



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch den Geschäftsführer A , gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck, vertreten durch Mag. D, betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1992 bis 1995 und Gewerbesteuer für die Jahre 1992 und 1993 mit Ausfertigungsdatum 6. und 7. Juli 1999 sowie Umsatzsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für die Jahre 1991 bis 1995 mit Ausfertigungsdatum 7. Juli und 10. Juni 1999 im Beisein der Schriftführerin L nach der am 22. November 2005 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für 1991 und 1992 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für 1991 wird Folge gegeben.

Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für 1993 – 1995, Gewerbesteuer 1992 und 1993 sowie Körperschaftsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer für 1992 – 1995 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Höhe der Abgaben(+) / Gutschriften(-) betragen (in Euro):

Jahr	Umsatzsteuer	Körperschaftsteuer	Kapitalertragsteuer	Gewerbesteuer
1991	-2.457,72 €		0,00 €	
1992	-387,85 €	0,00 €	+1.422,93 €	0,00 €
1993	-3.768,96 €	0,00 €	+18.170,56 €	0,00 €
1994	+5.792,68 €	+1.090,09 €	+2.049,75 €	
1995	-1.502,80 €	+15.346,61 €	+5.411,33 €	

Die Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Abgaben sind den am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin, einer mit Gesellschaftsvertrag vom 19. Juni 1990 gegründeten GmbH, deren Gegenstand hauptsächlich die Produktion von Filmen aller Art ist, wurde mit Prüfungsauftrag vom 21. Februar 1996 zunächst für die Jahre 1992 – 1994 eine Betriebsprüfung eingeleitet. Nachdem der Prüfer eine Reihe von Ungereimtheiten festgestellt hat und mehrere Indizien dafür bestanden, dass die Berufungswerberin Aufträge über eine liechtensteinische Domizilgesellschaft abgewickelt hat und mit anderen nicht existenten, jedenfalls steuerlich nicht erfassten Firmen, die alle in einem Naheverhältnis zur Berufungswerberin und ihren derzeitigen und früheren Geschäftsführern und Gesellschaftern standen oder gestanden sind, nicht klar durchschaubare Geschäftsverbindungen unterhielt, wurden, nachdem die zunächst nach § 147 BAO eingeleitete Betriebsprüfung auf eine Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG für die Jahre 1990-1995 ausgedehnt worden ist, in den Räumlichkeiten der Berufungswerberin, den Wohnungen der Gesellschafter und anderer nahestehender Personen sowie bei den Bankinstituten der Berufungswerberin Hausdurchsuchungen durchgeführt.

Nach Abschluss der Prüfung im Jahr 1999 wurden vom Finanzamt Innsbruck in den zum Teil wiederaufgenommenen Verfahren, entsprechend den Prüfungsfeststellungen (neue) Bescheide ua. betreffend Gewerbesteuer für die Jahre 1992 und 1993 (Ausfertigungsdatum 7. Juni 1999), Körperschaftsteuer für die Jahre 1992 bis 1995 (Ausfertigungsdatum 6. Juli 1999) sowie Umsatzsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1991 bis 1995 (Ausfertigungsdatum 7. Juli und 10. Juni 1999) erlassen.

Nachdem die genannten Bescheide von der Berufungswerberin in den unten angeführten Punkten mit den am 24. Juni und 13. August 1999 eingereichten Berufungen fristgerecht

bekämpft worden sind, legte das Finanzamt die Berufungen nach Einholung einer Stellungnahme des Prüfers ohne Erlassung einer Berufungsvereinbarung unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 8 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt wird. Unter verdeckten Ausschüttungen sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes alle nicht ohne weiteres als Ausschüttungen erkennbare Zuwendungen an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen zu verstehen, die zu einer Gewinnminderung führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen, nicht gewährt werden (ua. VwGH v. 31.3.2000, 95/15/0056).

§ 27 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1988 zählt Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Sonstige Bezüge in diesem Sinne sind andere geldwerte Vorteile aus der Gesellschafterstellung; dazu zählen insbesondere verdeckte Gewinnausschüttungen (VwGH v. 28.5.1998, 96/15/0114; Doralt EStG-Kommentar⁸, § 27 Tz 33). Verdeckte Gewinnausschüttungen zählen zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 (siehe Doralt EStG-Kommentar⁸, § 93 Tz 21). Gem. § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Zum Abzug verpflichtet ist bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge (§ 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988). Kapitalertragsteuer im Zusammenhang mit verdeckten Ausschüttungen gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist somit im Haftungsweg dem Schuldner der Kapitalerträge vorzuschreiben, wenn auf Empfängerebene verdeckte Ausschüttungen vorliegen.

I) Film-AG :

1) Nach den unbestrittenen Feststellungen des Prüfers hat die Gemeinde P in Allgäu die Film-AG in Vaduz (kurz: F-AG) mit Vertrag vom 10. Oktober 1989 mit der Produktion eines Werbefilms für Sommer und Winter zu einem ursprünglich vereinbarten Preis von 70.000 DM beauftragt. Die tatsächlichen Kosten beliefen sich letztendlich nach einer Abrechnung vom 20. März 1992 auf rd. 136.000 DM, wobei für die im Jahren 1990 geleisteten Arbeiten von der Gemeinde P bereits im Jänner 1990 eine Anzahlung von 30.000 DM geleistet worden ist. Die F-AG in Liechtenstein beauftragte ihrerseits die inländische Film GmbH in R (kurz: F-GmbH)

mit der Durchführung der Produktion, die Regie des Films wurde von A, der auch Prokurist der F-GmbH war, übernommen. Nachdem die F-GmbH zahlungsunfähig geworden ist und spätestens gegen Ende des Jahres 1990 sämtliche wirtschaftlichen Aktivitäten einstellte – Konkursanträge wurden mangels Masse abgewiesen und die vermögenslose GmbH wurde in der Folge von Amts wegen im Firmenbuch gelöscht – übernahm im Jahr 1991 die neu gegründete Berufungswerberin die Durchführung dieses Auftrages, deren Prokurist ebenfalls A war. Die Bezahlung der Produktionskosten durch die Gemeinde P erfolgte über ausdrücklichen Wunsch der F-AG in Liechtenstein ausschließlich mittels Schecks, die überwiegend durch den Generalbevollmächtigten der F-AG, K, der bis November 1991 auch Gesellschafter-Geschäftsführer der Berufungswerberin war, bei der S-Bank in Innsbruck eingelöst wurden. Ein Großteil dieser Gelder wurde in der Folge wiederum bei der Berufungswerberin als Bareinzahlungen auf das Kundenkonto der F-AG erfolgsneutral eingebucht, die durch eine angebliche Forderung der Berufungswerberin gegenüber der F-AG, im Jahr 1995 wieder ausgeglichen wurden.

2) Der Prüfer führte dazu in Betriebsprüfungsbericht vom 27. Mai 1999 unter Tz. 34 aus, im Jahr 1992 seien bei der Berufungswerberin insgesamt 462.000 S auf dem Kundenkonto der F-AG eingebucht worden. Der Saldo dieses Kontos zu Gunsten der F-AG habe zum 31. Dezember 1992 238.092,68 S betragen. Erst im Jahr 1995 sei dieses Konto durch die Stellung einer Rechnung an die F-AG in Liechtenstein in Höhe von 239.092 S ausgeglichen worden. Der Werbefilm sei allerdings bereits im Jahr 1992 fertig gestellt worden. Erhebungen bei der Gemeinde P in Allgäu hätten ergeben, dass seit der Gründung der Berufungswerberin (12/1990) bis zum Jahr 1992 insgesamt 636.940 S (90.991,42 DM) an Produktionskosten bezahlt worden seien, auf dem Kundenkonto "F-AG" seien im Jahr 1992 insgesamt aber nur 462.000 S als Bareinnahmen gutgeschrieben worden.

