbarungen würden nicht existieren.

In einer weiteren Eingabe vom 03.06.2008 der steuerlichen Vertretung der Bw. wurde im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Beiliegend werde die mit der ursprünglichen Vorhaltsbeantwortung irrtümlich nicht mitgesendete Aufstellung der von der DP-PS vereinnahmten Zinsen aus Anleihe und Verrechnungskonto CAL, sowie Dividende CAL für den Zeitraum bis 31.12.2002 vorgelegt. Zu beachten sei, dass auch nach diesem Zeitraum Zinsen und Dividenden ausgeschüttet worden seien, so sei zum Beispiel per 30.06.2006 eine Dividende vom GBP 117.000,00 (ca. 175.000,00 €) erfolgt.

Aus der erwähnten Beilage zur Eingabe vom 03.06.2008 geht Folgendes hervor:

Die DP-PS hat laut deren Finanzbuchhaltung folgende Erträge aus der CAL vereinnahmt.

1) Zinserträge

31.12.1998 Zinsen aus WP 1998	7.184,80 ATS
31.12.1999 Zinsen aus WP 1999	211.677,00 ATS
31.12.2000 Zinsen aus WP 2000	228.794,00 ATS
31.12.2001 Zinsen aus WP 2001	252.548,00 ATS
	700.203,80 ATS
Das sind	50.885,80 €
31.12.2002 Zinseszins	1.937,80 €
31.12.2002 Zinsen aus WP 2002	14.701,40 €
	67.525,00 €

2) Zinserträge CAL Verrechnungskonto:

31.12.1999 Zinsenverrechnungskonto	35.110,00 ATS
31.12.2000 Zinsenverrechnungskonto	9.324,00 ATS
	44.434,00 ATS
Das sind	3.229,15 €
3) Erträge aus Dividenden CAL: 05.07.2002 Dividende	1.413,98 €
4) Zinserträge PHL: 31.12.1999 sonstige Zinsen 31.12.2000 sonstige Zinsen 31.12.2001 sonstige Zinsen	2.102,00 ATS 50.677,00 ATS 56.456,00 ATS
	109.235,00 ATS
Das sind	7.938,42 €
31.12.2002 sonstige Zinsen 31.12.2002 Darlehenszinsen	605,30 € 3.514,50 €
	12.058,22 €

Aus dem Arbeitsbogen über die Außenprüfung gehen unter anderem folgende Umstände hervor:

Anlässlich einer Besprechung der Betriebsprüferin mit Herrn KPK am 06.11.2003 tätigte dieser folgende Aussagen:

Auf die Frage warum der Kredit (Anmerkung: gemeint sind die Kredite bzw. die Gewinnschuldverschreibung zur Finanzierung des zinsenlosen Darlehens an DP) über die Holding zwischengebucht wurde antwortete Herr KPK: "Aus Veröffentlichungsgründen; die Treuhand muss den Abschluss veröffentlichen, Verbindlichkeiten in der Treuhand: aus verbunden Unternehmen; besichert mit einem Wertpapierdepot der DP-PS"

Frage der Betriebsprüferin (im folgenden kurz BP): "Wie sind Sie zu dieser schottischen Firma (der CAL) gekommen?"

Antwort: "Ich kenne die Leute dort seit einiger Zeit."

Frage der BP: "Mit wem schlossen Sie diesen Vertrag ab?"

Antwort: "Ich glaube zum damaligen Zeitpunkt war es ein Herr JC."

Frage der BP: "Wo wurde der Kreditvertrag gemacht?"

Antwort: "Der Kreditvertrag wurde hier geschrieben – in Linz;"

Frage der BP: "Wem gehört die CAL, wer steckt dahinter?"

Antwort: "C" (C)

Auf die Frage der BP, ob es sich um einen ungünstigen Vertrag gehandelt habe, zumal der Kreditbetrag erst am 30.06.2000 fällig gewesen sei und die ersten Zinsen bereits Mitte 1999 immerhin 4/5 des Kreditbetrages ausgemacht hätten antwortete Herr KPK wie folgt: "Ja, der Kredit war sehr ungünstig, allerdings wollte mir mangels Sicherheiten keine Bank Geld geben."

Frage der BP: "Warum nimmt DP einen Kredit (bei der WHG bzw. der WTG) auf?"

Antwort: "Der Auftraggeber von DP, die Ta-Gruppe, forderte von Herrn DP die Sicherheit, dass er für den Fall seines Ausscheidens bzw. eines Unfalles, einen Vertreter für diese Tätigkeit hat, daher trat DP an mich heran, ob ich ihn dabei unterstützen könnte. Die geplante Beteiligung hat nicht funktioniert, daher sind wir zu diesem Modell gekommen."

Frage der BP: "Was macht die CAL eigentlich?"

Antwort: "Aufbau eines elektronischen Marktplatzes für Beteiligungen."

Frage der BP: "Waren Sie in den Räumlichkeiten der CAL, gibt es dort Angestellte?"

Antwort: "Keine Angestellten, keine Offshore Gesellschaft, ich war teilweise im Büro von Herrn C, in Douglas, Isle of Man, teilweise auch in London."

Frage der BP: "Wurde zurückgezahlt?"

Antwort: "Teilweise wurde rückbezahlt."

Frage der BP: "Wo haben Sie den Vertrag unterzeichnet?"

Antwort: "Muss ich nachschauen, dass weiß ich nicht mehr."

Frage der BP: "Mit wem wurden die Bedingungen ausgehandelt?"

Antwort: "Mit Herrn JC, später war es Herr W (im Folgenden kurz: W) bzw. V (im Folgenden kurz: V)."

Frage der BP: "Hat Herr DP etwas mit der CAL zu tun?"

Antwort: "Weiß ich nicht, soweit ich weiß, ist die österreichische Privatstiftung an der CAL beteiligt."

Frage: "Ist das Geld von der DP–PS zur CAL und dann retour an die Treuhand geflossen?"

Antwort: "Muss ich nachschauen."

Auf die Frage ob zwischenzeitig getilgt worden sei bzw. ob es einen Vertrag über die Sicherstellung der Kredite und die Avalprovision gäbe antwortete KPK, dass er dies nicht wisse er werde nachschauen und die Unterlagen nachbringen.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Außenprüfung gab die Bw. am 19.12.2003 unter anderem Folgendes bekannt:

Die CAL beschäftigt sich mit der Vermittlung, dem Handel und der Verwaltung von corporate bonds, convertibles, profit sharing loans und commercial papers. Der Verwaltungssitz der

Gesellschaft ist GH-IOM, Isle of Man. Die Versteuerung der Einkünfte der Gesellschaft erfolgt gemäß Doppelbesteuerungsabkommen Isle of Man – UK in Großbritannien. Die Gesellschaft wird unter der Steuernummer geführt. Das zuständige Finanzamt ist Inland Revenue, Elgin House, Edinburgh....

In Beantwortung eines Fragenkataloges der BP gab der steuerliche Vertreter der Bw. mit Eingabe vom 30.04.2004 unter anderem Folgendes bekannt:

Auf die Frage wie bzw. durch wen der Kontakt zur Firma CAL zu Stande gekommen sei wurde bekannt gegeben, dass beide Direktoren der Gesellschaft aus anderen Geschäftsverbindungen seit Jahren bekannt gewesen seien. Dies sei auch der Grund für die Gewährung der Finanzierung gewesen.

Das Ersuchen der BP um Vorlage des gesamten diesbezüglichen Schriftverkehrs wurde nicht beantwortet.

Die Vertragsverhandlungen mit der CAL seien von ihm persönlich (KPK) geführt worden. Eines der Büros der CAL sei damals in RH ... Douglas Isle of Man gewesen. Die CAL sei durch ihre Direktoren JC und BG vertreten gewesen. Es habe laufende Kontakte mit den Direktoren und Mitarbeitern der Gesellschaft gegeben und solche Kontakte gebe es weiterhin. Das Ersuchen der BP um Vorlage von Unterlagen über derartige Kontakte wurde damit beantwortet, dass diese Frage für den Sachverhalt nicht relevant sei.

Die Frage, ob sich die Bw. abgesichert habe, dass die CAL tatsächlich das Geld zur Verfügung stellen könne und das Ersuchen um Vorlage von Prospektunterlagen betreffend die CAL wurde damit beantwortet dass diese Fragestellung unverständlich und für den Sachverhalt nicht relevant sei. Aus den Unterlagen gehe hervor, dass die Finanzierung tatsächlich durchgeführt worden sei.

Der Vertrag über die Anleihe sei durch die Bw. in Absprache mit der CAL erstellt worden.

Auf den Hinweis, dass der Vertrag über die Ausgabe der Anleihe von der CAL nicht unterschrieben sei und die Frage, wie die bevollmächtigten Personen der CAL ihre Zustimmung zu den Bedingungen dieses Vertrages dokumentiert hätten wurde geantwortet, dass die angegebene Anleihe ein Realkontrakt sei, der durch Überweisung des Anleihebetrages zu Stande komme. Der Vertrag sei in Linz unterfertigt worden und die CAL habe das Originalzertifikat erhalten, die Bw. habe eine Kopie erhalten.

Auf die Frage nach den Gesellschaftern bzw. sonstigen Beteiligten der CAL verwies die Bw. auf den Handelsregistrauszug, im Übrigen sei diese Frage für den Sachverhalt nicht relevant.

Auf die Frage ob es eine Verbindung der CAL mit der DP-PS gäbe verwies die Bw. auf die Schweigepflicht gemäß WTBG.

Auf die Frage, auf wessen Wunsch die vorgezogene erste Akontozahlung am 15.01.1999 (14 Tage nach Kreditauszahlung) geleistet worden sei und wer der Ansprechpartner der CAL

für diese Zahlung gewesen sei gab die Bw. bekannt, dass diese Zahlung mit den Direktoren der CAL vereinbart worden sei und die diesbezügliche Bankverbindung von ihnen im Zuge eines persönlichen Gespräches bekannt gegeben worden sei.

Auslegungsdifferenzen in Verbindung mit dem Anleihevertrag habe es bisher nicht gegeben, die Bilanzergebnisse der Bw. und die Berechnung der Zinsen sei immer anlässlich von persönlichen Besuchen entweder der Direktoren oder mit von diesen genannten Mitarbeitern besprochen worden.

Auf die Frage nach dem Grund für die verfrühte Zahlung der letzten Darlehenstranche an DP (Zahlungstermin laut BRV 30.06.1999, tatsächliche Zahlung 30.12.1998) verwies die Bw. auf die Besprechung vom 06.11.2003 und auf die Eingabe vom 19.12.2003.

Aus dem zwischen DP und der WTG abgeschlossenen BRV vom 15.12.1997 geht die Verpflichtung der WTG hervor, den Auftraggeber (DP) durch Gewährung eines zinsenlosen Darlehens zu unterstützen (§ 6 dieses Vertrages). Im Einzelnen wird in dieser Regelung u.a. festgelegt: Dieses Darlehen kann abgerufen werden in vier Tranchen und zwar

bis 31.12.1997, 1 Million DM

bis 30.06.1998, 500.000,00 DM

bis 31.12.1998, 500.000,00 DM

bis 30.06.1999, 500.000,00 DM.

Die Darlehenslaufzeit entspricht jener des Beratungsrahmenvertrages (fünf Jahre mit der Möglichkeit der Verlängerung).

Gegenstand dieses BRV ist die Verpflichtung der WTG, den Auftraggeber (DP) bei der Durchführung von Steuerberatungsaufträgen für Fondsgesellschaften zu unterstützen, wobei diese Aufgaben sowie die Art von deren Durchführung im § 1 des BRV näher umschrieben sind. Die Vertragslaufzeit beträgt fünf Jahre beginnend ab Jänner 1998 und ist verlängerbar. Als Honorar für diese Leistungen ist ein Festhonorar von monatlich 10.000,00 DM und ein Zeithonorar für bestimmte umschriebene Aufgaben mit fixen Tagessätzen vereinbart.

Im Vertrag vom 20.06.1998 abgeschlossen zwischen der WTG und der WHG verpflichtet sich die WHG 17,5 Millionen ATS an Kapital bar einzubringen und die WTG gewährt im Gegenzug dafür der WHG eine Unterbeteiligung im Verhältnis zum Kapitaleinsatz nach folgenden Bedingungen:

Die erfolgsabhängigen Zinsen sind ab den am 01.07.1998 beginnenden Wirtschaftsjahr der WTG im Verhältnis des haftenden Kapitals der WTG in Höhe von 750.000,00 ATS und der Kapitaleinlage in Höhe von 17,5 Millionen ATS zu berechnen, die WHG hat daher Anspruch auf 17.500/18.250-stel Anteil des in der Handelsbilanz ausgewiesenen "ordentlichen Betriebsergebnisses" gemäß nachfolgender Definition. Der Gewinnanteil ist zahlbar nach Feststellung des Jahresergebnisses aber nicht später als 9 Monate nach Beendigung des

Wirtschaftsjahres, die WHG kann angemessen Akontozahlungen auf Basis von Zwischenergebnissen verlangen.

Gewinndefinition: Nach dem ordentlichen Betriebsergebnis laut Rechnungslegungsgesetz ausschließlich des Finanzergebnisses, außerordentlichen Ergebnissen so wie der Reservebewegungen.

Die WTG bekommt eine Zinsengutschrift von 7 % des ausstehenden Betrages falls die WHG verspätete Kapitaleinzahlungen leistet.