3) Der Prüfer ging davon aus, dass die Zahlungen der Gemeinde P aus diesem Auftrag der Berufungswerberin und nicht der F-AG zuzurechnen seien und rechnete die bei der Berufungswerberin erfolgsneutral gebuchten 462.000 S außerbilanzmäßig dem Gewinn hinzu. Den Differenzbetrag von 174.940 S zwischen den von der Gemeinde P bezahlten Betrag von 636.940 S und den bei der Berufungswerberin erfolgsneutral eingebuchten Betrag von 462.000 S sah der Prüfer als verdeckte Gewinnausschüttung an. Die Gewinnauswirkung im Jahr 1995 für die in diesem Jahr erfolgte "fiktive" Rechnungslegung an die F-AG in Höhe von 239.093 S wurde vom Prüfer rückgängig gemacht.

4) Zur Begründung führte der Prüfer im Wesentlichen aus, auf Befragung bezüglich der F-AG habe A als Prokurist der Berufungswerberin mehrmals angegeben, dass die F-AG ein tätiges Unternehmen sei und er nicht wisse, wer die Aktionäre dieser AG seien. Die Ermittlungen und Feststellungen hätten aber ergeben, dass A selbst Aktionär der F-AG sei. Im Zuge der

durchgeführten Hausdurchsuchung sei ein Protokoll der Generalversammlung vom 3. April 1990 beschlagnahmt worden, aus dem eindeutig hervorgehe, dass Personalidentität zwischen den Aktionären der AG und den Gesellschaftern der Berufungswerberin bestehe. Aus weiteren Erhebungen gehe hervor, dass es sich bei der F-AG in Vaduz um eine sogenannte Domizilgesellschaft handle, die nicht in der Lage gewesen sei, die behaupteten, an die Gemeinde P verrechneten Leistungen zu erbringen. Diese Firmenkonstruktion mit der F-AG in Liechtenstein habe offensichtlich ausschließlich der Verschiebung von Erlösen und Gewinnen zur liechtensteinischen Domizilgesellschaft gedient.

5) In der Berufungsschrift bringt die Berufungswerberin vor, die F-AG sei ein im Rahmen der liechtensteinischen Gesetzgebung tätiges Unternehmen gewesen. Die Gründung und die folgende Geschäftstätigkeit durch das Management und die Produktion von mehr als 20 internationalen Filmen und Fernsehproduktionen stelle die Existenz des Unternehmens unter Beweis. Der Auftrag an die F-AG zur Herstellung des Filmwerkes sei von der Gemeinde P zu einem Zeitpunkt erteilt worden, zu dem die Berufungswerberin noch gar nicht existent gewesen sei. Die mit dem Auftrag verbundene Anzahlung sei damals zur Gänze in die F-GmbH in R eingebraucht worden, die damals ausgezeichnete Erfolgsaussichten gehabt habe. Zur Einstellung der Geschäftstätigkeit der F-GmbH und in der Folge zur Gründung der Berufungswerberin sei es erst gekommen, nachdem die Sparkasse Innsbruck Ende des Jahres 1990 das gesamte technische Equipment eingezogen habe und im Exekutionswege das Büro der F-GmbH leer geräumt worden sei. Im Jahr 1991 habe dann die Berufungswerberin den Auftrag zur Fortsetzung der Produktion übernommen. Aufgrund der finanziellen und internen Situation der Auftraggeberin (Pfändung von Geschäftskonten, verworrene Situation der F-AG , Verwaltungsrat U habe sein Mandat zurückgelegt und K geklagt, Z sei neuer Verwaltungsrat geworden) sei die Berufungswerberin zur Abwicklung des Auftrages nur gegen Barauszahlung der Tranchen bereit gewesen. Ein Wechsel in der Person der Auftraggeberin von der F-AG zur Berufungswerberin sei nicht durchführbar gewesen, weil es dazu eines Gemeinderatsbeschlusses der Gemeinde P bedurft hätte und dieser aufgrund der internen Unstimmigkeiten mit den Verantwortlichen für dieses Projekt, nicht zustande gekommen wäre und allenfalls die Stornierung dieses Auftrages bedeutet hätte. Damit sei klar gewesen, dass nur Zahlungen mittels Schecks ein gangbarer Weg gewesen sei. Die Schecks seien dann von K als Generalbevollmächtigter der F-AG eingelöst und in weiterer Folge zur Gänze oder in Teilbeträgen gemäß den erbrachten Leistungen an die Berufungswerberin weitergeleitet worden. Die von der Berufungswerberin vereinnahmten Gelder seien auf dem Kundenkonto "F-AG" gebucht worden, weil diese Zahlungen a` conto-Zahlungen auf den Gesamtauftrag darstellten. Da nach Auskunft der Gemeinde P im Jahr 1995 die F-AG das Filmwerk bis zu diesem Zeitpunkt nicht fertig gestellt habe, habe die Berufungswerberin auch keine

Schlussrechnung an die F-AG stellen können. Die Berufungswerberin habe daraufhin eine Rechnung in der Höhe des offenen Saldos gestellt, obwohl die Forderung der Berufungswerberin diesen Betrag überstiegen hätte. Es erschien jedoch nicht zweckmäßig, über den tatsächlichen Forderungsbetrag Rechnung zu legen, um die Differenz in einem der Folgejahre wegen Uneinbringlichkeit wieder ausbuchen zu müssen. Das Werk sei bis dato noch nicht fertig gestellt. Es müssten noch zwei Drehtage aufgewendet werden, um den Film abnahmereif zu gestalten.

Die Ansicht des Prüfers, der Differenzbetrag von 174.940 S zwischen den von der Gemeinde P bezahlten und bei der Berufungswerberin eingezahlte Betrag sei als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen, sei falsch, weil die Berufungswerberin diesen Betrag nicht vereinnahmt habe. Alle Einnahmen aus dem Auftrag P seien bei der Berufungswerberin ordnungsgemäß verbucht worden. K sei als Generalbevollmächtigter der F-AG befugt gewesen Zahlungen im Namen und auf Rechnung der F-AG in Empfang zu nehmen und darüber zu verfügen. Es sei daher in seinem Ermessen gelegen, ob und in welcher Höhe er a `conto-Zahlungen auf eine nach Fertigstellung des Filmwerkes festzustellende Verbindlichkeit der F-AG an die Berufungswerberin leistete. Es sei zudem absolut lebensfremd anzunehmen, die F-AG hätte keinen Aufwand für ihren laufenden Geschäftsbetrieb zu tragen gehabt, wie etwa Organkosten.

6) Wie der Aktenlage zu entnehmen ist, ist die F-AG im Jahr 1986 ins Handelsregister in Vaduz mit Sitz in N in Liechtenstein eingetragen worden. Nach dem Handelsregisterauszug ist Gegenstand der AG neben der Durchführung von Handels-, Finanz-, Provisions- und Kommissionsgeschäften jeglicher Art, insbesondere die Produktion, der Verleih, der Vertrieb und Handel von Magnetaufzeichnungen von Bild und Ton für Informationsträger aller Art.

7) Entgegen der Behauptung der Berufungswerberin steht zweifelsfrei fest, dass es sich bei der F-AG um eine Domizilgesellschaft handelt. Wie von der Interpol Vaduz mit Schreiben 24. Februar 1992 dem Landesgericht Innsbruck im gerichtlichen Strafverfahren Zl. xxHvxxx/92 mitgeteilt worden ist, handelt es sich bei der F-AG um eine sogenannte Sitzgesellschaft, welche kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe ausübt. Diese Angaben wurden aber auch durch die Ermittlungen des Prüfers bestätigt. So ist in der Firmenbucheintragung nur der Ort des Sitzes der F-AG ohne genaue Adresse eingetragen, was für Domizilgesellschaften typisch ist, auch war der ursprüngliche Verwaltungsrat der F-AG, U, ein Treuhänder in S in Liechtenstein.

8) Auch wenn zwischen den Aktionären der F-AG und den Gesellschaftern der Berufungswerberin nicht zu 100% Personalidentität gegeben gewesen sein mag, was vom Prüfer auch gar nicht behauptet worden ist, so bestand zwischen den Aktionären und

Funktionären der F-AG und den Gesellschaftern und Betreibern der F-GmbH, die den Film für die Gemeinde P im Auftrag der F-AG erstellen sollte und der Berufungswerberin, die nach dem wirtschaftlichen Bankrott der F-GmbH, den Auftrag der Gemeinde P letztlich ausgeführt hat, jedenfalls eine enge personelle Verknüpfung und eine besonderes Naheverhältnis.

9) Die Gesellschaftsverhältnisse an der F-AG sind im Zuge des Prüfungs- und Berufungsverfahrens nie offen gelegt worden. Wie aber aus den beschlagnahmten Unterlagen (Generalversammlungsprotokolle der F-AG und der F-GmbH, Gesprächsprotokolle und einer Reihe anderer Schriftstücke) unzweifelhaft hervorgeht, waren neben dem jeweiligen liechtensteinischen Verwaltungsrat (der mehrmals wechselte), W.S., A und Dr. D.K. zu je 1/4 am Aktienkapital der F-AG beteiligt. An der F-GmbH mit Sitz in R waren ursprünglich W.S., A und Dr. D.K. je zu 1/3 am Stammkapital beteiligt, wobei W.S. gleichzeitig Geschäftsführer und A Prokurist der Gesellschaft war. Im Jahr 1988 übertrugen die drei Gesellschafter ihre Gesellschaftsanteile an der F-GmbH in R an die F-AG in Liechtenstein, die somit Alleingesellschafterin der F-GmbH war. An der Berufungswerberin, die nach der Einstellung der Tätigkeit der F-GmbH, Ende des Jahr 1990 gegründet worden ist, waren wiederum Dr. D.K. zu 1/4 Anteil, A über eine von Dr. M gehaltenen Treuhandschaft zu 2/4 bis 3/4 Anteile und K zu 1/4 Anteil beteiligt. A war bei der Berufungswerberin - wie bereits zuvor bei der F-GmbH - Prokurist und K bis Ende 1991 Geschäftsführer und gleichzeitig Generalbevollmächtigter der F-AG. Es besteht daher kein Zweifel, dass die F-AG von den Gesellschaftern und Verantwortlichen der Berufungswerberin weitgehend beherrscht worden ist.

10) Dass die Produktionsleistungen für die von der Gemeinde P in Auftrag gegebenen Werbefilme ab dem Jahr 1991 von der Berufungswerberin durchgeführt worden ist, konnte auf Grund der vorliegenden Unterlagen zweifelsfrei festgestellt werden und ist von der Berufungswerberin auch nicht bestritten worden. Ebenso ist im Zuge des Berufungsverfahrens nicht mehr bestritten worden, dass die von der Berufungswerberin in diesem Zusammenhang erbrachten Leistungen unmittelbar der Berufungswerberin und nicht der F-AG zuzurechnen sind und daher die dafür bei der Berufungswerberin erfolgsneutral verbuchten Zahlungen von 462.000 S vom Prüfer zu Recht erfolgswirksam den Erlösen zugerechnet wurden. Dies ergibt sich bereits aus einem zwischen der F-AG und der Berufungswerberin am 29. Juni 1992 abgeschlossenen Abtretungsvertrag, in dem die Berufungswerberin auf eigene Rechnung und Gefahr die Fertigstellung des Films übernimmt, zu dem sich die F-AG gegenüber der Gemeinde P verpflichtet hat und die F-AG der Berufungswerberin alle Forderungen aus dem Vertrag mit der Gemeinde P unwiderruflich abtritt.

11) Strittig ist lediglich, ob der Differenzbetrag von 174.940 S zwischen dem von der Gemeinde P bezahlten Betrag von 636.940 S und dem bei der Berufungswerberin

erfolgsneutral verbuchten Betrag von 462.000 S vom Prüfer zu Recht im Jahr 1992 als verdeckte Gewinnausschüttung angesetzt worden ist.

12) Dem Einwand der Berufungswerberin, wonach K als Generalbevollmächtigter der F-AG die Zahlungen der Gemeinde P im Namen und auf Rechnung der F-AG in Empfang genommen habe und die Berufungswerberin daher keinen Einfluss über die Verwendung dieser Mittel nehmen konnte, vermag der UFS nicht zu folgen.

13) Es ist zwar richtig, dass die Rechnungslegung an die Gemeinde P noch im Namen der F-AG erfolgt ist, dies aber nur deshalb - wie die Berufungswerberin selbst vorbringt – weil bei Änderung der Auftragnehmerin eine Zustimmung des Gemeinderates erforderlich gewesen wäre und eine neuerliche Befassung des Gemeinderates mit diesem Auftrag offensichtlich vermieden werden sollte. Unbestritten ist, dass das Leistungsentgelt und damit die von der Gemeinde P geleisteten Zahlungen bereits aufgrund des oben angeführten Abtretungsvertrages der Berufungswerberin zustanden und aufgrund der oben dargestellten gesellschaftsrechtlichen Verknüpfung auch kein Zweifel darüber besteht, dass die Berufungswerberin auch gegenüber der F-AG, deren Vertreter die Barschecks von der Gemeinde P offensichtlich übernommen hat, in der Lage war, ihren Anspruch auch tatsächlich durchzusetzen. Dass die von der Gemeinde P bezahlten Beträge nicht für die F-AG, sondern für die Berufungswerberin bestimmt waren, zeigt sich nicht zuletzt auch daran, dass die Barschecks nicht in Liechtenstein, sondern in Innsbruck, am Sitz der Berufungswerberin eingelöst worden sind. Der Berufungswerberin war auch durchaus bekannt, welche Zahlungen von der Gemeinde P aufgrund der Abrechnung der F-AG geleistet worden sind. So ist in einer Rechnung an die Gemeinde P vom 25.11.1992, die die Berufungswerberin bereits in ihren eigenen Namen gestellt hat, detailliert aufgelistet, welche Zahlungen von der Gemeinde P bereits geleistet worden sind und welcher Forderungsbetrag noch offen ist. Auch wenn die Schecks von K als Generalbevollmächtigter der F-AG in Empfang genommen worden sind, so handelte er im Innenverhältnis als Beauftragter der Berufungswerber und nicht der F-AG, zudem war ja auch K bis Ende des Jahres 1991 Gesellschafter-Geschäftsführer der Berufungswerberin. Dementsprechend sind dieser Zahlungen auch der Berufungswerberin bzw. ihren Gesellschaftern zuzurechnen. Für den UFS besteht daher kein Zweifel, dass der damalige Gesellschafter-Geschäftsführer der Berufungswerberin bzw. ihre Gesellschafter über die von der Gemeinde P ausbezahlten Geldmittel verfügt haben.

14) Im Zuge des Berufungsverfahrens konnte aber festgestellt werden, dass von der Gemeinde P für die von der Berufungswerberin durchgeführten Arbeiten zwar insgesamt 636.940 S (90.991,43 DM) in 5 Teilbeträgen mittels Schecks gezahlt worden sind, davon ist aber ein Teilbetrag von 116.200 S (16.600 DM) bereits am 5. August 1991 bezahlt worden. Im Jahr 1992 sind in vier Teilbeträgen nur 520.740 S (74.391,42 DM) bezahlt worden. Der

Differenzbetrag zu dem im Jahr 1992 bei der Berufungswerberin bar eingezahlten 462.000 S beträgt somit nur noch 58.740 S, dementsprechend kann auch nur dieser Betrag im Jahr 1992 als verdeckte Gewinnausschüttung angesetzt werden.

15) Ob bzw. in welcher Form der im Jahr 1991 von der Gemeinde P ausbezahlte Teilbetrag von 116.200 S (16.600 DM) bei der Berufungswerberin verbucht worden ist, ist vom Finanzamt nicht näher geprüft worden und im Zuge des Berufungsverfahrens konnten zu dem nunmehr bereits 14 Jahre zurückliegenden Sachverhalt mangels Unterlagen keine konkreten Feststellungen mehr getroffen werden, die betreffend diesem Betrag eine verdeckte Gewinnausschüttung im Jahr 1991 erweisen könnten. Der Berufung war daher in diesem Punkt teilweise Folge zu geben.