Aus dem im Arbeitsbogen der Außenprüfung (AP) befindlichen Ausdruck des Kontos 4069 betreffend das Wirtschaftsjahr 1998/1999 geht hervor, dass die Erlöse in diesem Wirtschaftsjahr aus dem BRV mit DP in Summe 3.543.245,73 ATS betrugen (siehe BP – ABG. II, Seite 37).

Im Arbeitsbogen der AP befinden sich zwei Kreditverträge abgeschlossen zwischen der WTG und der Raiffeisenlandesbank Oberösterreich vom 16.09.1998 über einen Abstattungskredit von je 7 Millionen ATS und Rückzahlungsterminen 15.05.2003 bzw. 15.05.2008 zu deren Sicherstellung ein im Vertrag näher bezeichnetes Wertpapierdepot als Pfand, so wie eine Forderungsabtretung vereinbart wurde.

Aus dem erwähnten Pfandvertrag abgeschlossen zwischen der DP – PS und der RLB Oberösterreich zur Sicherstellung der beiden Abstattungskredite in Höhe von jeweils 7,0 Millionen ATS geht hervor, dass der Pfandbesteller zur Sicherstellung der erwähnten Kredite die auf seinem Depot unter der näher bezeichneten Depotnummer gutgebuchten Werte verpfändet.

Aus dem Zessionsvertrag abgeschlossen zwischen der WTG und der RLB Oberösterreich geht hervor, dass zur Sicherstellung der erwähnten Abstattungskredite sämtliche dem Zedenten zustehenden gegenwärtigen und zukünftigen Forderungen aufgrund des § 6 des BRV vom 15.12.1997 bestehenden Forderungen über insgesamt 2,5 Millionen DM an den Kreditgeber abgetreten werden.

Über entsprechenden Vorhalt der AP gab die Bw. mit Eingabe vom 22.06.2004 bekannt, dass die eben erwähnten Darlehen bei der RLB Oberösterreich von der Firma WTG für die Firma WHG aufgenommen worden seien, wobei die WTG Komplementärin und damit voll haftende Gesellschafterin sei. Aufgrund der bestehenden Vollhaftung der Komplementärin stehe es dieser frei, im eigenen Namen, jedoch für Rechnung der KEG Darlehen aufzunehmen und dieser zuzuordnen. Diese Vorgangsweise sei auch gegenüber der finanzierenden Bank offen gelegt worden, Grund sei die Vermeidung des Ausweises hoher Bankverbindlichkeiten in der veröffentlichten GmbH-Bilanzen gewesen.

Aus dem Vertrag über die Ausgabe einer unbesicherten Anleihe der WHG geht unter anderem Folgendes hervor:

Die WHG begibt eine "unbesicherte Anleihe 1998/2008" über 3,5 Millionen ATS rückzahlbar bis 30.06.2008 zum Emissionspreis 3,5 Millionen ATS. Darin bestätigt die CAL der rechtmäßige Inhaber dieser unbesicherten Anleihe zu sein. Als Bedingungen wurde Folgendes vereinbart:

a) Verzinsung: Die erfolgsabhängigen Zinsen sind prozentuell vom Gewinn der WHG in Relation des eingezahlten Kapitals der WHG in Höhe von 500.000,00 ATS und der Anleihe summe in Höhe von 3,5 Millionen ATS zu berechnen. Die CAL hat somit Anspruch auf 3.500/4.000 Anteile vom Gewinn der Anleihegeberin als Zinsen für den Erwerb der Anleihe. Die gewinnabhängigen Zinsen werden zahlbar nach Feststellung des Jahresergebnisses der Gesellschaft, aber nicht später als 9 Monate nach Beendigung des Wirtschaftsjahres. CAL kann angemessene Akontozahlungen auf Basis von Zwischenergebnissen verlangen, welche die Grundlage für die Mindestverzinsung reduzieren. Überzahlungen sind mit Zinsen der Folgejahre zu verrechnen.

Die Mindestzinsen von 5 % p.a. des Nominalkapitals sind von Datum des Erhaltes der Mittel bis zum 30.06.1999 zu berechnen, in der Folge berechnet sich diese Mindestverzinsung vom 01.07. bis zum 30.06. des Folgejahres und ist 15 Tage nach Ende des Wirtschaftsjahres fällig. Die Mindestverzinsung ist unabhängig vom Ergebnis der WHG fällig, ist aber als Akonto für die gewinnabhängigen Zinsen des Wirtschaftsjahres der Anleihegeberin zu behandeln. WHG bekommt eine Zinsgutschrift von 7 % p.a. von 3,5 Millionen ATS für den Zeitraum von Beginn des Wirtschaftsjahres der Anleihegeberin bis zum Zeitpunkt des Zuflusses der Mittel von CAL.

b) Gewinn: Der Gewinn wird definiert als Gewinn nach dem ordentlichen Betriebsergebnis laut Rechnungslegungsgesetz einschließlich des Finanzergebnisses ohne Berücksichtigung der Verzinsung der Gewinnschuldverschreibung, ohne dem außerordentlichen Ergebnis und den Rücklagenbewegungen.

c) Rückzahlung: die Anleihe ist zum Nennwert am 30.06.2008 zurückzuzahlen, die Anleihegeberin hat das Recht auf vorzeitige vollständige oder teilweise Rückzahlung. In einem solchen Fall ändert sich die Grundlage für die Berechnung der Zinsen ab Anfang des nächsten Wirtschaftsjahres entsprechend.

Als Kontrollrechte wurden das Recht auf Erhalt der Bilanz innerhalb von neun Monaten nach Ende des Bilanzstichtages und auf Kontrolle der Berechnung der Zinsen für die CAL vereinbart.

Unterfertigt wurde die Vereinbarung am 18.12.1999, die CAL erhielt das Original, die WHG eine Kopie dieser Vereinbarung.

Aus den im Arbeitsbogen der AP befindlichen Zinsabrechnungen betreffend die GSV der CAL per 30.06.1999, 30.06.2000 und 30.06.2001 geht Folgendes hervor:

Die Zinsen wurden jeweils berechnet von den gemäß der GSV-Vereinbarung adaptierten Jahresergebnissen der WHG (ordentliches Betriebsergebnis nach RLG ohne außerordentliches

Ergebnis und ohne Rücklagenbewegungen sowie ohne Berücksichtigung der Verzinsung der GSV selbst) unter Anwendung eines Teilers von 3500/4000.

Dabei ergeben sich folgende Zinsbeträge:

per 30.06.1999	ATS	3.636.760,96
per 30.06.2000	ATS	3.031.715,84
per 30.06.2001	ATS	615.331,85

Aus einem (ebenfalls im AP-Arbeitsbogen befindlichen) Ausdruck des Kontos 2835 (Salzburg München Bank AG) gehen folgende Zahlungsein- und Ausgänge hervor (jeweils in ATS):

22.12.1998	CAL, funding for investment	3.503.750,00 (Soll)
22.12.1998	CAL, funding for investment	3.521.154,75 (Haben)
30.12.1998	Zinsertrag Partiar. Darlehen	2.825.360,00 (Soll)
05.01.1999	CAL	2.743.856,52 (Haben)

Auf diesem Kontoausdruck befindet sich überdies ein handschriftlicher Vermerk der Außenprüferin mit folgendem Inhalt:

"Zinsertrag wurde am 5.01.99 v.d. WTG an die WHG überwiesen (DM 400.000,--). am 31.12.98 erhielt die WTG dieses Geld von DP = Honorarnote 1998 (DM 406.404,--)"

Weiters gehen aus dem angeführten Kontoausdruck unter anderem folgende Kontobewegungen hervor:

29.12.1999	CAL, Gewinnanteil	2.462.435,39 (Haben)
29.12.1999	WTG, Gewinnanteil	2.462.435,39 (Soll)

Dazu machte die Außenprüferin folgende handschriftliche Anmerkung:

"Zahlung an CAL 29.12.99: 2.462.435,39,

Gutschrift von WTG: 29.12.99: 2.462.435,39 (WTG erhielt das Geld von DP – Honorar)."

Der erwähnte Kontoausdruck enthält u.a. folgende weitere Bewegungen:

15.01.2001	WTG, Übertrag	1.788.839,00 (Soll)
22.01.2001	Überweisung CAL	1.788.839,00 (Haben)

Die Außenprüferin machte dazu folgende handschriftliche Anmerkung:

"Zahlung von WTG an WHG; WTG erhielt dieses Geld von DP (Honorarnoten)"

Im Arbeitsbogen über die AP befinden sich die Ergebnisse diverser **Abfragen beim Kredit-schutzverband** (KSV) betreffend mehrere britische bzw. Isle of Man-Limiteds, woraus Folgendes hervorgeht:

a) GWL-IOM , RH, Douglas, Isle of Man (GWL-IOM):

Das Unternehmen ist seit 19.08.1994 eingetragen, hat ein Kapital von 10.000,00 GBP (davon ausgegeben 2.000,00 GBP),

als Direktoren scheinen auf: KPK, MKM, T C.A. (idF. kurz: T), CA V C.A. (idF. kurz: V), ND W F.C.A. (idF. kurz: W),

Aktionäre sind: "GWx" (GBP 1.000,00) und "GWy" (GBP 1.000,00),

die Firma hat drei Mitarbeiter, es bietet Protokollierungs-Dienstleistungen an,

Beteiligungen: GWx, aa11, London und GWy bb11 London,

Bilanzdaten konnten nicht ermittelt werden (keine Veröffentlichungsverpflichtung auf der IOM),

es besteht kein Einblick in die internen und finanziellen Verhältnisse.

b) GWx ., London, xx11 (GWL-L-BS):

Das Unternehmen ist seit 6.10.1994 eingetragen, hat ein Kapital von 100.000,00 GBP (davon ausgegeben 1.000,00 GBP),

als Direktoren scheinen auf: KPK, MKM, T, V und W,

Aktionäre dieser Gesellschaft sind KPK (500,00 GBP) und MKM (500,00 GBP),

das Unternehmen ist als Treuhand- und Beratungsfirma tätig, übt in England keine Tätigkeit aus, die angeführte Anschrift wird nur zu Postzwecken benutzt; die Tätigkeit wird auf der IOM, von der GWL-IOM durchgeführt,

der protokollierte Firmensitz befindet sich in aa22, London,

das Unternehmen hat keine Mitarbeiter und ist beteiligt an der GWL-IOM,

es bestehen keine Einblicke in die internen Verhältnisse des Unternehmens,

das Unternehmen übt keine Tätigkeit aus, sondern diese wird von der gruppierten GWL-IOM durchgeführt.

c) GWx., bb11, London (GWL-L-WW):

über die Aktionäre und Direktoren der Gesellschaft sind keine Angaben zu enthalten,

Geschäftsgegenstand ist "Trustees and consultant company" (Treuhand- und Beratungsgesellschaft),

die Gesellschaft übt in England praktische keine aktive Tätigkeit aus ("non trading"), die Geschäfte werden von der GWL-IOM geführt,

verbundenes Unternehmen: GWL-IOM,

nähere Informationen sind nicht zu erhalten,

angesichts der Umstände kann nur geraten werden, nähere Informationen bei der IOM-Gesellschaft einzuholen (falls dies möglich ist).

d) ADFL., GB-London (ADFL):

das Unternehmen ist seit 23.02.1993 eingetragen und hat ein Kapital von 100.000,00 GBP (davon ausgegeben 70.000,00 GBP)

Direktoren der Gesellschaft sind V, W und Ing. Gerd S (dessen Anschrift lautet: Linz, B. 3-5), Aktionär ist die "GWx .",

eingetragener Geschäftszweck ist das Unternehmens- und Management-Consulting; eine aktive Geschäftstätigkeit konnte im UK nicht festgestellt werden,

der protokollierte Firmensitz befindet sich in bb11, London; an der eingangs angeführten Anschrift befinden sich zahlreiche Firmen,

Mitarbeiter sind nicht bekannt,

Beteiligungen: GWL-L-BS, es handelt sich um eine bekannte Management-Firma, die Firmen aus Übersee vertritt,

die Direktoren sind ebenfalls an der CAL (Edinburgh) beteiligt,

die Direktoren dürften lediglich Treuhänder-Funktion ausüben, über Ing. Gerd S liegen keine Erfahrungen vor

die finanzielle Lage gilt als angespannt, bilanzmäßig ist das Unternehmen insolvent.

e) LL., London (LL):

das Unternehmen ist seit 22.04.1992 eingetragen und hat ein Kapital von 100.000,00 GBP (davon ausgegeben 25.000,00 GBP),

Direktoren der Gesellschaft sind V, W, Aktionär ist die GWx . (25.000,00 GBP),

im Handelsregister ist keine genau spezifizierte Tätigkeit eingetragen, eine aktive Tätigkeit im UK konnte nicht festgestellt werden,

der protokollierte Firmensitz befindet sich in bb11, London; an der eingangs angeführten Anschrift befinden sich zahlreiche Firmen

Beteiligungen: P-BV, Niederlande, GWL-L-BS,

die Direktoren dürften Treuhänder-Funktion ausüben,

es besteht kein Einblick in die internen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Unternehmens

Nachsatz: KPK ist Direktor der GWL-IOM, diese ist eine Tochterfirma der GWx

f) PHL ., yy11, Tortola, Britisch Virgin Islands (PHL):

das Unternehmen wurde am 25.03.1993 protokolliert und hat ein Kapital von 50.000,00 USD, die Namen der Aktionäre und Direktoren sind nicht bekannt; es besteht keine Verpflichtung zur Veröffentlichung derselben,

der Gesellschaftsvertrag muss dem Handelsregister nicht vorgelegt werden,

als International Business Comp. ist es dem Unternehmen nicht gestattet, irgendeiner