II) München-GmbH

1) Der Prüfer stellte anhand der von der Gemeinde P zu der oben angeführten Filmproduktion zur Verfügung gestellten Unterlagen fest, dass im Jahr 1993 der Gemeinde P von einer München-GmbH in München (kurz: D-GmbH) für die Änderungen des von der Berufungswerberin hergestellten Werbefilms "P ein Erlebnis" (Rechnung vom 8. Oktober 1993 über 5.322 DM) und die Lieferung von 1.000 Videokassetten mit diesem Film (Rechnung vom 20. September 1993 über 6.348 DM) in Rechnung gestellt worden sind. Das verwendete Briefpapier entsprach in wesentlichen Merkmalen dem der Berufungswerberin. Auch liegt ein Schreiben der Gemeinde P vom 2. September 1993 an die Berufungswerberin vor, in der sie um die Lieferung von 1.000 Stück Filmkassetten mit dem Film "P ein Erlebnis" ersucht. Die Auftragsbestätigung vom 3. September 1993 wurde aber nicht von der Berufungswerberin sondern von der D-GmbH in München erteilt. Eine Anfrage des Prüfers beim zuständigen Finanzamt in München hat ergeben, dass diese Firma weder im dortigen Handelsregister eingetragen, noch steuerlich erfasst ist. An der in den Rechnungen der D-GmbH angeführten Adresse befand sich zwar ein steuerlich erfasster Betrieb, der aber mit der D-GmbH in keiner Verbindung stand. Weiters stellte das Finanzamt in München fest, dass es sich bei dem auf den Rechnungen der D-GmbH angeführten Bankkonto bei der Commerzbank in München, um das Konto des ebenfalls am Firmenpapier angeführten Geschäftsführers R.S. handelte.

2) Im Betriebsprüfungsbericht führte der Prüfer unter Tz. 24 dazu ergänzend aus, eine Befragung von R.S. habe ergeben, dass er im Jahr 1993 von A kontaktiert und gebeten worden sei, für ihn tätig zu werden. Es sei beabsichtigt gewesen, diverse Filmprojekte über die zu gründende D-GmbH abzuwickeln. Zu einer Gründung der Firma und zur Entwicklung einer echten Geschäftstätigkeit sei es nicht gekommen. Die Gelder aus dem Geschäft mit P seien an A weitergeleitet worden. Diese hätten aber in den Büchern der Berufungswerberin keinen Niederschlag gefunden.

-
- 3) Der Prüfer vertrat daher die Ansicht, dass die Fakturierung der Änderung des Films und der Lieferung der Videokassetten nur aus "Steuerersparnisgründen" über die nicht existente D-GmbH erfolgt sei und rechnete die Erlöse aus dem Geschäft mit der Gemeinde P von umgerechnet 81.697 S (11.671 DM) der Berufungswerberin als verdeckte Gewinnausschüttung zu.
- 4) Im Zuge des Berufungsverfahrens wurde nicht mehr bestritten, dass dieses Geschäft mit der Gemeinde P über Initiative der Berufungswerberin über die D-GmbH abgewickelt worden ist. Der Geschäftsführer der Berufungswerberin führte dazu in der mündlichen Verhandlung aus, es sei geplant gewesen in Deutschland eine GmbH zu errichten, an der R.S., ein Geschäftsfreund von ihm, Hauptgesellschafter und Geschäftsführer werden sollte. R.S. habe aber später mit einem anderen Partner eine Firma gegründet, sodass diese geplante Gesellschaft, für die bereits ein Vertragsentwurf vorlag, nicht mehr zustande gekommen sei. Der Auftrag mit P sei deswegen mit der zu gründenden D-GmbH abgewickelt worden, weil die Videokassetten über die Firma G in München bezogen worden seien und bei einer Abwicklung dieses Geschäftes über die Berufungswerberin die Kassetten zuerst importiert und dann wieder exportiert hätten werden müssen. Dies habe durch die Abwicklung des Geschäftes über die D-GmbH in München vermieden werden können.
- 5) Wie der Aktenlage und auch aus den Angaben der Berufungswerberin zu entnehmen ist, ist das Rechtsgeschäft der Gemeinde P mit der nicht existenten D-GmbH zweifelsfrei der Berufungswerberin zuzurechnen, denn sie hat den Film produziert und bei ihr wurden von der Gemeinde P die Filmkassette bestellt. Dem entsprechend sind auch die von der Gemeinde P aus diesem Rechtsgeschäft geleisteten Zahlungen der Berufungswerberin zuzurechnen. Der Prüfer hat daher für die bei der Berufungswerberin nicht verbuchten Zahlungen dem Grunde nach zu Recht eine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen. Hinsichtlich der Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung wendete die Berufungswerberin im Erörterungsgespräch vom 8. April 2005 und in der mündlichen Verhandlung ein, der Gewinn aus diesem Geschäft mit der Gemeinde P sei wesentlich geringer gewesen als der Umsatz, weil die Kassetten bei der Firma G eingekauft werden mussten und nach Abzug dieser Aufwendungen nur eine äußerst geringe Marge übrig geblieben sei.
- 6) Dazu ist festzustellen, dass nur die Rechnung vom 20. September 1993 die Lieferung von Videokassetten betrifft, die Rechnung vom 8. Oktober 1993 über 5.322 DM hingegen die Änderungen des Films "P ein Erlebnis". Die für diese Änderung in Anspruch genommen Fremdleistungen für Tonaufnahme, Mischung, Produktionsassistenz und Sprecher wurden nach den vorliegenden Rechnungen nicht der D-GmbH, sondern direkt der Berufungswerberin in Rechnung gestellt, sodass die mit diesem Auftrag verbundenen Aufwendungen bei der Berufungswerberin sehr wohl erfasst sind.

7) Hinsichtlich der von der D-GmbH der Gemeinde P in Rechnung gestellten Videokassetten über 6.348 DM konnte auf Grund der zum Teil vorliegenden auf R.S. lautenden Kontoauszüge zwar der Zahlungseingang der Gemeinde P über den oben angeführten Betrag festgestellt werden, es liegen aber keine Buchungen vor, die auf geleistete Zahlungen an die Firma G für den Bezug der Kassetten oder an andere mit diesem Auftrag im Zusammenhang stehende Zahlungen hindeuten. Vielmehr ist auch in diesem Fall anzunehmen, dass die Firma G GmbH in München, von der die Berufungswerberin im Jahr 1993 Leistungen von brutto rd. 85.000 DM bezogen hat und damit ihre Hauptlieferantin war, die erbrachte Lieferung der strittigen Videokassetten ebenfalls der Berufungswerberin in Rechnung gestellt hat. Zudem wäre es Sache der Berufungswerberin gewesen nachzuweisen, dass die mit dem Ankauf der Videokassetten verbunden Ausgaben über die D-GmbH verrechnet worden sind. Ein solcher Nachweis wurde aber nicht erbracht.

8) Auch bestand für den UFS aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes kein Grund, die Richtigkeit der von R.S. beim Finanzamt München I geleistete niederschriftliche Zeugenaussage zu bezweifeln, wonach er die auf ein für die D-GmbH auf seinen Namen eingerichteten Konto bei der Commerzbank München eingegangenen Zahlungen der Gemeinde P an A, den Prokurist der Berufungswerberin, weitergeleitet hat. Der streitgegenständliche Betrag von umgerechnet 81.697 S wurde vom Prüfer daher zu Recht als verdeckte Gewinnausschüttung angesehen.

III) Zurechnung der Erlöse betreffend Z-Film:

1) Der Prüfer stellte fest, dass die Berufungswerberin nach dem Bilanzausweis angeblich Arbeiten für die Fa. Z-Film durchgeführt hat. In der Bilanz zum 31.12.1992 waren unter der Aktivposition "Halbfertige Arbeiten" für die Fa. Z-Film 195.000 S und unter der Passivposition "erhaltene Anzahlungen" von der Fa. Z-Film 197.807,21 S ausgewiesen, wobei diese Bilanzpositionen in den Folgejahren 1993 und 1994 unverändert fortgeführt worden sind. Durchgeführte Erhebungen haben ergeben, dass diese Firma steuerlich nicht geführt ist, sie aber in den Jahren 1990 bis 1992 einer Reihe von Firmen die Produktion von Werbefilmen mit Umsatzsteuerausweis in Rechnung gestellt hat. Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass diese Leistungen nicht von der in den Rechnungen ausgewiesenen Z-Film, sondern von der Berufungswerberin erbracht worden sind und rechnete die von der Z-Film in den Jahren 1991 und 1992 in Rechnung gestellten Leistungen (1991: 338.247,54 S, 1992: 348.337,20 S) der Berufungswerberin zu. Den Gewinn aus diesen Aufträgen und damit die verdeckte Gewinnausschüttung schätzte er mit 30% der Einnahmen.