Tätigkeit auf den British Virgin Islands (BVI) nachzugehen, es ist nicht bekannt, wo und welche Aktivitäten das Unternehmen tatsächlich ausübt, die Firma hat ihren Sitz bei einer Protokollierungsagentur, die in deren Namen die notwendigen Dokumente gemäß dem BVI-Gesetz bei den Behörden einreicht, der protokollierte Firmensitz befindet sich an der eingangs angeführten Anschrift bei der Firma AMS-TL., eigene Büroräumlichkeiten werden nicht unterhalten, keine Mitarbeiter, gruppierte Firmen waren nicht ersichtlich, private Daten konnten nicht ermittelt werden, Unternehmen auf den BVI werden vorwiegend aus Steuergründen protokolliert, es existiert eine nur sehr geringe Besteuerung. Weitere Vorteile, speziell für Gesellschaften im britischen Eigentum sind Protokollierungsregeln nach den UK-Gesetzen allerdings mit geringeren Veröffentlichungspflichten, einfache und unkomplizierte Protokollierung, politische Stabilität der BVI, wenig Einschränkungen beim Geldtransfer....., derartige Gesellschaften dürfen auf den BVI keine Waren kaufen und verkaufen und keine Geschäfte mit lokalen Firmen tätigen. Viele solcher Firmen haben lediglich ihren protokollierten Firmensitz c/o einer Anwaltskanzlei oder eines Steuerberaters, sie sind nicht verpflichtet Bilanzdaten zu veröffentlichen, Steuererklärungen sind nicht notwendig, da Befreiung von der Einkommensteuer besteht. Auf Grund der Geheimhaltungspflicht hat die Fa. AMS-TL 0. Morgen sämtliche finanziellen Informationen verweigert. Es handelt sich um eine Offshore-Gesellschaft, die auf den BVI keine Tätigkeit ausüben darf; Einblick in die internen und wirtschaftlichen Verhältnisse bestehen nicht.

g) CAL ., zz11, GB-Edinburgh (kurz: CAL; Abfrage vom 23.09.2003):
eingetragen seit 30.11 1998, Kapital, 500.000,00 GBP (davon ausgegeben 30.000,00 GBP),
Direktoren: V und W,
Aktionäre: DP-PS (4.500,00 GBP) und PHL (25.500,00 GBP),
ein Geschäftsgegenstand ist im Handelsregister nicht eingetragen,
der protokollierte Firmensitz befindet sich an der eingangs angeführten Anschrift bei der Gründungsagentur First Scottish Formations; eigene Büroräumlichkeiten werden nicht unterhalten, Mitarbeiter sind nicht bekannt,
Beteiligungen: DP-PS und PHL,
die Verantwortlichen der Gesellschaft sind auf Offshore-Inseln registriert, der Finanzbericht zeigt, dass das Unternehmen Investitionen in Deutschland, UK und Amerika hält....., mit dem Unternehmen oder einem Vertreter war kein Direktkontakt möglich.....,
Aus dem "Annual Return" der CAL an das Companies House vom 10.02.2004 ist ersichtlich, dass als Secretary dieser Gesellschaft die GWL-L-BS fungierte; diese Funktion hatte vorher die GWL-L-WW inne.

Aus diesen KSV-Abfragen ist zusammengefasst somit abzuleiten, dass die Anteile der GWL-IOM, die die CAL verwaltete, zu je 50% im Eigentum der GWL-L-BS und der GWL-L-WW standen, wobei KPK und seine Gattin MKM jeweils 50% Aktionäre der der GWL-L-BS waren (die Aktionäre der GWL-L-WW konnten nicht eruiert werden). Die GWL-L-BS und (zeitlich vorher) die GWL-L-WW hatten bei der CAL die Funktion des Secretary inne. KPK und seine Gattin MKM waren Direktor/in der GWL-IOM, der Verwalterin der Geschäfte der CAL (die beiden anderen Direktoren V, W hatten auch bei der CAL die Direktorenfunktion inne).

Aus Abfragen im Internet betreffend die als Funktionäre bei den soeben angeführten britischen bzw. IOM-Limiteds aufscheinenden Personen geht Folgendes hervor:

JC: scheint auf der Liste der "accountants" (Steuerberater) unter derselben Anschrift auf, an der die GWL-IOM laut KSV-Abfrage vom 24.09.2003 ebenfalls ihre Anschrift hatte (RH cc11; Quelle: "Financial home/Support Sevices / Accountants").

An dieser Anschrift befindet sich die Fa. CT, ein Unternehmen, das sich mit Firmen-gründungen beschäftigt und in diesem Zusammenhang Treuhanddienste jeder Art (z.B. "nominee shareholder service to protect the identity of the beneficial owner" anbietet (siehe: "<http://www.yyy.com/contact-us.html>")

BG: Scheint als Kontaktmann einer großen Steuerberatungs- und Wirtschaftstreuhandgesellschaft auf der IOM auf (siehe: "www.xxxcom/Service.htm"),

V: Ist "chartered accountant" (Wirtschaftsprüfer, Steuer- und Wirtschaftsberater) bei Deloitte Isle of Man und Direktor bei WT (Quelle: "<http://www.xxx>"),

W: Ist "Tax Director" bei D & T, IOM, deren Adresse mit dem späteren Standort der GWL-IOM (GH-IOM, Douglas) übereinstimmt (Quelle: www.zzz"),

T: Ist "associate director" (Partner) der W Group mit 25-jähriger Erfahrung in Treuhanddienstleistungen (Quelle: "www.xxx.com")

Aus dem Arbeitsbogen der Außenprüfung bei der DP-PS (AB Nr.: Bp 333) gehen unter anderem folgende Umstände hervor:

Aus einem Firmenbuchauszug (Datum 21.08.2003) betreffend die DP-PS ist ersichtlich, dass KPK ein Mitglied des Vorstandes dieser Privatstiftung ist.

Aus der Stiftungsurkunde der DP-PS vom 26.03.1998 geht hervor, dass als Stifter die TVG, (mit einem Betrag von ATS 998.000,--) sowie DP und dessen Gattin (jeweils ATS 1.000,--) Geldbeträge gewidmet haben.

Als Stiftungszwecke werden in dieser Urkunde der Zusammenhalt des Familienvermögens der Familie P (P), die Wahrung der Interessen der der mit der Stiftung verbundenen Unternehmen angeführt. Anwartschaftsberechtigt auf Stiftungszuwendungen sind nach der Stiftungsurkunde die erste Stifterlinie (DP) seine Gattin (zweite Stifterlinie), die TVG (dritte Stifterlinie sowie die direkten leiblichen Nachkommen nach den Stiftern. Über die Höhe und die Aufteilung der

Zuwendungen an die Begünstigten entscheidet der Stiftungsvorstand über Weisung der ersten Stifterlinie (DP) sodann des Stiftungsbeirates (der von den Stiftern nach Wegfall der ersten Stifterlinie zu bestellen ist).

In einem Schreiben der steuerlichen Vertretung der DP-PS (der WTG) vom 28.11.2003 an Außenprüferin (ebenfalls im Arbeitsbogen der AP betreffend die DP-PS befindlich) wird u.a. ausgeführt, dass die Zinsen für die "Loannote für den Zeitraum 1998 - 2001" (einschließlich Zinseszinsen) EUR 51.056,81 betragen und dieser Betrag im Jahr 2002 bezahlt wurde.

Aus den Beilagen zu den Steuererklärungen der DP-PS für die Jahre 1999-2001, welche sich ebenfalls im Arbeitsbogen der diese Privatstiftung betreffenden Außenprüfung befinden geht Folgendes hervor:

Im AfA-Verzeichnis zum 31.12.1998 wird eine Beteiligung "CAL" mit einem Zugangswert Neuzugang vom 16.12.1998) von ATS 40,00 ausgewiesen, der Wert zum 31.12.1998 wird dort ebenfalls mit ATS 40,00 ausgewiesen. Unter "festverzinsliche Wertpapiere" wird zum 31.12.1998 eine "Uncensored loans stock 1998 – 2008" mit Anschaffungsdatum 16.12.1998 und einem Anschaffungswert von ATS 2,343.600,00 ausgewiesen.

Im Arbeitsbogen der die DP-PS betreffenden Außenprüfung befindet sich überdies eine Kopie des Zertifikates über die soeben angeführte "Uncensored loans stock 1998 – 2008", aus welcher eine jährliche Verzinsung dieser Anleihe iHv. 8% hervorgeht.

Aus dem AfA-Verzeichnis für das Jahr 2001 ist unter der Bezeichnung "CAL (15% Beteiligung)" ein Anschaffungswert und ein Buchwert von ATS 20,00 ausgewiesen und darüber hinaus wird unter der Bezeichnung "CAL (Kapitalerhöhung in 1999)", Anschaffungstag: 19.02.1999, ein Anschaffungs- und Buchwert von ATS 90.774,00 ausgewiesen.

In demselben AfA-Verzeichnis (für 2001) ist unter den "sonstigen Ausleihungen" ein "Darlehen PHL (unbegrenzte Laufzeit)" iHv ATS 563.222,00 ausgewiesen.

Aus einer Aufstellung des Kontos 2805 der DP-PS (ebenfalls im Arbeitsbogen der DP-PS befindlich) geht hervor, dass die genannte Privatstiftung am 16.12.1998 einmal einen Betrag von ATS 2,343.600,00 unter der Bezeichnung "CAL (1998 – 2008)" und einen weiteren Betrag von ATS 1,160.110,00 unter der Bezeichnung "CAL" (zusammen daher ATS 3,503.710,00) an die genannte schottische Ltd. gezahlt hat.

Im Arbeitsbogen über die Außenprüfung der WTG (AB Nr.: Bp 444) befindet sich eine von DP ausgestellte und an die WTG gerichtete "Verzugszins-/Vorauszahlungs-Zinsabrechnung lt. Beratungsrahmenvertrag § 6 vom 15.12.1997", aus welcher Folgendes hervorgeht:

Für die verspätete Zahlung der ersten Darlehenstranche (lt. BRV) – Fälligkeit am 31.12.1997, Zahlung am 21.09.1998 – wurden 7% Verzugszinsen im Betrag von DM 50.055,00 berechnet; ebenso wurden 7% Verzugszinsen für die um 82 Tage verspätete Zahlung der zweiten Tranche des in Rede stehenden Darlehens (Fälligkeit 30.06.1998, Zahlung am 22.10.1998),

somit DM 7.972,00 in Rechnung gestellt. Andererseits wurden der WTG "Vorauszahlungszinsen" (Zinsengutschrift) von ebenfalls 7% für die Zahlung der dritten Darlehenstranche (Fälligkeit 13.12.1998, Zahlung am 22.10.1998) iHv. DM 6.611,00 und für die vierte Darlehenstranche (Fälligkeit 30.06.1999, Zahlung am 23.12.1998) iHv. DM 18.180,00 gutgeschrieben.

Aus einem dem Prüfungsorgan anlässlich der Außenprüfung bei der WTG von deren Geschäftsführung überreichten Aktenvermerk vom 10.12.2003 mit dem Titel "Darstellung der Kooperation mit der Kanzlei DP und deren wirtschaftliche Auswirkungen" geht u. anderem Folgendes hervor:

Ursprünglich sei eine direkte Beteiligung an der Kanzlei DP beabsichtigt gewesen, die sich aber aus berufsrechtlichen Gründen zerschlagen habe, sodass schließlich eine Kooperation auf schuldrechtlicher Basis (Anmerkung der Berufungsbehörde: Darlehen iHv. ATS 17,5 Mio. auf Grund des BRV) vereinbart worden sei. Die Renditeerwartungen der WTG hätten ca. 15% - 25% des eingesetzten Kapitals von DM 2,5 Mio. betragen.

Die WTG bzw. die WHG hätten für die Bankenfinanzierung persönliche Haftungen oder Sicherheiten darstellen müssen, weshalb es zu Verzögerungen bei der Auszahlung der Ausleihungen an die Kanzlei DP gekommen sei.

Auf Grund des Eigeninteresses der Kanzlei DP und wegen der bereits 1998 bestehenden laufenden Zusammenarbeit habe die DP-PS die WTG bzw. die WHG durch Leistungen von Sicherheiten gegenüber der finanzierenden Bank iHv. ATS 14,0 Mio. unterstützt, wofür eine Avalprovision vereinbart worden sei. Die Darlehensaufnahme der WTG für Rechnung der WHG und die Gewährung einer Unterbeteiligung (Anmerkung der Berufungsbehörde: der WHG an der WTG) sei zur Vermeidung des Ausweises von hohen Bankfinanzierungen in der zu veröffentlichenden Bilanz der WTG erfolgt.

Die finanzierende Bank habe trotz Unterstützung durch die DP-PS die Aufbringung von Eigenmitteln gefordert, welche unter Ausnützung bestehender Geschäftsverbindungen in Form von Mezzaninkapital mit der CAL vereinbart worden sei. Zu diesem Zeitpunkt sei schon absehbar gewesen, dass die Kooperation mit DP funktioniere und daraus mit substantiellen Honorareinnahmen zu rechnen sei, sodass diese Art der Finanzierung zu verantworten gewesen wäre. Auf Grund der Verzögerung beim ursprünglichen Auszahlungsplan der Darlehen an DP habe dieser die Bezahlung des Restbetrages bis 31.12.1998 verlangt. Durch die Kooperation mit DP habe die WTG einen massiven Umsatz- und Gewinnzuwachs und damit eine Erhöhung des Firmenwertes erfahren. Folgende zusätzliche Umsätze hätten sich aus dieser Kooperation ergeben:

1998/1999	€ 250.000,00
-----------	--------------

1999//2000	€ 237.000,00
2000/2001	€ 207.000,00
2001/2002	€ 166.000,00
2002/2003	€ 122.000,00

Dies ergebe durchschnittliche Jahresumsätze von € 196.000,00 was selbst unter Berücksichtigung von Subhonoraren (an die K-KEG und an die WCG) eine massive Verbesserung der Betriebsergebnisse der WTG gebracht habe und daher höchst vorteilhaft gewesen sei. Die Ertragssituation habe sich laufend verbessert und praktisch der gesamte operative Gewinn komme aus der Kooperation mit DP.

Die Rückführung der CAL-Finanzierung habe durch einen Anteilsverkauf oder die Hereinnahme eines Partners ermöglicht werden sollen, es habe jedoch kein geeigneter Partner gefunden werden können.

Auf Grund des Geschäftserfolges habe auch ohne Teilverkauf oder Hereinnahme eines Partners eine substantielle Rückführung der CAL-Finanzierung durchgeführt werden können:

Teilrückzahlung per 1.07.2002	€ 94.354,91
Teilrückzahlung per 1.07.2003	€ 80.000,00

Wegen der guten wirtschaftlichen Ergebnisse und einer Senkung der allgemeinen Zinsen habe auch der RLB-Kredit über € 508.709,84 statt um 5,75% p.a. um 3,75% p.a. refinanziert werden können was eine weitere Verbesserung des Betriebsergebnisses 2003/2004 bringe.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre 1999, 2000 und 2001

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a (Erschleichungstatbestand) und lit. c (Vorfragentatbestand) und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen und Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (lit. b; Neuerungsstatbestand). Die Wiederaufnahme des Verfahrens hat den Zweck, ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren, dem besondere Mängel anhaften, aus den im Gesetz erschöpfend aufgezählten Gründen aus der Welt zu schaffen und die Rechtskraft des Bescheides zu beseitigen.

"Tatsachen" im Sinne der obigen Gesetzesstelle sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis, als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente sind keine Tatsachen. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offen gelegt gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung - gleichgültig durch welche Umstände veranlasst - lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 7 ff zu § 303 BAO).

Das *"Hervorkommen"* neuer Tatsachen und Beweismittel ist allein aus der Sicht des von der zuständigen Behörde geführten konkreten Verfahrens zu beurteilen, dh. die Beurteilung hat verfahrens-, perioden- und personenbezogen zu erfolgen. Es ist somit nicht maßgeblich, ob der Abgabenbehörde als Gesamtorganisation die relevanten Tatsachen oder Beweismittel bekannt gegeben wurden, sondern ob sie dem jeweiligen Bescheid erlassenden Organ im jeweiligen Verfahren lt. Aktenlage bekannt waren, denn nur dann hat dieses die Möglichkeit, einen rechtsrichtigen Bescheid zu erlassen. Daher können zB Kenntnisse der Bewertungsstelle oder des Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerveranlagung neu hervorkommen (vgl. Ritz, a.a.O., Tz 14 zu § 303 BAO und die dort zitierte VwGH-Judikatur).

Für die amtswegige Wiederaufnahme ist es unmaßgeblich, ob die neuen Tatsachen im Erstverfahren verschuldet oder unverschuldet nicht berücksichtigt worden sind, dh. dass auch ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgebenden Tatsachen bzw. Beweismittel im Erstverfahren die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht ausschließt (vgl. Ritz, a.a.O., Tz 16 zu § 303 BAO). Dem Verschulden der Behörde kommt Bedeutung im Rahmen der Ermessensübung zu, somit im Bereich der Abwägung zwischen Zweckmäßigkeit und Billigkeit bzw. zwischen dem öffentlichen Anliegen an der Einbringung der Abgaben sowie den berechtigten Interessen der Partei.

Eine Wiederaufnahme kann nur auf Tatsachen gestützt werden, die neu hervorgekommen sind, von denen die Abgabenbehörde also bisher noch keine Kenntnis hatte. Es sind dann keine Tatsachen neu hervorgekommen, wenn der Abgabenbehörde in dem wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können

(zB VwGH 20.11.1996, 96/15/0015, 0016; VwGH 9.7.1997, 96/13/0185; VwGH 24.2.2004, 2000/14/0186; VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135; VwGH 6.7.2006, 2003/15/0016). Eine

nachträglich anders geartete rechtliche Beurteilung oder Würdigung eines schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein rechtfertigt - wie bereits oben dargelegt - den behördlichen Eingriff in die Rechtskraft nicht (vgl. Ritz, a.a.O., Tz 9 f zu § 303 BAO).

Ob die Kenntnis einer Tatsache der Behörde im Zeitpunkt der Bescheiderlassung zuzurechnen ist, ist an Hand des Bescheidinhaltes unter besonderer Berücksichtigung der Bescheidbegründung und der dazugehörigen Steuerakten zu ermitteln. Es geht also nicht primär um den individuellen, subjektiven Wissensstand einer konkreten Person, sondern vielmehr um die Zurechnung einer solchen Kenntnis auf Grund der objektiven Umstände. Bloß zu vermutende Tatsachen stellen - gerade bei fehlenden Angaben des Abgabepflichtigen in der Steuererklärung - keine der Abgabenbehörde bekannte Tatsachen dar. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes muss aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt erst nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis hatte (vgl. dazu zB VwGH 5.4.1989, 88/13/0052; VwGH 23.11.1992, 92/15/0095).

In der Berufung gegen die strittigen Wiederaufnahmebescheide wird eingewendet, dass dem Bericht über die Außenprüfung (AP) und dem Programm über die Schlussbesprechung zur AP keinerlei Tatsachenfeststellungen zu entnehmen seien, die nicht schon aus den eingereichten Erklärungen zu den Einkünftefeststellungen und den dazu angeschlossenen Beilagen (Bilanzen samt Beilagen) ersichtlich gewesen wären. Insbesondere sei die beanstandete GSV offen gelegt worden und auch im Zuge der Verschreibung der Gesellschaftsteuer dem Finanzamt für Gebühren bekannt geworden. Die formelhafte Begründung der Verfahrenswiederaufnahme genüge den Erfordernissen der Rechtsprechung keinesfalls.

In den Bilanzen der WHG für 1998/1999, 1999/2000 und 2000/2001 ist die strittige GSV in Summe (ATS 3,5 Mio) unter den Verbindlichkeiten ausgewiesen; unter den Zinsaufwendungen (in den "Erläuterungen zur Gewinn und Verlustrechnung") sind die "Zinsen für Gewinnschuldverschreibung" ebenfalls jeweils im Gesamtbetrag des jeweiligen Wirtschaftsjahres ausgewiesen. Als Beilage zu den Bilanzen für die Wirtschaftsjahre 1998/1999 und 1999/2000 wurde jeweils die "Zinsberechnung Darlehen CAL per 30.06.1999 bzw. per 30.06.2000" angeschlossen, aus welchen die Art der Berechnung der Zinsen und die Entwicklung des Darlehenskontos ersichtlich ist.

Erst im Zuge der AP wurde der Inhalt der BRV (zwischen der WTG und DP) bekannt, aus welchen das Finanzierungserfordernis für die strittige GSV ersichtlich ist, bekannt. Aus dem BRV geht hervor, dass die vierte Darlehenstranche, für deren Finanzierung die Bw. die strittige GSV begeben hat, erst am 30.06.1999 fällig war. Darüber hinaus wurde erst im Zuge der AP bekannt, dass die DP-PS ein Wertpapierdepot zur Sicherstellung der von der Bw. zur Finanzierung der Darlehensverpflichtung der WTG gegenüber DP aufgenommenen Bankkredite verpfändet hat. Ebenso wurde der genaue Inhalt des mit der CAL abge-

schlossenen Vertrages über die strittige GSV – etwa der Umstand, dass nach diesem Vertrag die gewinnabhängigen Zinsen nach Feststellung des jeweiligen Jahresergebnisses zu zahlen waren - erst im Zuge der AP bekannt. Auch der Inhalt des Vertrages zwischen der WHG und der WTG über die Zur-Verfügung-Stellung von ATS 17,5 Mio. (zur Finanzierung der Zahlungsverpflichtung der WTG gegenüber DP auf Grund des BRV) wurde dem Finanzamt erst im Laufe der AP bekannt. Ebenso wurden im Zuge der AP enge zeitliche und betragliche Zusammenhänge zwischen Zahlungen des DP an die WTG (resultierend aus dem BRV) und den strittigen Zinszahlungen der Bw. an die CAL bekannt. Die näheren Umstände der verspäteten bzw. vorzeitigen Zahlungen der Darlehenstranchen an DP und deren Verzinsung wurden ebenfalls erst durch die AP festgestellt. Dasselbe gilt für alle Feststellungen, die die AP im Zusammenhang mit der CAL getroffen hat (deren Eigenschaft als schottische Ltd. ohne eigenes Personal, ohne eigene Geschäftsräume, ohne Telefon- und Faxanschluss, c/o-Adresse am Sitz einer Treuhand- und Wirtschaftsberatungsgesellschaft, Verwaltungssitz auf der Isle of Man, Registrierung der Verantwortlichen auf off-shore Insel, Identität von deren Aktionäre und deren Verbindung zu DP bzw. zur DP-PS).

Alle diese Tatsachen wurden dem Finanzamt erst nach Erlassung der angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide für die Jahre 1999, 2000 und 2001 bekannt und deren Kenntnis hätte (wie unter Punkt II näher ausgeführt wird) zur Erlassung anders lautender Bescheide (nämlich zur Nichtanerkennung der Zinsen für die strittige GSV) geführt.

Auch der Einwand, dass die GSV im Zuge der Vorschreibung der Gesellschaftsteuer dem Finanzamt für Gebühren bekannt geworden sei, kann der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen: Dies deshalb, weil einerseits – wie schon oben näher ausgeführt – die maßgeblichen Umstände dem die jeweiligen Bescheide erlassenden Organ im jeweiligen Verfahren lt. Aktenlage bekannt sein mussten und das Finanzamt für Gebühren die strittigen Bescheid nicht erlassen hat, und andererseits aus der Anzeige an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern die soeben im einzelnen aufgezählten, bei der AP hervorgekommenen Umstände ebenfalls nicht entnommen werden konnten.

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

II) Berufung gegen die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre 1999, 2000 und 2001 und 2002

A) Erfüllung der (erhöhten) Mitwirkungspflicht?

Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (§ 115 Abs. 1 BAO).

Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgaben-

rechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muß vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen (§ 119 Abs. 1 BAO). Die Pflicht zur amtswegige Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes befreit die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (vgl. VwGH 7.6.2005, 2001/14/0187 u. a.).

In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen zurück (vgl. VwGH 27.11.2001, 97/14/0011).

Nach der Rechtsprechung liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei unter anderem dann vor, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben; die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht ist in dem Maß höher als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind (vgl. VwGH 26.7.2000, 95/14/0145 u. a.). Diesfalls besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht (vgl. Loukota, Internationale Steuerfälle, Tz 429ff; Kotschnigg, ÖStZ 1992, 84; VwGH 25.5.1993, 93/14/0019).

Eine erhöhte Mitwirkungspflicht besteht weiters, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann, oder wenn die Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen (vgl. VwGH 9.9.2004, 99/15/0250 u.a.).

Bei Auslandssachverhalten (ohne Ermittlungsmöglichkeit der Behörde) wird die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen als äußerst weit reichend angesehen und besteht neben einer erhöhten Offenlegungspflicht noch eine Beweismittelbeschaffungs- und sogar eine Beweisvorsorgepflicht (Ritz, BAO-Kommentar, Tz. 10 zu § 115 und Tz. 3 zu § 166; Kotschnigg, Amtswegigkeit, erhöhte Mitwirkungspflicht und Beweislast bei Auslandssachverhalten, ÖStZ 1992, 84; Loukota, Internationale Steuerfälle, Tz. 429ff).

Unter der Erhöhten Offenlegungspflicht ist prinzipiell das vollständige und wahrheitsgemäße Aufklären des Sachverhaltes **von sich aus** zu verstehen (§ 119 Abs. 1 BAO), sodass sich die Abgabenbehörde ein klares Bild von den für sie maßgebenden Umständen verschaffen kann (VwGH 20.3.1989, 88/13/0072).

Auch die bei Auslandssachverhalten bestehende Beweismittelbeschaffungspflicht lässt sich laut Loukota aus der Judikatur ableiten (Loukota, Internationale Steuerfälle, Tz. 431 f; VwGH 8.4.1970, 1415/68, VwGH 26.9.1985, 85/14/0056; VwGH 16.9.1992, 88/13/0224; vgl. auch Schimetschek, Die Verteilung der Beweislast im Abgabenverfahren, ÖStZ 1993, 357; Biro, Die erhöhte Mitwirkungspflicht bei der Aufklärung steuerlicher Auslandssachverhalte, ÖStZ 1993, 130).