2) Der Prüfer führte dazu im Betriebsprüfungsbericht aus, Vergleiche des Briefpapiers der Berufungswerberin und der Firma Z-Film hätten gezeigt, dass dieses mit Ausnahme des

Briefkopfes (Firmenlogo) gleich sei. Sowohl Adresse als auch Telefon- und Faxnummer stimmten überein. Laut Aussage von B, der nach Angaben von A Eigentümer der Firma Z-Film gewesen sei, handle es sich beim angegebenen Unternehmen um kein selbständiges Steuersubjekt, sondern vielmehr um eine Art Ableger der Berufungswerberin. Erst nach entsprechender Weiterentwicklung dieser Sparte sei geplant gewesen, ein eigenständiges Unternehmen zu gründen. B habe nach eigener Auskunft einzelne Unternehmen aufgesucht und ihnen die Möglichkeit der Vermarktung ihres Unternehmens mittels eines Films erläutert. Wenn Interesse seitens der Kundschaft bestanden habe, sei A, der Prokurist der Berufungswerberin, kontaktiert worden. Dieser habe dann die Kosten errechnet und auch den Film letztendlich realisiert. Nach Ansicht der Betriebsprüfung seien daher die Umsätze der Firma Z-Film zur Gänze der Berufungswerberin zuzurechnen.

3) In der Berufung wird im Wesentlichen vorgebracht, bei der Fa. Z-Film handle es sich um ein Einzelunternehmen von B, das schon lange vor der Gründung der Berufungswerberin bestanden habe. Es sei zwar die Gründung einer Z-Film GmbH geplant gewesen, B sei aber schon vor der geplanten Gründung im Namen der Z-Film tätig geworden. Zur Untermauerung dieser Behauptung legte die Berufungswerberin ein Konvolut von Unterlagen vor, mit denen diese Behauptung erwiesen werden sollte.

4) Aufgrund der Aktenlage ergeben sich dazu folgende Feststellungen:

Wie aus den vorliegenden Unterlagen hervorgeht, hätte nach einem ursprünglichen Konzept eine Produktionsgesellschaft, welche über das technische Equipment und die sonstige Ausstattung wie Büro usw. verfügen sollte und mehrere Vertriebsgesellschaften, die für bestimmte Bereiche (z.B. Tourismus, Industrie, Fernsehproduktionen) die Marktbearbeitung und Akquirierung der Aufträge vornehmen sollten, gegründet werden sollen. Mit diesem Konzept, das auch von A wesentlich mitgestaltet worden ist, ist B nach einem vorliegenden Schreiben vom 3. Oktober 1989 bezüglich einer Finanzierung an die C-Bank herangetreten. Zur Verwirklichung dieses Konzeptes ist es aber nicht gekommen.

Am 7. November 1989 ist von B auf den Namen Z-Film GmbH, die nach dem oben dargestellten Konzept eine dieser Vertriebsgesellschaften sein sollte, bei der B-Bank in Innsbruck ein Konto eröffnet worden. Zeichnungsberechtigt waren B und A. Nach einer niederschriftlichen Zeugenaussage des Zweigstellenvorstandes der B-Bank in Innsbruck vom 9. April 1997 war A aber nur zur Kontoeröffnung anwesen, die Kontaktperson der Bank sei ausschließlich B gewesen. Über dieses Bankkonto ist in der Folge der Zahlungsverkehr der Fa. Z-Film abgewickelt worden. Nach einer niederschriftlichen Aussage von B vom 2. Februar 1999 sei vorerst geplant gewesen, die Fa. Z-Film als Einzelunternehmen auf seinen Namen einzutragen und später eine GmbH zu gründen. Diesbezüglich sei mit A auch eine

entsprechende Vereinbarung getroffen worden. Zur Gründung dieser GmbH liegt auch ein Vertragsentwurf eines Gesellschaftsvertrages vor, nach diesem Entwurf wäre Gegenstand der Gesellschaft die Akquisition und der Verkauf von Verkaufs-, Image- und Schulungsfilm im Bereich Handel, Gewerbe und Industrie gewesen, an der neben Dr. D.K., HM und K , B mit 25% am Stammkapital beteiligt und lt. Pkt. IX des Vertragsentwurfes zum alleinigen vertretungsbefugten Geschäftsführer der Gesellschaft bestellt werden sollte. Auch lag bereits ein ausgefüllter Fragebogen zur Anmeldung der Z-Film GmbH beim Finanzamt vor, in dem auch A als Gesellschafter angeführt ist. Nach den Angaben in diesem Fragebogen hätte die Gesellschaft mit 1. Juli 1990 seine Tätigkeit aufnehmen sollen. Zu einer Absendung dieses Fragebogens und damit zu einer Anmeldung der GmbH beim Finanzamt ist es aber nicht gekommen. Aber bereits im Jahr 1989, somit bereits vor der Gründung der Berufungswerberin im Dezember 1990, ist die Fa. "Z-Film" ohne den Zusatz GmbH am Markt aufgetreten, hat Angebote erstellt, Rechnungen gelegt und ihrerseits Aufträge erteilt. Wie aus den von der Berufungswerberin vorgelegten Angeboten, Rechnungen und Unterlagen hervorgeht, ist allein B als Vertreter der Fa. Z-Film aufgetreten. So hat er nach den vorliegenden Unterlagen im Namen der Z-Film der LA GmbH am 25. September 1991 ein schriftliches Angebot für die Produktion eines Werbefilms mit einer Anbotsumme von 555.281,10 S unterbreitet und am 9.10.1991 den erteilten Auftrag als Vertreter der Z-Film unterzeichnet. Auch die Rechnungslegung an die LA GmbH erfolgte durch die Z-Film, wobei nach den Angaben in der Rechnung die Überweisung des Rechnungsbetrages auf das von B eröffnete oben angeführte Konto bei der B-Bank zu erfolgen hatte. Auch B gab dazu niederschriftlich an, wonach er den Auftrag zur Herstellung eines Werbefilms für die LA GmbH persönlich angenommen und diesen an Subunternehmer weitergegeben habe. Er sei gegenüber den Kunden als Firma unter der Bezeichnung Z-Film aufgetreten und unter diesem Namen seien die Aufträge auch abgewickelt worden. Nach den Angaben von B standen hinter der Fa. Z-Film aber nicht er alleine, sondern auch A, der für das Drehbuch und die Regie verantwortlich gewesen sei.

Die vorliegenden, an die Z-Film gerichteten Schriftstücke weisen durchwegs die Anschrift "Z-Film, z.Hd. B" oder einige wenige, allein die Bezeichnung "Z-Film" auf. Auch geht aus einigen Schriftstücken hervor, wonach Verhandlungspartner oder Ansprechperson der Fa. Z-Film B gewesen ist. Das Firmenpapier der Z-Film weist das Logo mit der Bezeichnung Z-Film, die Anschrift und die Telefon- und Faxnummer auf, eine vertretungsbefugte Person wird darin nicht genannt. Das am Firmenpapier angebrachte Logo mit der Bezeichnung "Z-Film", ist am 26. Juli 1990 beim Österreichischen Patentamt und Markenregister als Marke angemeldet worden und als Markeninhaber ist nach einer vorliegenden Registerbestätigung B ausgewiesen. Er verfügte nach einer vorliegenden Kopie auch Visitenkarten mit der Firmenbezeichnung "Z-Film, B". Die Anschrift der Firma war ursprünglich C-Weg-1 und ab ca.