Die Beweisvorsorgepflicht leitet die österreichische Lehre (Stoll, BAO-Kommentar, Wien 1994, 1558) aus der Wortfolge ...Richtigkeit zu beweisen... in § 138 Abs. 2 BAO ab. Diese Verpflichtung, die darin besteht, dass der Abgabepflichtige für eine mögliche und rechtzeitige Beweisbeschaffung Vorsorge zu treffen hat, kommt insbesondere bei Vorgängen zum Tragen, bei denen eine behördliche Sachhaltsfeststellung nicht, nur mit ungebührlichem Verwaltungsaufwand oder nur mit großer Zutreffensungenauigkeit möglich wäre. Laut Renner/Steiner, ÖStZ 1995, 365, lässt sich die Beweisvorsorgepflicht auch eindeutig der österreichischen Judikatur entnehmen (VwGH 25.5.1993, 93/14/0019).

Generell werden die Grenzen der Mitwirkungspflicht mit der Notwendigkeit, Verhältnismäßigkeit, Erfüllbarkeit und Zumutbarkeit umschrieben (Kotschnigg, ÖStZ 1992, 85,; Beiser, Umfang und Grenzen der Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren, ÖStZ 1991, 104 f; Ritz, BAO-Kommentar, Tz. 9 zu § 115).

§ 167 Abs. 2 BAO besagt, dass die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (so auch in VwGH 18.1.21990, 87/14/0155) genügt es hiebei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Beweiswürdigung muss den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl auch VwGH 16.6.1987, 85/14/0125).

Da es sich bei der streitgegenständlichen GSV um einen Sachverhalt handelt, der seine Wurzeln im Ausland hat, trifft die Bw. nach Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Der Auslandsbezug ergibt sich aus dem Umstand dass die Geldgeberin ein britische Ltd. ist, die kein Personal, keine eigenen Räumlichkeiten, keinen Telefon- und Faxanschluss hat und die an einer c/o-Adresse bei einer Wirtschaftsberatungsfirma ihren Sitz hat. Diese Gesellschaft wird von der Isle of Man aus verwaltet, ihre Direktoren sind Angestellte bzw. Teilhaber von Wirtschaftsberatungs- und Treuhandgesellschaften mit Sitz auf der Isle of Man (IOM) und ihre Anteilseigner sind einerseits eine österreichische Privatstiftung (die DP-PS), deren Zweck die Versorgung der Familie des deutschen Geschäftspartners der WTG (des DP) ist und in deren Vorstand wiederum der Geschäftsführer der Bw. vertreten ist (der im übrigen auch steuerlicher Vertreter dieser PS ist), und andererseits eine auf einer off-shore-Insel (British Virgin Island, im Folgenden kurz: BVI) registrierte Gesellschaft über die keinerlei Informationen beschaffbar sind, die aber nach den im Berufungsverfahren gemachten Angaben (Eingabe vom 8.03.2006

an die Berufungsbehörde) wiederum von der eben erwähnten DP-PS wirtschaftlich und damit wohl auch rechtlich (durch eine Beteiligung und/oder durch Treuhandvereinbarungen) beherrscht sein dürfte.

Eine erhöhte Mitwirkungspflicht ergibt sich auch aus dem Umstand, dass ein äußerst ungewöhnlicher, nicht den Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens entsprechender Sachverhalt vorliegt bzw. behauptet wird. Ungewöhnlich ist die außergewöhnliche Höhe der vereinbarten Zinsen für die strittige GSV, die vorzeitige Zinszahlung im Jänner 1999 und deren Höhe, der Umstand, dass keine alternativ günstigeren Finanzierungsmöglichkeiten erwogen wurden, die vorzeitige Zahlung der letzten Darlehenstranche an DP (auf Grund des BRV der WTG mit DP) wodurch erst die Notwendigkeit der Finanzierung durch die strittige GSV entstanden ist, der "Geldkreislauf" von der DP-PS an die CAL, von dieser an die Bw. und die WTG und von dieser an DP (siehe dazu Näheres unter den Punkten B und C dieser Entscheidung).

Infolge der erhöhten Mitwirkungspflicht wäre es die Aufgabe der Bw. gewesen, Vorsorge dafür zu treffen, dass die nötigen Beweise für seine Behauptungen (reguläre steuerliche Erfassung der CAL in Großbritannien, Erfassung der strittigen Zinsen im Rechenwerk der CAL, Art der Geschäftstätigkeit der CAL, angebliche bereits vorher bestehende Geschäftskontakte mit den Verantwortlichen der CAL, wirtschaftlich Verfügungsberechtigte über die PHL) beschafft werden können.

Der Vertreter der Bw. hat im Verfahren der AP und im Laufe des Berufungsverfahrens keinesfalls, wie es seiner seine erhöhte Mitwirkungspflicht entsprochen hätte, von sich aus Beweise angeboten und besorgt (z.B. für die Entbindung von Verschwiegenheitspflichten gesorgt), sondern er hat im Gegenteil immer wieder ein Verhalten an den Tag gelegt, dass die Sachaufklärung erschwert und verzögert hat. Er hat konkrete Fragen nicht oder nur sehr unbestimmt beantwortet, immer wieder bloße Behauptungen aufgestellt und diese in nicht oder nicht ausreichend nachgewiesen und unglaubwürdige, zum Teil überhaupt unwahre Angaben gemacht:

Der Geschäftsführer der Bw. gab gegenüber dem Organ der AP an dass "Mr. C. hinter der CAL steckt" (Befragung vom 6.11.2003), was nachweislich nicht stimmt (Anteilseigner war bzw. ist die DP-PS bzw. die PHL). In der Vorhaltsbeantwortung vom 30.05.2008 führte KPK diese Antwort auf ein angebliches Missverständnis zurück, die Frage der Prüferin habe gelautet, wer "hinter der PHL" stecke. Selbst wenn die so gewesen sein sollte (wogegen allerdings der Aktenvermerk der Prüferin im Arbeitsbogen über die AP spricht), ist auch diese Angabe offenbar unrichtig, weil wie schon oben ausgeführt, davon auszugehen ist, dass die PHL von der DP-PS beherrscht wird und somit C. – als Wirtschaftstreuhänder- und Berater aller Wahrscheinlichkeit nach nur eine Treuhänderfunktion zukommen kann.

Es ist überdies davon auszugehen, dass die Angaben des KPK über die angeblich bereits vor

Abschluss der strittigen GSV bestehenden geschäftlichen Kontakte mit den Verantwortlichen der CAL, namentlich mit C., jedenfalls nicht so stimmen, wie sie der Geschäftsführer der Bw. gemeint hat: diese Kontakte dürften sich auf die Dienstleistungen bei der Gründung von Gesellschaften in GB und die Ausübung von Treuhandfunktionen (zum Zweck der Verdeckung der wahren Machthaber der englischen Gesellschaften) beschränkt haben (aus dem Arbeitsbogen der AP ist eine Vielzahl von britischen Limiteds ersichtlich, die eine personelle Verbindung zu KPK bzw. seiner Gattin aufweisen) weil nicht anzunehmen ist, dass C. als Wirtschaftsberater und berufsmäßiger Treuhänder operative Tätigkeiten in derartigen Gesellschaften ausübte. Im Verfahren wollte KPK mit seinen Angaben aber offenbar den Anschein erwecken, dass mit den Verantwortlichen der CAL schon länger Kontakt aus aktiven Geschäftstätigkeiten bestanden, was aus den angeführten Gründen nicht glaubwürdig erscheint; dies auch deshalb, weil der Geschäftsführer der Bw. für diese Behauptung – trotz mehrmaliger Aufforderung hiezu – jeden Nachweis schuldig geblieben ist.

Die behaupteten Kontakte zu den Direktoren der CAL haben offenbar darin bestanden, dass diese (laut KSV) die Funktion von Treuhanddirektoren in britischen Limiteds inne gehabt haben (der LL und der ADFL), die Tochtergesellschaften der GW-L-BS waren/sind, deren Anteile wiederum zu je 50% im Eigentum von KPK und MKM stehen/standen. Die beiden genannten Tochtergesellschaften haben aber (laut KSV) ihre Anschrift an einem Massendomizi gehabt und in Großbritannien keine aktive Tätigkeit ausgeübt.

Hinsichtlich der Grundlage für die Berechnung der vorzeitigen Zinsakontozahlung an die CAL am 5.01.1999 (angeblich auf Basis von Zwischenergebnissen) wurden ebenso wenig Unterlagen vorgelegt, wie für die angebliche bloß mündliche Vereinbarung dieser Zahlung mit den Direktoren der CAL. Angesichts der Höhe dieser Zahlung ist die behauptete bloße mündliche Vereinbarung nicht glaubwürdig, zumindest müssten auf Grund der Gepflogenheiten im wirtschaftlichen Verkehr (allein schon aus Gründen der Vorsorge für einen Nachweis im Falle von Meinungsverschiedenheiten) nach Ansicht der Berufungsbehörde entsprechende Aktenvermerke oder Protokolle vorhanden sein. Auch die steuerliche Erfassung der strittigen Zinsen bei der CAL wurde letztlich nicht durch entsprechende Nachweise (Auszug aus dem Rechenwerk der CAL) belegt, was dem Geschäftsführer der Bw. im Sinne der erhöhten Mitwirkungspflicht (auf Grund seiner bereits aufgezeigten Nahebeziehung zu der die CAL offenbar beherrschende DP-PS) wohl zumutbar gewesen wäre.

Dasselbe gilt für die behauptete steuerliche Erfassung der CAL als unbeschränkt steuerpflichtig in Großbritannien: trotz entsprechender mehrfacher Aufforderung durch die Abgabenbehörde und der Zusage, derartige Nachweise (Kopien von Steuererklärungen, der Steuerbescheide bzw. Ansässigkeitsbescheinigung im Sinne des britisch-österreichischen DBA) zu erbringen, wurden diese bisher nicht vorgelegt. Ein Nachweis (schriftliche Vereinbarung,

Gesprächsnotiz, Aktenvermerk o. dgl.) fehlt auch für die angeblich nur mündlich erfolgte Abmachung über die Vorverlegung der letzten Darlehenstranche (der WTG an DP auf Grund des BRV), durch welche das Finanzierungserfordernis für die strittige GSV überhaupt erst entstanden ist.

Das Verhalten des KPK während der AP hat insgesamt den Eindruck erweckt, dass kein Interesse an einer möglichst raschen und umfangreichen Sachaufklärung bestand, sondern im Gegenteil ein Interesse an einer Verschleierung der tatsächlichen Umstände und einer Verzögerung des Ermittlungsverfahrens zur Feststellung der steuerlichen Grundlagen. So beantwortete er die Frage der Prüferin (bei der Besprechung am 6.11.2006), ob "das Geld von der DP-PS zur CAL und retour an die Treuhand geflossen ist" (gemeint ist der Betrag von S 3,5 Mio., die die CAL auf Grund der GSV an die WTH gezahlt hat) damit, dass er diesbezüglich erst "nachschauchen müsse". Wegen der aufgezeigten Verbindungen des KPK zur DP-PS, welche offenbar auch die CAL beherrschte, muss davon ausgegangen werden, dass ihm diese Geldflüsse (die im weiteren AP-Verfahren eindeutig nachgewiesen wurden) sehr wohl bekannt waren und er daher mit dem Vorschützen der angeblichen Unkenntnis die Ermittlungen der Finanzbehörde verhindern oder zumindest verzögern wollte.

Dasselbe gilt für seine ausweichenden Antworten auf die Fragen nach Prospektunterlagen über die CAL ("nicht relevant"; sh. Eingabe vom 30.04.2004) und nach Gesellschaftern bzw. sonstigen Beteiligten der CAL ("Hinweis auf den Handelsregistrauszug" bzw. "für den Sachverhalt nicht relevant"; sh. gleichfalls Eingabe vom 30.04.2004).

Insgesamt hat der Geschäftsführer der Bw. im AP-Verfahren und im Berufungsverfahren – wie aufgezeigt – ein Verhalten an den Tag gelegt, dass die Aufklärung/Offenlegung des maßgeblichen Sachverhaltes eher verzögert bzw. verhindert hat und damit die ihm zukommende (erhöhte) Verpflichtung an der Mitwirkung zur Ermittlung des für eine zutreffende Besteuerung maßgeblichen Sachverhaltes verletzt. Insoweit tritt daher nach der zitierten Rechtsprechung des VwGH die Verpflichtung zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung zurück. Dieses Verhalten kann nach Ansicht der Berufungsbehörde nur so gedeutet werden, dass damit die Aufdeckung des wahren Sachverhaltes verhindert werden sollte, der zu einer höheren Steuerlast geführt hätte (etwa durch Nichtanerkennung der strittigen Zinszahlungen iZm. mit der von der CAL gezeichneten GSV wegen Nichterfüllung des § 162 BAO oder Vorliegen eines Scheingeschäftes). Kann aber der Sachverhalt auf Grund der mangelnden Mitwirkung des Steuerpflichtigen (mangelnde aktive Sachaufklärung, Nichteinhaltung der Beweismittelbeschaffungs- und Vorsorgepflicht) nicht aufgeklärt werden, so muss die Behörde auf Grund der (allenfalls auf Grund der mangelnden Mitwirkung auch lückenhaften) Ergebnisse des Verfahrens in freier Beweiswürdigung von dem Sachverhalt ausgehen, der

nach den Denkgesetzen und nach den allgemeinen Lebenserfahrungen und den Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens den größeren Grad an Wahrscheinlichkeit aufweist.