Mitte 1990 E-Strasse1 in Innsbruck , wo auch die im Dezember 1990 gegründete Berufungswerberin ihren Sitz hatte und an der B bis November 1993 mit 25% am Stammkapital beteiligt war, wobei er nach einem vorliegenden Treuhandvertrag diesen Anteil nur als Treuhänder für A inne hatte. Aus den vorliegenden Unterlagen ist jedenfalls klar ersichtlich, dass die Fa. Z-Film bereits vor Gründung der Berufungswerberin tätig gewesen ist, was dafür spricht, dass B unter dieser Bezeichnung als eigenständiger Unternehmer aufgetreten ist, auch wenn B vor der Gründung der Berufungswerberin nach seinen Angaben mit der F-GmbH zusammengearbeitet hat, die im Wesentlichen von den selben Personen beherrscht worden ist wie die Berufungswerberin.

5) Auch B und A dürften, wie aus einer zwischen ihnen am 25.11.1991 getroffenen schriftlichen Vereinbarung hervorgeht, davon ausgegangen sein, dass es sich bei der Fa. Z-Film um eine Einzelfirma von B gehandelt hat, denn nach dieser Vereinbarung stellte A das Logo "Z-Film" (das von B im Markenregister zwar eingetragen, aber offensichtlich von A entworfen worden ist) bis auf Widerruf "**der nicht protokollierten Einzelfirma B**" zur Nutzung im Geschäftsbereich Filmproduktion bzw. Vermittlung von Filmproduktionen gegen ein entsprechendes Entgelt zur Verfügung.

6) Unbestritten ist, dass B nach der Gründung der Berufungswerberin ihr Büro mitbenutzt hat. Nach seiner niederschriftlichen Aussage vom 9. April 1997 hatte er aber auf die Geschäftsführung der Berufungswerberin keinen Einfluss. Dies deckt sich auch mit den Angaben von A, der angab, B habe die Aufträge selbständig abgeschlossen, die Organisation des Filmteams und das Management übernommen und auch die erbrachten Leistungen den Auftraggebern in Rechnung gestellt. Die Berufungswerberin bzw. er (A) persönlich habe im Auftragsverhältnis die Konzeption der Filme bzw. die Regie übernommen.

7) Diese Angaben werden auch durch eine zwischen der Berufungswerberin und der "Fa. Z-Film B und A" abgeschlossenen Vereinbarung untermauert. Danach hatte die Fa. Z-Film B an die Berufungswerberin 348.516 S für anteilige Bürokosten für die Jahre 1991/92 und für Filmgeräte 140.991,30 S zu leisten, die aber durch bereits geleistete Zahlungen der Z-Film an die Berufungswerberin bis auf einen Saldo von 114,12 S ausgeglichen waren. Ebenso hat nach dieser Vereinbarung A der Z-Film B in den Jahren 1990 bis 1992 Leistungen von 427.781,70 S in Rechnung gestellt, von denen zum Zeitpunkt der Vereinbarung angeblich noch 236.830,90 S aushafteten. Weiters liegt eine Rechnung der Berufungswerberin vom 23. September 1991 vor, in der sie der Z-Film B für "Kamerateam und Gerätemiete" an bestimmten näher angeführten Drehtagen 117.492,75 S netto zuzüglich MwSt. von 23.498,55 S in Rechnung stellte.

8) Auch wenn zwischen der Berufungswerberin und A als deren Vertreter, sowie dem steuerlich als Unternehmer nicht erfassten, am Markt unter der Bezeichnung Z-Film auftretenden B eine enge Kooperation stattgefunden hat und eine klare Trennung nicht immer gegeben gewesen sein mag, so ist in Würdigung des gesamten Sachverhaltes, insbesondere unter Bedachtnahme auf das eigenständige Auftreten von B unter der Firmenbezeichnung Z-Film und der zwischen der Berufungswerberin und B vorgenommenen Abrechnungen, unzweifelhaft von zwei getrennten Unternehmen auszugehen, sodass die im Namen der Z-Film erzielten Umsätze nicht der Berufungswerberin zugerechnet werden können. Dementsprechend liegt bei ihr diesbezüglich auch keine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Der Berufung war daher in diesem Punkt statzugeben.

IV) Zurechnung von Sparbucheinlagen:

1) Im Zuge der durchgeführten Hausdurchsuchungen und der vorgenommenen Kontoöffnungen ist vom Finanzamt festgestellt worden, dass die Berufungswerberin einen bei ihrer Hausbank aufgenommenen Kredit mit anonymen Sparbüchern besichert hat. Da nach Angaben des Prüfers die Herkunft der auf diesen Sparbüchern ausgewiesenen Einlagen nicht nachgewiesen werden konnte (siehe Betriebsprüfungsbericht, Tz. 17), ging er davon aus, dass es sich bei der in den Jahren 1993 bis 1995 in 17 Einzahlungen eingelegten Summe von insgesamt 1.032.400 S (1993: 668.400 S, 1994: 100.000 S, 1995: 264.000 S) um nicht erklärte Erlöse handelt. Er erhöhte daher die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage um den in diesen Einlagen enthalten Nettobetrag von 860.333,33 S und betrachtete den Bruttobetrag als verdeckte Gewinnausschüttung.

2) In der Berufung wurde dazu vorgebracht, bei den anonymen Spareinlagen handle es sich um Anlagekapital von Dritten, die sich am Bauprojekt "Kommunikationspyramide" beteiligen wollten. Die Gelder seien auf verpfändete Überbringersparbücher mit der Bank als Pfandgläubiger angelegt worden. Im Zuge der Kapitalüberlassung sei den Anlegern eine Kopie der Verpfändungsurkunde mit einem Vermerk über die Höhe des investierten Kapitals und der Abrede übergeben worden, dass diese gegenüber der Berufungswerberin den Verfügungsberechtigten ausweise. Diese vertragliche Gestaltung sei deshalb gewählt worden, um zu verhindern, dass ein Papierinhaber über ein Sparbuch Verfügungsberechtigt sei, auf dem nicht zur sein Kapital, sondern auch jenes anderer Investoren angelegt sei. Den Anlegern sei zur Sicherung ihrer Ansprüche umfangreiche Kontrollrechte, etwa Einsicht in die Buchführung, Offenlegung von Verkaufsunterlagen etc. eingeräumt worden. Aufgrund des dargestellten Sachverhaltes hätten diese Beträge auf den Sparbüchern auch gar nicht in die Bilanz aufgenommen werden dürfen, zumal sie keinen Vermögensbestandteile des notwendigen Betriebsvermögens der Berufungswerberin darstellen würden. Hätten andersherum die Beträge in die Bilanz Eingang gefunden, wäre die Berufungswerberin im

Falle einer Kreditgewährung und einer späteren Fälligstellung oder Insolvenz dem berechtigten Vorwurf ausgesetzt gewesen, die wahren Vermögensverhältnisse verschleiert zu haben, womit wohl eine zivil- als auch strafrechtliche Haftung begründet worden wäre. Aus der Qualifizierung des Nachweises über die Verfügungsberechtigung (Kopie der Verpfändungsurkunde) als Inhaberpapier folge, dass die Berufungswerberin nicht darüber aufklären könne, wer gegenwärtig Halter des Anlagekapitals sei. Den ursprünglichen Kapitalgebern sei vertragliche Anonymität zugesichert worden.

3) Bei den Vorsprachen und in der mündlichen Verhandlung behauptete der Geschäftsführer der Berufungswerberin zwar nicht mehr die angeblichen Kapitalgeber nicht zu kennen, gab deren Namen aber unter Hinweis auf die angeblich zugesagte Anonymität nicht preis.

4) Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabenpflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Neben der Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde sieht das Abgabenverfahrensrecht eine Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen vor. So sind nach § 119 Abs. 1 BAO die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabevorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen. Nach § 138 BAO hat der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht die Richtigkeit seiner Anbringen zu beweisen. Kann ein Beweis nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist nach dem zweiten Absatz dieses Paragraphen insbesondere auch dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Nach Lehre und ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dann, wenn in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt wird, den der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stammt; das Vorliegen eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses löst diesfalls die Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs. 2 BAO aus, wobei eine solche Schätzung in einer dem ungeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten

Einkünften zu bestehen hat (vgl. ua VwGH 9.12.2004, 2000/14/0166; Stoll, BAO-Kommentar, S. 1838).