B) Erfüllung der Verpflichtung zur Empfängerbenennung gem. § 162 BAO?

Die AP ging auf Grundlage der von ihr durchgeführten Ermittlungen davon aus, dass die CAL bzw. deren Direktoren nicht die wahren Empfänger der auf Grund der strittigen GSV von der Bw. gezahlten Zinsen in den berufsgegenständlichen Jahren waren und verweigerte demnach unter Hinweis auf die Bestimmung des § 162 BAO den Abzug dieser Zahlungen als Betriebsausgaben. Die Bw. vermeint, dass sie spätestens mit der in der Eingabe vom 8.03.2006 durchgeführten Offenlegung der an der CAL Beteiligten (die DP-PS bzw. die PHL) sowie der mit der Beteiligung der PHL (an der CAL) verbundenen Verkaufs- Finanzierungs- und Optionsvereinbarung (zwischen der PHL und der DP-PS) die tatsächlichen wirtschaftlichen Berechtigten an der CAL offen gelegt und somit das Erfordernis des § 162 BAO erfüllt habe. Das Finanzamt hat die Nichtanerkennung der strittigen Lizenzgebühren als Betriebsausgaben auf die Bestimmung des § 162 BAO gestützt; diese Bestimmung lautet:

"(1) Wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

(2) Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen."

Nach der Rechtsprechung des VwGH reicht die Nennung einer Steueroasenfirma oder einer so genannten Briefkastenfirma nicht zur Erfüllung der Empfängerbenennung gem. § 162 BAO, ohne dass die tatsächlich Beteiligten an ihr bekannt gegeben werden (sh. Ritz, BAO-Kommentar³, Tz 7 zu § 162 und die dort zitierte Judikatur und Literatur). Wenn nämlich maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die benannten (auch juristischen) Personen nicht die Gläubiger bzw. Empfänger der abgesetzten Beträge sind, kann die Behörde den Abzug versagen. Handelt es sich beim benannten Empfänger um eine "Briefkastenfirma" d.h. um ein Unternehmen ohne eigenen geschäftlichen Betrieb, das somit keine Leistungen erbringen kann, so kann diese Person auch nicht als Empfänger iSd. § 162 BAO angesehen werden. Um eine Person als Empfänger iSd. genannten Gesetzesstelle ansehen zu können, ist die "formelle Existenz" im Rechtssinn etwa einer ausländischen Gesellschaft ebenso wenig ausreichend, wie deren formelle Funktion als Empfängerin der strittigen Zahlungen oder bloße Rechnungslegerin (sh. VwGH vom 20.09.2007, 2007/14/0007 und die dort zitierte Vorjudikatur).

Hinsichtlich der Empfängerin der strittigen Zahlungen (Zinsaufwand aus der GSV), der CAL, wurde durch die AP bzw. im weiteren Berufungsverfahren festgestellt:

- dass die Ersteintragung in das Handelsregister am 30.11.1998 (rund einen Monat vor Zeichnung der strittigen GSV) vorgenommen wurde,
- dass sich die Anschrift ("c/o.....") an einer schottischen Gründungsagentur befindet,
- dass kein eigener Telefon- und Faxanschluss für dieses Unternehmen existiert(e)
- dass keine eigenen Büroräumlichkeiten unterhalten werden und keine Mitarbeiter bekannt sind,
- dass die Verantwortlichen des Unternehmens (Direktoren; ursprünglich JC und BG, später V. und W.) auf Offshore-Inseln (IOM) registriert sind
- dass mit den Unternehmen und deren Vertreter kein Direktkontakt möglich ist
- dass im Handelsregister kein Geschäftsgegenstand eingetragen ist,
- dass es sich bei den Direktoren (JC, BG, bzw. V und W) um befugte Wirtschaftsprüfer handelt, welche Angestellt und/oder Beteiligte von Wirtschaftsprüfungs- und Treuhandgesellschaften sind bzw. waren, die alle auf der IOM ansässig sind (sh. die in der Sachverhaltsdarstellung angeführten e-Mail-Recherchen),
- dass sich der Verwaltungssitz der CAL auf der IOM an der Anschrift der GWL-IOM befindet ,
- dass die Gesellschafter zunächst zu 100% die DP-PS und ab 12/1999 die DP-PS zu 15% und die PHL zu 85% waren,
- dass es sich bei der PHL um eine auf den BVI ansässige Offshore-Gesellschaft ohne eigenes Personal und ohne eigene Räumlichkeiten mit Sitz bei einer Protokollierungsagentur handelt, über die praktisch keinerlei Informationen hinsichtlich deren Geschäftstätigkeit, Anteilseigner, Geschäftsführung, und Bilanzdaten erhältlich sind,
- dass als Secretary der CAL (lt. Abfrage beim Handelsregister vom 30.01.2004) ursprünglich die Fa. GWL-L-BS fungierte, an welcher KPK und seine Gattin MKM zu je 50% beteiligt waren; beide sind neben V, W und T. auch als Direktoren dieser Ges. aufgeschieden,
- dass (lt. einem "companies-House-report von 11/2004) später die Fa. GWL-IOM als Secretary fungierte (an welcher wiederum die eben erwähnte GWL-L-BS 50% beteiligt ist), deren Direktoren lt. einer KSV-Abfrage u.a. KPK und MKM waren (neben V und W – welche, wie erwähnt, auch als Direktoren der CAL fungierten – auch T) und die auf der IOM Protokollierungs-Dienstleistungen anbietet/anbot; wirtschaftliche Daten waren über diese Ges. mangels Veröffentlichungspflichten auf der IOM nicht zu ermitteln.

Nach Angaben des KPK würden die Einkünfte der CAL (gemäß DBA IOM – Großbritannien) in Großbritannien versteuert und werde die Ges. in Edinburgh steuerlich erfasst; dazu wurde bei der AP eine Bestätigung des "Inland Revenue.....Edinburgh...." vom 16.07.2004 vorgelegt. In dieser wird, "to the best of their knowledge" bestätigt, dass die CAL für Zwecke der Körperschaftsteuer im UK als "resident" geführt wird und diese Ges. in Bezug auf alle Einkünfte - unabhängig davon, wo diese erzielt werden – Steuern zahlt.

Auf der anderen Seite hat die Bw. aber trotz entsprechender Aufforderungen weder im Zuge der AP, noch im Laufe des Berufungsverfahrens Nachweise über die tatsächliche Besteuerung in Großbritannien vorgelegt (KöSt.-Erklärungen, britische Steuerbescheide). Auch die in der Vorhaltsbeantwortung vom 30.05.2008 zugesagte Nachreichung einer Ansässigkeitsbescheinigung der britischen Steuerbehörden iSd. Art. 4 Abs 1 des DBA Großbritannien und Nordirland ist bislang unterblieben.

Zudem treffen auf die CAL nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz sämtliche Merkmale einer so genannten non-resident-company im Sinne des britischen Steuerrechtes zu, welche zwar verpflichtet sind, eine "Null-Steuererklärung" nach amtlichen Vordruck abzugeben (die also sehr wohl in GB steuerlich geführt werden), die jedoch in GB steuerfrei gestellt sind:

die CAL übt in GB selbst keinerlei wirtschaftliche Tätigkeit aus; eine solche Tätigkeit wurde zwar behauptet (Vorbereitungshandlungen für die Entwicklung/Vermarktung eines elektronischen Marktplatzes v.a. für "Mezzaninkapital"), Nachweise hierfür wurden jedoch nicht vorgelegt und eine solche Tätigkeit ist ohne eine entsprechende Ausstattung (Personal, Büro mit entsprechender Ausstattung wie e-mail, Telfon, Fax u.dgl) – selbst wenn sie im Vorbereitungsstadium geblieben sein sollte - auch nicht denkbar.

Die Geschäftsleitung der CAL befand sich (auch nach Angaben der Bw.) außerhalb von GB, nämlich auf der IOM, die bestellten Geschäftsführer waren nicht in GB (sondern auf der IOM) ansässig. Es sind somit alle Merkmale für die Qualifikation der CAL als non-resident-company gegeben.

Wie schon oben ausgeführt, wurden auch keine Nachweise über die tatsächliche Besteuerung in GB (Steuererklärungen- Bescheide) vorgelegt, ebenso wenig wie eine Ansässigkeitsbescheinigung iSd DBA Großbritannien und Nordirland.

Die Berufungsbehörde geht daher davon aus, dass aus vorgelegte Bestätigung der britischen Steuerbehörde (dessen Inhalt oben sinngemäß wiedergegeben wurde) lediglich die grundsätzliche steuerliche Erfassung der CAL in GB abgeleitet werden kann (die auch für non-resident-companies zutrifft), nicht jedoch die unbeschränkte Steuerpflicht dieser Ges. in GB und somit die tatsächliche Versteuerung von deren Einkünfte (u.a. der strittigen Zinsbeträge) in GB.

Im Laufe der AP versuchte der Geschäftsführer der Bw. zuerst den Eindruck zu vermitteln, dass JC "hinter der CAL stehe", dass also seine Geschäftsführerfunktion nicht treuhänderisch gebunden sei. Dies wurde im Laufe des Verfahrens dahin gehend relativiert, dass die Anteilseignerschaft der DP-PS bzw. der PHL offen gelegt wurde. In Anbetracht dessen und im Hinblick darauf, dass es sich bei JC (ebenso wie beim ursprünglich zweiten Direktor BG sowie bei den späteren Direktoren V und W) um Wirtschaftsprüfer und Treuhänder handelt liegt die

Vermutung nahe, dass JC und BG, ebenso wie später V und W, ihre Geschäftsführerfunktion bei der CAL treuhänderisch ausgeübt haben. Auffallend ist auch, dass die späteren Direktoren der CAL, V und W im Umfeld des KPK und von dessen Gattin bei mehreren Limiteds in Großbritannien und auf der IOM als Direktoren fungier(t)en (etwa bei der oben erwähnten GWL-IOM, bei der GWL-L-BS, LL, und ADFL), was ebenso für deren Treuhandfunktion spricht. Auch die mangelnde personelle Ausstattung und fehlende Einrichtung (Büro, Kommunikationsanschlüsse) der CAL wurde schon erwähnt, die ebenfalls für deren Eigenschaft als bloße "Briefkastenfirma" sprechen.

Bei der PHL, die ab 12/1999 Mehrheitsgesellschafterin der CAL war, handelt es sich unbestritten um eine Offshore-Gesellschaft auf den BVI, über die keinerlei Auskünfte erhältlich sind. Die Offenlegung der ursprünglichen Alleineigentümerin und späteren Minderheitsgesellschafterin der CAL, der DP-PS, die auf Grund der geschilderten Darlehens- und Optionsvereinbarung (zwischen der PHL und der DP-PS) anlässlich des Erwerbes der Aktienmehrheit durch die PHL offenbar auch die tatsächlich wirtschaftlich Berechtigte an den von der PHL gehaltenen Anteilen ist, führt nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz ebenfalls nicht zur Erfüllung der Pflicht zur Empfängerbenennung nach § 162 BAO, da damit noch kein Nachweis über den wahren Empfänger geführt wurde:

Auf Grund der – unter Verletzung der erhöhten Mitwirkungspflicht – nicht erfolgten Vorlage der verlangten Nachweise (britische Steuererklärungen samt Beilagen, Bescheide, Ansässigkeitsbescheinigung) ist nicht einmal gesichert, ob die strittigen Beträge im Rechenwerk der CAL überhaupt erfasst wurden.

Selbst wenn dies der Fall gewesen sein sollte sprechen folgende Umstände gegen eine steuerliche Erfassung der strittigen Zinsen bei der DP-PS:

die DP-PS hat von der CAL in den berufsgegenständlichen Jahren (1998 – 2002) lediglich 67.525,00 € (rund 0,93 Mio. S) an Zinsen einschließlich Zinseszins vereinnahmt (sh. Eingabe des steuerlichen Vertreters vom 3.06.2008). Diese Beträge dürften aber – zumindest zum allergrößten Teil nicht auf die den strittigen Zinszahlungen der Bw. an die CAL, sondern auf die Zahlungen von Zinsen auf Grund der "loan-note 1998 – 2009" der CAL (über GB-Pfund 120.000,00 zu einem Zinssatz von 8% p.a.) resultieren (sh. dazu das Schreiben des steuerlichen Vertreters der DP-PS an die Außenprüferin vom 28.11.2003, wonach im Zeitraum 1998 – 2001 an Zinsen aus dieser loan-note insgesamt 51.056,81 € bezahlt worden sind). Auch die von der DP-PS im Berufszeitraum erklärten Erträge aus Dividenden der CAL (2002: 1.413,98 €) und die für diesen Zeitraum von der PHL an die CAL gezahlten Zinsen (die aller Wahrscheinlichkeit nach wiederum auf das "loan-agreement" vom 15.12.1999 zurückzuführen sein dürften: Betrag von GB-Pfund 25.500,00 zu einem Zinssatz von 9% p.a. zur Finanzierung des Erwerbes von 85% der Anteile an der CAL – sh. Beilage zur Eingabe der Bw. vom

80.03.2006) indizieren auf Grund der geringen Höhe bzw. des angeführten Zahlungsgrundes keine Erfassung der strittigen Zinsbeträge bei der CAL (bzw. deren Ausschüttung an die PHL und weiter an die DP-PS).