5) Mit Schreiben vom 15. April 2005 wurde die Berufungswerberin neuerlich aufgefordert, die Herkunft dieser Spareinlagen nachzuweisen und dazu eine Reihe Fragen zu beantworten, insbesondere warum die Einlagen auf den Sparbüchern, bei denen es sich angeblich um Anlagekapital Dritter gehandelt haben soll, nicht in das Betriebsvermögen aufgenommen und im Rechenwerk ausgewiesen worden seien. Wie die Hingabe des Kapitals an die Berufungswerberin konkret erfolgt sei. Um welche Kapitalgeber (unter Angabe von Namen und Anschrift) es sich handelt und welche Beträge von den einzelnen Kapitalgebern hingegeben worden seien. Wie die Hingabe der einzelnen Beträge an die Berufungswerberin konkret erfolgt sei, zumal eine Überweisung oder Einzahlung auf das Bankkonto der Berufungswerberin offensichtlich nicht erfolgt ist. Auffallend sei auch, dass das angebliche Anlagekapital in mehreren Teilbeträgen auf die Sparbücher eingezahlt worden sei. Im Erörterungsgespräch vom 8. April 2005 sei dazu angegeben worden, der Geschäftsführer der Berufungswerberin sei von den Anlegern ermächtigt worden, das Anlagekapital bei den Anlegern in Teilbeträgen abzurufen. Dazu wurde gefragt, warum das Anlagekapital in Teilbeträgen bei den Anlegern abgerufen werden soll, wenn das Geld gar nicht unmittelbar zur Finanzierung der Berufungswerberin verwendet, sondern auf Sparbücher bei der A-Bank gelegt worden sei. Von welchen Bankkonten der Anleger das Geld abgerufen bzw. in welcher anderen Form die "Abrufung" der Gelder erfolgt sei, zumal die Einzahlungen auf den Sparbüchern in bar erfolgt seien. Warum das Anlagekapital nicht auf die Berufungswerberin lautende Sparbücher, sondern auf anonyme Sparbücher mit Losungswort gelegt worden sei. Warum das Anlagekapital nicht unmittelbar zur Finanzierung der Berufungswerberin verwendet, sondern auf Sparbücher gelegt worden sei, zumal davon ausgegangen werden könne, dass der Zinssatz für die Sparbuchcheinlagen niedriger gewesen sei als der Zinssatz für den aufgenommenen Kredit. Für welche Investitionen dieses Anlagekapital verwendet worden sein soll. Weiters wurde ersucht bekannt zu geben, um welche Form von Kapitalanlage es sich hier konkret gehandelt haben soll. Welcher Ertrag den Anlegern für die Hingabe des Kapitals konkret versprochen worden sei. Wann und wie die Auszahlung des Kapitalertrages und die Rückzahlung des hingebenen Kapitals an die Kapitalgeber erfolgen sollte. Welche Laufzeiten mit den Kapitalgebern vereinbart worden seien und ob es seit der Aufnahme dieses Anlagekapitals in den Jahren 1993 bis 1995 zur Auszahlung von Ertragsanteilen für das hingebene Kapital (z.B. Zinsen, Beteiligungserträge uä) oder zu Rückzahlungen des Kapitals an die Kapitalgeber gekommen sei. Schließlich welche Sicherheiten den Kapitalgebern eingeräumt worden seien, zumal sich die Berufungswerberin

bereits damals in einer angespannten finanziellen Lage befunden und über kein nennenswertes Anlagevermögen verfügt habe.

6) Die Berufungswerberin ließ diesen Vorhalt unbeantwortet. In einer mündlichen Vorsprache gab der Geschäftsführer der Berufungswerberin dazu an, er habe sich bemüht, die Namen der Geldgeber namhaft zu machen und den Geldfluss nachzuweisen. Er sei dabei aber Seitens der Geldgeber auf erhebliche Vorbehalte gestoßen, zumal er ihnen damals Anonymität zugesichert habe. Auch in der mündlichen Verhandlung hat die Berufungswerberin ihre Behauptungen nicht unter Beweis gestellt.

7) Obschon es Sache der Berufungswerberin gewesen wäre, ihre ungewöhnlichen Behauptungen über die Herkunft der Spareinlagen nachzuweisen, hat sie auch nicht nur ansatzweise einer ihrer diesbezüglichen Behauptungen nachgewiesen oder auch nur glaubhaft gemacht. Abgesehen davon erscheinen die beweislosen Behauptungen der Berufungswerberin völlig lebensfremd. Wenn die strittigen Einlagen tatsächlich von Dritten stammen würden, die ihr Geld – in welcher Forma auch immer - bei der Berufungswerberin anlegen wollten, so hätte wohl kein Grund bestanden, diese Beträge auf anonyme Sparbücher zu legen oder in der Bilanz der Berufungswerberin nicht auszuweisen. Die Behauptung in der Berufung, wonach diese Beträge in der Bilanz nicht hätten ausgewiesen werden dürfen, entbehrt jeder Grundlage, genau das Gegenteil ist der Fall. Es erübrigts sich dazu näher einzugehen.

8) Völlig unverständlich ist auch die Behauptung, wonach die Gelder bei den Anlegern in relativ kleinen Teilbeträgen abgerufen worden sein sollen, um sie dann in dieser Höhe auf Sparbücher zu legen. Ebenso sind die Ausführungen über die angeblich ausgestellten Zertifikate, die in einer Kopie der Verpfändungsurkunde an die Bank bestanden haben sollen und mit denen verhindert werden sollte, dass die Anleger über die Sparbücher verfügen können, nicht nachvollziehbar. Eine Verfügung der Anleger über die Sparbücher wäre wohl ausgeschlossen gewesen, wenn die Sparbucheinlagen an die Bank verpfändet worden sind und sich die Sparbücher im Besitz der Bank bzw. der Berufungswerberin befunden haben.

9) Auch ist es unglaublich, dass sich die Anleger an dem von der Berufungswerberin durchgeführten Bauprojekt "Kommunikationspyramide" beteiligen wollten. Dieses Projekt, das letztlich erfolglos blieb, ist erst Ende des Jahres 1995 begonnen worden, die Spareinlagen stammen aber weitgehend aus dem Jahr 1993. Hätte es sich tatsächlich - wie behauptet wird - um "Anlegergelder" gehandelt, dann hätte es der Berufungswerberin ein Leichtes sein müssen, die im Vorhalt gestellten Fragen weitgehend zu beantworten. Auch ist davon auszugehen, dass Dritte ihre Gelder bei der Berufungswerberin nur angelegt hätten, wenn entsprechende Erträge zu erwarten gewesen und Sicherheiten für ihr hingegebenes Kapital angeboten worden wären. Zum einen war die Berufungswerberin überschuldet und verfügte

außer über einer Büroausstattung und einem PKW kaum über Vermögenswerte und zum anderen konnte die Berufungsverberin nicht einmal glaubhaft darlegen, welche Erträge den Anlegern damals in Aussicht gestellt worden sein sollen. Zudem ist es zu einer Auszahlung von Ertragsanteilen oder zur Rückzahlung von Kapital nie gekommen. Es ist aber geradezu ausgeschlossen, dass außenstehende Dritte der insolvenzgefährdeten Berufungsverberin Gelder zur Verfügung stellten ohne über Jahre eine entsprechende Rendite zu bekommen oder sich auch nur darum zu kümmern, wie es um ihr hingegebenes Kapital steht.

10) Da somit die Berufungsverberin die Herkunft der Einlagen auf den anonymen Sparbüchern nicht erweisen konnte, ist der vom Prüfer festgestellte Vermögenszuwachs ungeklärt geblieben. Das Finanzamt hat daher im Sinne der eingangs dargestellten Ausführungen gemäß § 184 Abs. 2 BAO diesen unaufgeklärten Vermögenszuwachs zu Recht als verdeckte Gewinnausschüttung angesehen und den darin enthaltenen Nettobetrag als nicht erklärte Erlöse den erklärten Umsätzen hinzugerechnet.