Es ist eine notorische Tatsache, dass die Einschaltung von IOM-Gesellschaften (hier der GWL-IOM als Secretary und Verwalterin der CAL) dazu benutzt wird, um Gewinne von britischen Limiteds zum Großteil abzuziehen (sh. z.B. die "Information zur Gründung einer englischen Limited und Isle of Man-Gesellschaft" auf der homepage der London C&T Ltd., wonach eine solche Gesellschaft in der Praxis bis zu 80% der Gewinne der UK-Ltd. vor Errechnung der KöSt. abziehen kann, indem sie Rechnungen für Leistungen erstellt und damit Kosten auf britischer Seite entstehen lässt). Auch die Gründung von Offshore-Gesellschaften auf den BVI (hier der PHL) wird in der Praxis damit beworben, die reguläre KöSt-Besteuerung zu umgehen (sh. etwa "Limiteds Gründung über Steuerberater und Rechtsanwalt", www.firma-ausland.de/ltd_basisp.htm, wo die Konstellation "englische Ltd. mit Offshore-Gesellschaft als Shareholder" beschrieben wird, oder unter www.london-consulting.org/bvi.htm, wo die Vorteile der Gründung einer Offshore-Gesellschaft – insbesondere einer BVI-Gesellschaft unter dem Aspekt der steuerlichen Abschirmung der im geschäftlichen Verkehr auftretenden EU-Gesellschaft beschrieben und ausgeführt wird, dass dies insbesondere bei Ländern mit einem liberalen Verhältnis zu Offshore-Gesellschaften, wie z.B. Großbritannien, Sinn mache).

Unter Berücksichtigung des geschilderten Sachverhaltes und der daraus gezogenen Schlüsse geht auch die Berufungsbehörde davon aus, dass es der Bw. nicht gelungen ist, den wahren (tatsächlichen) Empfänger der strittigen Zinsenbeträge iSd § 162 BAO namhaft zu machen. Die Berufung ist aus diesen Gründen abzuweisen.

C) Vorliegen eines Scheingeschäftes im Sinne des § 23 Abs 1 BAO?

Selbst wenn man – entgegen der Überzeugung der Berufungsbehörde – davon ausginge, dass die Bw. den Erfordernissen des § 162 BAO entsprochen hätte, könnte dies der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, weil es sich bei der strittigen GSV nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates um ein Scheingeschäft iSd. § 23 Abs 1 BAO handelt:

Ein Scheingeschäft liegt vor, wenn sich die Parteien dahin geeinigt haben, dass das offen geschlossene Geschäft nicht, oder nicht so gelten soll, wie die Erklärungen lauten. Dies trifft dann zu, wenn die Parteien einverständlich nur den äußeren Schein des Abschlusses eines Rechtsgeschäftes mit bestimmtem Inhalt hervorrufen, dagegen die mit diesem Rechtsgeschäft verbundenen Rechtsfolgen nicht, oder nicht so wie vertraglich vereinbart eintreten lassen wollen. Dieser gemeinsame Vorsatz der beteiligten Partner des zum Schein abgeschlossenen Rechtsgeschäftes muss schon zum Zeitpunkt Zustandekommens des Scheinvertrages gegeben sein (sh. Ritz, a.a.O., Tz 1 zu § 23 BAO und die dort zitierte Judikatur).

Der Wirtschaftsverkehr ist im Allgemeinen dadurch gekennzeichnet, dass jeder der Beteiligten bei Abschluss von Vereinbarungen oder Verträgen darauf bedacht ist, einen möglichst großen Vorteil für sich zu erzielen das heißt einerseits Erträge zu maximieren und andererseits Aufwendungen möglichst gering zu halten. Bei Finanzierungsgeschäften (wie der strittigen GSV) wird derjenige, der Kapitalbedarf aufweist darauf bedacht sein, von mehreren Möglichkeiten der Fremdfinanzierung die für ihn günstigste, d.h. die mit dem geringsten Aufwand verbundene zu wählen; er wird Fremdfinanzierungsaufwand überhaupt versuchen zu vermeiden, wenn die nötigen Mittel auch auf andere, kostengünstigere Weise beschaffbar sind und er wird im Falle der Notwendigkeit einer Aufnahme von Fremdkapital bestrebt sein, möglichst günstige Vertragsbedingungen auszuhandeln (v.a. allem was die Höhe der Zinsen, deren Berechnungsmodus, Fälligkeit usw.) betrifft.

Im Berufungsfall vermittelt die Finanzierungsentscheidung der Bw., nämlich die Vereinbarung über die Ausgabe der strittigen GSV und die weitere Vorgangsweise der Bw. in diesem Zusammenhang (etwa des Zeitpunktes der ersten Zinskontozahlung), hingegen den Eindruck einer allen Wirtschaftlichkeitsüberlegungen diametral widersprechenden Vorgangsweise. Zahlreiche Umstände im Zusammenhang mit der GSV sind überaus ungewöhnlich und widersprechen dem angeführten Grundsatz, dass im Wirtschaftsleben das Bestreben nach einer Maximierung des Gewinnes vorherrscht:

Nach dem BRV zwischen DP und der WTG vom 15.12.1997 (§ 6 dieses Vertrages) verpflichtete sich die WTG zur Zahlung eines zinsenlosen Darlehens in mehreren Teilbeträgen, wobei die letzte Darlehenstranche iHv. 500.000,00 DM bis 30.06.1999 zahlbar war. Tatsächlich schloss die Bw. am 18.12.1998 den Vertrag über die strittige GSV – zur Finanzierung der letzten Tranche der Darlehensverpflichtung der WTG gegenüber DP auf Grund des angeführten BRV - mit der CAL, die CAL zahlte am 21.12.1998 an die Bw. den Anleihebetrag von 3,5 Mio. ATS und diese zahlte denselben Betrag am 22.12.1998 an die WTG weiter, welche denselben Betrag am 23.12.1998 (also rund ein halbes Jahr früher als im BRV vereinbart) an DP weiterzahlte. Als Begründung für die "verfrühte" Zahlung der letzten Darlehenstranche an DP gab der Geschäftsführer der Bw. im Zuge der AP und in der Vorhaltsbeantwortung an die Berufungsbehörde an, dass die – mündlich vereinbarte - Vorverlegung des Zahlungstermines wegen der verspäteten Zahlung der ersten und der zweiten Darlehenstranche (iHv. 1,0 Mio. DM bzw. 500.000,00 DM) erfolgt sei. Gegen die Richtigkeit dieser Version spricht der Umstand, dass DP der WTG laut "Verzugszinsen-/-Vorauszahlungs-Zinsenabrechnung 1998 lt. BRV § 6 vom 15.12.1997" für die verspätete Zahlung des ersten und zweiten Darlehensteilbetrages (exakt nach Kalendertagen – 261 bzw. 82 Tage - abgegrenzt !) jeweils 7% p.a. Verzugszinsen berechnete und für die "verfrühten" Zahlungen der dritten und vierten Darlehenstranche (ebenfalls genau nach Kalendertagen

abgegrenzt: vorzeitige Zahlung der dritten Tranche um 68 Tage und der vierten Tranche um 187 Tage) "Vorauszahlungszinsen" iHv. ebenfalls 7% p.a. gutschrieb (die Begleichung dieser Zinsenabrechnung erfolgte lt. dieser Abrechnung durch "Aufrechnung mit Honorar 25.9.1998"). Darüber hinaus erscheint es ungewöhnlich, dass über die angebliche Vereinbarung der Vorverlegung des Zahlungstermines für den letzten Darlehensteilbetrag – insbesondere in Anbetracht des daraus resultierenden exorbitant hohen Finanzierungsaufwandes (auf Grund der GSV mit der CAL) - keinerlei schriftliche Aufzeichnungen (schriftliche Vereinbarung, Gesprächsprotokoll, Aktenvermerk o. dgl.) existieren; die diesbzügliche dezidierte Aufforderung nach Vorlage derartiger Unterlagen im Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz blieb unbeantwortet.

Darüber hinaus hatte die WTG gegenüber DP bis Dezember 1998 Honorarforderungen von rund S 3,12 Mio. und bis Juni 1999 solche von rund S 3,54 Mio. (sh. Aufstellung des Kontos 4069 für den Zeitraum 31.07.1998 bis 18.06.1999 im Arbeitsbogen der AP), sodass auch unter diesem Gesichtspunkt die Aufnahme von Fremdkapital durch die strittige GSV durch Gegenverrechnung mit den angeführten Honorarforderungen – bei Beibehaltung des ursprünglich vereinbarten Zahlungstermines (lt. BRV) - zur Gänze hätte vermieden werden können. Selbst die – nach den Behauptungen der Bw. - vorverlegte Fälligkeit des letzten Darlehensteilbetrages auf Dezember 1998 hätte demnach zum Großteil durch Gegenverrechnung mit bestehenden Honorarforderungen beglichen und somit die Aufnahme von Fremdkapital weitgehend vermieden werden können.

Selbst wenn man davon ausgeht, dass tatsächlich eine Vereinbarung über die Vorverlegung des letzten Darlehensteilbetrages (lt. BRV) bestand (was die Berufungsbehörde aus den eben angeführten Gründen nicht annimmt) und somit im Dezember 1998 ein entsprechender Finanzierungsbedarf bestand, weist die Vereinbarung über die GSV bzw. deren tatsächliche Abwicklung ebenfalls Ungereimtheiten und Ungewöhnlichkeiten auf, die die Bw. nicht nachvollziehbar erklären konnte.

Die Höhe der vereinbarten Zinsen erscheint ungewöhnlich hoch und diese Zinsverpflichtung hat sich wirtschaftlich in einer Weise ausgewirkt, dass sie ohne Annahme des Bestehens zusätzlicher, im Verfahren nicht offen gelegter (Treuhand- oder sonstiger) Vereinbarungen über einen gänzlichen oder teilweisen Rückfluss derselben an die Bw., ihren Geschäftsführer und/oder diesen nahe stehende natürliche oder juristische Personen nicht erklärbar und nachvollziehbar : Die Basis für die Zinsberechnung (prozentueller Gewinnanteil im Verhältnis des eingezahlten Kapitals der Bw. zum Anleihebetrag) führte dazu, dass die WHG sich verpflichtete, 87,5% ihres jährlichen Gewinnes an Zinsen zu leisten. Konkret wirkte sich diese Vereinbarung (laut Zahlen aus der Vorhaltsbeantwortung der Bw. vom 30.05.2008) im berufsgegenständlichen Zeitraum wie folgt aus:

Umsatzerlöse der WTG in diesem Zeitraum (in ATS)

Umsatzerlöse	1998	1999	2000	2001
gesamte Umsatzerlöse (incl. jene aus dem BRV)	4,69 Mio	11,11 Mio	11,34 Mio	9,27 Mio
davon Erlöse aus dem BRV	0,42 Mio	3,59 Mio	2,35 Mio	2,88 Mio
Erlöse aus dem BRV in % der gesamten Umsatzerlöse	8,96%	31,3%	20,72%	31,07%

Aus diesen Zahlen geht hervor, dass der Anteil der Erlöse der WTG aus dem BRV (auf Grundlage der eigenen Angaben der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 30.05.2008) im Berufszeitraum zwischen rund 9% und rund 31% der Gesamterlöse ausmachte. Auf Grund des BRV hatte die Bw. Anspruch auf 95,89% des **gesamten** Gewinnes der WTG also auch jenes Teiles, der nicht aus Erlösen auf Grund des BRV stammte. Über die strittige GSV hatte die CAL also mittelbar Anspruch auf einen Großteil des Gesamtgewinnes der WTG nämlich auf rund 84% (87,5% von 95,89%). Wirtschaftlich gesehen führte somit die strittige GSV zur "Absaugung" eines Großteiles der Gewinne der WTG die – wie aufgezeigt – zum weitaus überwiegenden Teil aus Gewinnen der WTG stammt, an eine britische Limited, deren Besteuerung letztlich nicht geklärt werden konnte (siehe oben Punkt II B). Dass die Zusammenarbeit mit DP (auf Grund des BRV) in den Jahren nach dem Prüfungszeitraum zu weiteren Ertragsverbesserungen geführt hat, wie die Bw. argumentiert, vermag an der aufgezeigten Ungewöhnlichkeit der strittigen Vereinbarungen nichts zu ändern. Dies deshalb, weil nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates aus den oben angeführten Gründen (kein Finanzierungsbedarf, da die letzte Darlehenstranche auf Grund des BRV zum Zeitpunkt des Abschlusses der GSV noch nicht fällig gewesen wäre und die Gründe für die angebliche Vorverlegung der Fälligkeit nicht nachvollziehbar sind und auch nicht glaubhaft gemacht wurden) von vornherein keine Notwendigkeit bestanden hatte, die strittige GSV auszugeben.

Darüber hinaus erscheint es ebenso ungewöhnlich, dass die Berechnung der Zinsen aus der GSV im ersten Jahr auf Basis des gesamten Gewinnes des Wirtschaftsjahres 1998/1999 vereinbart wurde, obwohl die Auszahlung des Anleihebetrages erst Ende Dezember 1998 erfolgte und als Gegenleistung lediglich eine Verzinsung von 5% für den Zeitraum vom Beginn des Wirtschaftsjahres 1998/1999 bis zur Auszahlung des Kapitals erfolgte (Zinsgutschrift von 27.500,00 ATS; siehe auch Punkt 3c des Vorhaltes vom 20.02.2008). Die dafür in der Vorhaltsbeantwortung vom 30.05.2008 gegebene Erklärung, dass im Gegenzug dafür seitens der CAL gelegentlich verzögerte Zinszahlungen gestattet worden seien ist nicht nachvollziehbar, weil die Vereinbarung über die GSV keine derartige Bestimmung enthält und somit

zum Zeitpunkt von deren Ausgabe noch gar nicht absehbar war, ob die CAL in Zukunft "gelegentlich verzögerte Zinsenzahlungen" akzeptieren werde. Selbst wenn dies mündlich vereinbart worden sein sollte, hat die Bw. nicht aufgezeigt, wie hoch ein daraus resultierender Vorteil konkret gewesen ist zumal auch aus den vorliegenden Zinsenabrechnungen der CAL bis 2001 keine wesentlich verzögerten Zinsenzahlungen erkennbar sind.

Selbst wenn – entgegen der Überzeugung der Berufsbehörde - im Dezember 1998 tatsächlich die Notwendigkeit der Aufbringung von 3,5 Mio. ATS für die Bw. bestanden haben sollte, wäre dieser Betrag wesentlich günstiger etwa in der Form aufzubringen gewesen, dass die DP-PS der Bw. die benötigte Summe direkt in Form eines Darlehens zu denselben Bedingungen zur Verfügung gestellt hätte, wie sie für die loan-note zwischen der DP-PS und der CAL vereinbart wurden (8% Zinsen p.a. vom Kapital; siehe dazu die im Punkt 2c des Vorhaltes vom 20.02.2008 gemachten Ausführungen, in denen auch die Verbindungen des Geschäftsführers der Bw. KPK zur DP-PS und zur CAL dargestellt werden) zumal die Bw. hierfür als Sicherheit die bestehenden bzw. absehbaren Honorarforderungen gegen DP anbieten hätte können. Auch die Übernahme einer privaten Haftung für die notwendige Summe von 3,5 Mio. ATS bei einer Finanzierung durch einen Bankkredit oder die Leistung von Sicherheiten durch die DP-PS gegen Zahlung einer angemessenen Avalprovision in ähnlicher Weise, wie dies bei den Bankkrediten für die Aufbringung der ersten Teilbeträge für die Darlehensverpflichtung gegenüber DP tatsächlich geschehen ist, wäre für die Bw. wesentlich günstiger gewesen, als die strittige GSV.

Äußerst ungewöhnlich ist auch die "verfrühte" Zinszahlung der Bw. an die CAL vom 5.01.1999 iHv. 2,743.856,52. Wie unter Punkt 3a des Vorhaltes vom 20.02.2008 näher dargestellt, steht diese Zahlung in engem zeitlichen und betraglichen Zusammenhang mit Honorareinnahmen der WTG aus dem BRV mit DP und in weiterer Folge mit dem "Zinsertrag partiarisches Darlehen" der Bw. aus der Unterbeteiligung an der WTG. Das Argument der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 30.05.2008 (auf Punkt 3a des Vorhaltes), dass die Verwendung des als vorzeitige Zinsenzahlung am 5.01.1999 geleisteten Betrages als vorzeitige Kapitalstilgung (anstatt als Zinsenakontozahlung) erst in darauf folgenden Geschäftsjahr zu einer Reduktion des Zinsenaufwandes geführt hätte trifft zwar zu, eine vorzeitige Kapitalstilgung in beträchtlicher Höhe (immerhin rund 78% des gesamten Kapitaless der Anleihe!) hätte aber zumindest in den folgenden Wirtschaftsjahren zu beträchtlichen Aufwandsminderungen geführt (Zinsenzahlungen im Wirtschaftsjahr 1999/2000 iHv. rund 3,031 Mio. ATS: davon 78% wären rund 2,36 Mio. ATS Belastungsminderung gewesen; Zinsenzahlungen im Wirtschaftsjahr 2000/2001 iHv. rund 0,615 Mio. ATS: davon rund 78% wären rund 0,48 Mio. ATS Belastungsminderung gewesen).

Überhaupt fehlt es völlig an einer nachvollziehbaren Begründung für die vorzeitige Zinsen-

zahlung: für die behauptete angebliche mündliche Vereinbarung konnten keinerlei Nachweise (Besprechungsprotokoll, Aktenvermerk o.ä.) vorgelegt werden ebenso wenig wurde der geforderte Nachweis über die Art der Berechnung der Zinsenzahlung erbracht (siehe Punkte 3a und 3b des Vorhaltes vom 20.02.2008) sondern lediglich die unbewiesene Behauptung aufgestellt, dass sie auf Grund einer "Ergebnisabschätzung" erfolgt sei bzw. dadurch die "erforderliche Liquidität für die Zinsenzahlung sicher gestellt werden sollte" (siehe Vorhaltsbeantwortung vom 30.05.2008 zum Punkt 3b des Vorhaltes vom 20.02.2008). Letzteres Argument erscheint geradezu absurd, weil in keiner Weise erkennbar ist, wie durch eine rechtlich nicht zwingende vorzeitige Zahlung eines Zinsbetrages Liquidität sicher gestellt werden könnte. Die frühzeitige Zahlung hat ja nicht zu einer Stärkung, sondern im Gegenteil zu einem Abfluss von Liquidität geführt. Wirtschaftlich wesentlich sinnvoller wäre anstatt der offenbar ohne zwingenden rechtlichen Grund erfolgten vorzeitige Zahlung von Zinsen (in Höhe von immerhin rd. 2,74 Mio. ATS !) z.B. eine verzinsliche Veranlagung dieses Betrages bis zur vertraglichen Fälligkeit der Zinsen gewesen (laut Vereinbarung über die GSV sind die Zinsen erst nach der Feststellung des Jahresergebnisses, also mehr als ein halbes Jahr nachdem der besagte Zinsbetrag gezahlt wurde, fällig geworden!).

In Punkt 2c des Vorhaltes vom 20.02.2008 hat die Berufungsbehörde den "Geldkreislauf" bei der Finanzierung des strittigen Darlehensteilbetrages näher dargestellt (von der TVG über die DP-PS, die CAL, die WHG und die WTG zu DP) und dargelegt, dass der Geschäftsführer der Bw. KPK auf Grund seiner Funktionen bei den betreffenden Gesellschaften (Geschäftsführer der WHG und der WTG, Mitglied des Vorstandes und steuerlicher Vertreter der DP-PS, Gesellschafter der als secretary bei der CAL fungierenden GW-L-BS und – mittelbarer – Beteiligter der die CAL verwaltenden GW-IOL) davon Kenntnis haben musste. In der Vorhaltsbeantwortung vom 30.05.2008 wurde dies auch nicht in Abrede gestellt.

Dafür sprechen auch die beteiligungsmäßigen und personellen Verbindungen des KPK und seiner Gattin MKM bei den Gesellschaften um Umfeld der CAL:

GW-IOM, die die Geschäfte der CAL (auch nach Angaben der Bw.) verwaltet:

Bei dieser Gesellschaft scheinen KPK und seine Gattin MKM als Direktoren auf; dies neben T, V und W.

V und W fungieren auch bei der LL, der ADFL und bei der GW-L-BS (möglicherweise auch bei der GW-L-WW; dort waren die Namen der Funktionär nicht zu eruieren) als Direktoren, wobei der KSV ausführt, dass diese Funktion bei der ADFL und der LL vermutlich treuhänderisch ausgeübt wird.

KPK und MKM sind nachweislich mittelbar (über die GW-L-BS) zu (zusammen) 50% an der GW-IOM beteiligt. Es besteht auf Grund der aufgezeigten Zusammenhänge und Parallelitäten die begründete Vermutung, dass diese beiden Personen auch die Aktionäre der GW-L-WW

sind (die ihren Sitz in London an demselben Massendomizil hat, wie die LL und die ADFL und die ebenfalls, so wie die soeben genannten beiden Gesellschaften laut KSV vermutlich von Treuhanddirektoren geführt wird), sodass KPK und MKM aller Wahrscheinlichkeit nach indirekt die gesamten Anteile der GW-IOM halten dürften.

Die GW-IOM führt neben den Geschäften der CAL auch jene der GW-L-BS, der GW-L-WW, der LL und der ADFL

GW-L-BS, die als "Secretary" der CAL fungierte:

Anteilseigner dieser Gesellschaft sind je zu Hälfte KPK und MKM. Die Gesellschaft wird von der GW-IOM verwaltet, übt keine Tätigkeit in England aus und hat dort nur eine Postanschrift, sie übt nach der Eintragung ins Handelsregister eine Treuhand- und Beratungstätigkeit aus und ist 50%-ige Aktionärin der GW-IOM.

GW-L-WW, die ursprünglich als "Secretary" der CAL fungierte:

Diese Gesellschaft hält einen Hälfteanteil an der GW-IOM, ist in England nicht tätig ("non trading", Geschäftsgegenstand ist die Treuhand- und Beratungstätigkeit. Die Geschäfte werden von der GW-IOM geführt, die Aktionäre und Direktoren dieser Gesellschaft sind laut KSV nicht bekannt, die Direktoren sind vermutlich (lt. KSV) treuhänderisch tätig. Die Gesellschaft hat ihren Sitz an demselben Massendomizil in London, wie die LL und die ADFL. Auf Grund dieser Umstände ist nach Ansicht der Berufungsbehörde anzunehmen, dass auch diese Ltd. direkt oder indirekt (über andere Gesellschaften, auf Grund von Treuhand- oder ähnlichen Vereinbarungen) von KPK und/oder MKM beherrscht wird.

Alle diese Zusammenhänge und Parallelitäten sprechen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates dafür, dass die CAL im Berufszeitraum in Wahrheit von KPK und/oder dessen Gattin MKM (direkt oder indirekt über von diesen Personen beherrschte Gesellschaften) rechtlich und wirtschaftlich beherrscht wurde. Dies kann durch – im Verfahren zwar in Abrede gestellte, jedoch auf Grund der aufgezeigten Umstände sehr wohl wahrscheinliche – Treuhand- (oder ähnliche, in ihrer Wirkung gleichartige) Vereinbarungen zwischen diesen Personen und den nominellen Anteilseignern der CAL (der DP-PS und der PHL) erfolgt sein. Möglich wäre auch die Beherrschung der CAL durch diese Personen über die PHL (seit Übernahme der Mehrheitsanteile an der CAL durch diese Gesellschaft 1999), indem sie direkt oder indirekt und/oder über Treuhandvereinbarungen über deren Anteile verfügen können.

Auch wenn man von einer Finanzierungsnotwendigkeit hinsichtlich des strittigen Betrages bei der Bw. ausgeht, ist kein logisch nachvollziehbarer wirtschaftlicher Grund für die Zwischenschaltung der britischen CAL (anstatt einer direkten Finanzierung durch die DP-PS) bei diesem Finanzierungsvorgang erkennbar außer der Annahme, dass die bei den beteiligten Gesellschaften/juristischen Personen rechtlich Verantwortlichen – nämlich KPK und sein deutscher Geschäftspartner DP – im bewussten Zusammenwirken die strittige GSV zur Schmälerung des

durch die Bw. in Österreich zu versteuernden Gewinnes nur zum Schein abgeschlossen haben. Die oben näher dargestellten Umstände, nämlich:

- die ohne zwingenden Grund erfolgte (angebliche) Vorverlegung der Fälligkeit des letzten Darlehensteilbetrages (Teil der Darlehensverpflichtung auf Grund des BRV zwischen der WTG und DP), wodurch der Finanzierungsbedarf, der mit der strittigen GSV abgedeckt wurde, (nach den Behauptungen der Bw.) erst entstanden ist,
- die ungewöhnliche Höhe der vereinbarten Zinsen für die GSV (infolge der vereinbarten Art von deren Berechnung) und die aufgezeigte wirtschaftliche Gesamtauswirkung der GSV bei der WTG und der WHG,
- die ohne rechtliche Notwendigkeit erfolgte "verfrühte" Zinsenzahlung am 5.01.1999 an die CAL und der zeitliche und betragliche Zusammenhang dieser Zahlung mit Honorareinnahmen von DP (auf Grund des BRV),
- die Art der Abwicklung des Finanzierungsgeschäftes durch Anleihezeichnung seitens einer britischen Limited anstatt einer direkten Finanzierung durch die DP-PS ("Geldkreislauf") oder alternativen, günstigeren Finanzierungsmöglichkeiten,
- die aufgezeigten beteiligungsmäßigen und personellen Zusammenhänge bei den britischen und IOM-Gesellschaften mit dem Gesellschafter und Geschäftsführer der Bw. bzw. seiner Gattin

lassen in ihrem Gesamtzusammenhang als wahrscheinlichste Erklärung dafür, dass die Vereinbarung über die GSV überhaupt geschlossen wurde und für Art, wie die strittige Finanzierung konkret durchgeführt wurde den Schluss erscheinen, dass dadurch für die Bw. ein rein "künstlicher", nicht tatsächlich betrieblich bedingter Aufwand mit dem Ziel der ungerechtfertigten Schmälderung der in Österreich zu versteuernden Gewinne erzeugt werden sollte. Nach Ansicht der Berufungsbehörde ist dieses Finanzierungsgeschäft insgesamt nur zum Schein (ohne jede nachvollziehbare rechtliche und wirtschaftliche Notwendigkeit) zwischen den beteiligten Gesellschaften abgeschlossen worden. Den strittigen Zinsenzahlungen fehlt es daher wegen des Vorliegens eines absoluten Scheingeschäftes zur Gänze an der betrieblichen Veranlassung.

Aus den angeführten Gründen konnte der Berufung insgesamt kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 18. März 2009