V) Lieferantenverbindlichkeiten

1) Der Prüfer führte dazu unter Tz. 24 des Prüfungsberichtes aus, im Zuge einer Überprüfung der Lieferantenkonten der "G GmbH" und "V GmbH" (beide mit Firmensitz in Deutschland) sei festgestellt worden, dass die Verbindlichkeiten zum 31.12.1995 auf Grund eines angeblichen Schuld nachlasses über Ertrag ausgebucht worden seien. Erhebungen bei beiden Firmen in Deutschland hätten ergeben, dass die Schulden nicht nachgelassen, sondern vielmehr mit Forderungen der Firma D-GmbH ausgeglichen worden seien. Von der D-GmbH seien der G GmbH 37.535 DM und der V GmbH 48.260 DM für Provisionen in Rechnung gestellt und von diesen Firmen der Berufungsverberin in Innsbruck gutgeschrieben worden. Beide Rechnungen entsprechen einem Gegenwert von 600.572 S. Diese Provisionserlöse entsprechen der Höhe nach dem zum 8.10.1993 aushaltenden Rückstand der Berufungsverberin bei obigen Firmen. Unter Tz. 14 des Bp-Berichtes führt der Prüfer dazu weiter aus, in einem Vorentwurf der Bilanz zum 31.12.1993 seien die ausgewiesenen Lieferverbindlichkeiten gegenüber der G GmbH und V GmbH von den ausgewiesenen Verbindlichkeiten abgezogen worden. Dies sei ein eindeutiger Hinweis dafür, dass für die Geschäftsleitung klar gewesen sei, dass diese Verbindlichkeiten zu diesem Zeitpunkt nicht mehr bestanden haben.

2) Der Prüfer erfasste diese Provisionserlöse daher bereits zum 31.12.1993 in dem er die Lieferantenverbindlichkeiten um den Betrag von 600.572 S kürzte. Dadurch kam es im Jahr 1993 um eine Gewinnerhöhung von 600.572 S und im Jahr 1995 (in dem Jahr in dem die Berufungsverberin diesen Betrag über Erlös ausgebucht hatte) zu einer Verminderung des Gewinnes um diesen Betrag.

3) In der Berufung wird eingewendet, die vom Prüfer herangezogene Vermögensaufstellung sei etwa im Februar 1995 abgefasst worden, zu einem Zeitpunkt also als, zu dem intensive Finanzierungsgespräche mit den Banken stattgefunden hätten. Den Abzug dieser Verbindlichkeiten habe die Berufungswerberin gegenüber den Banken deshalb vertreten können, weil A zugesagt habe, für eine Bereinigung bei den Lieferanten der Berufungswerberin zu sorgen. Im Übrigen wäre es abstrus gewesen, eine ohnehin schwierige Ausgangslage für eine Bankfinanzierung eines neuen Projektes (Kommunikationspyramiden) noch zusätzlich durch die Aufrechterhaltung fiktiver Verbindlichkeiten zu verschärfen. Die Berufungswerberin habe zeitgerecht die Verbindlichkeiten ausgebucht, als nämlich feststand, dass der Rechtsgrund für den sie eingegangen wurde, nicht mehr bestand. Bezuglich der Verbindlichkeit gegenüber der G GmbH habe sich herausgestellt, dass die G GmbH bereits im Jahr 1993 die Forderung der D-GmbH mit der Forderung gegenüber der Berufungswerberin ohne ihr Wissen verrechnet habe. Die V GmbH hingegen habe – wie aus den vom Finanzamt angeforderten Kontoblättern hervorgehe - die Gegenverrechnung erst zum 31.12.1996 vorgenommen.

a) Verbindlichkeit gegenüber der G GmbH:

- 1) Wie aus dem bei der G GmbH geführten und dem Prüfer übermittelten Kundenkonto der Berufungswerberin hervorgeht, hatte die G GmbH zum 30. September 1993 gegenüber der Berufungswerberin offene Forderungen in der Höhe von 37.545 DM. Am 8. Oktober 1993 stellte die D-GmbH der G GmbH für Provisionen aus Aufträgen mit der Berufungswerberin 37.536 DM in Rechnung. Diese Verbindlichkeit gegenüber der D-GmbH wurde von der G GmbH mit der Forderung gegenüber der Berufungswerberin von 37.545 DM im Jahr 1993 verrechnet.
- 2) Der Behauptung der Berufungswerber wonach es sich hier um eine einseitige Aufrechnung der G GmbH gehandelt habe, von der sie keine Kenntnisse hatte, kann nicht gefolgt werden, zumal von der Berufungswerberin in der Folge nur noch die nach den 8. Oktober 1993 von der Gürterl GmbH eingegangen Rechnungen bezahlt worden sind, die nach den vorliegenden Kundenkonten der G GmbH im Jahr 1994 78.837,86 DM und im Jahr 1995 84.606 DM betragen haben. Hätte die Berufungswerberin von der Aufrechnung keine Kenntnis gehabt, so wäre es wohl nicht erklärbar, warum die Berufungswerberin zwar die nach dem 8. Oktober eingehenden Rechnungen der G GmbH fristgerecht bezahlt hat, nicht aber die vor diesem Zeitpunkt bestehenden fälligen Verbindlichkeiten. Wäre es zu keiner einvernehmlichen Aufrechnung gekommen, wäre es wohl auch ungewöhnlich, dass weder die Gürterl GmbH ihre zum 30. September 1993 bestehende Forderung gegenüber der Berufungswerberin, noch die D-GmbH ihre Forderung gegenüber der G GmbH eingemahnt hätten. Aber selbst wenn die

Berufungswerberin keine Kenntnis von der Aufrechnung gehabt hätte, so wäre für sie nichts gewonnen, zumal sie bei der nötigen Sorgfalt davon Kenntnis hätte haben können.

3) Abgesehen davon, ist die Forderung der D-GmbH gegenüber der G GmbH – wie bereits aus den Ausführungen unter Pkt. 2 der Berufungsbegründung hervorgeht und durch die von der G GmbH vorgenommene Verrechnung mit der Forderung gegenüber der Berufungswerberin bestätigt wird, als Forderung der Berufungswerberin anzusehen, so dass schon aus diesem Grund der Prüfer die Verbindlichkeit gegenüber der G GmbH zu Recht im Jahr 1993 berichtigt hat. Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

b) Verbindlichkeit gegenüber der V GmbH:

1) Der Einwand, wonach die V GmbH die Gegenverrechnung erst im Jahr 1996 vorgenommen hat, besteht zu Recht.

2) Aus den vorliegenden vom Finanzamt angeforderten Konten der V GmbH geht hervor, dass die V GmbH gegenüber der Berufungswerberin aus dem Jahr 1993 eine Forderung über 48.260 DM und eine Verbindlichkeit gegenüber der D-GmbH von 38.476 DM hatte. Die Verbindlichkeit der Berufungswerberin bzw. die Forderung der D-GmbH war offensichtlich strittig. Nach einem vorliegenden Schreiben kam es im Jahr 1994 zwischen den Vertretern beider Firmen zu einen Gespräch in dem man eine Lösung zu finden suchte. Im Jahr 1995 oder 1996 dürfte es zu einer Lösung gekommen sein. Jedenfalls hat die V GmbH die Forderung von 48.260 DM mit der Verbindlichkeit von 38.476 DM erst im Jahr 1996 verrechnet und den Restbetrag von 9.784 DM als uneinbringlich abgeschrieben. Die Berufungsweberin hat die strittige Verbindlichkeit somit zu Recht erst Ende des Jahres 1995 ausgebucht. Somit ist der Gewinn im Jahr 1993 gegenüber dem Ergebnis des Prüfers um umgerechnet 337.820 S (48.260 DM) zu vermindern und im Jahr 1995 um diesen Betrag wiederum zu erhöhen. Der Berufung war daher in diesem Punkt statzugeben.

VI) Sicherheitszuschlag (Zuschätzung):

1) Der Prüfer nahm für die Jahre 1991 bis 1995 eine Zuschätzung von ungefähr 10% der erklärten Umsätze vor (1991: 101.000 S, 1992: 120.00 S, 1993: 141.100 S, 1994: 151.000 S und 1995: 140.000 S). Zur Begründung führt er unter Tz. 17 des Betriebsprüfungsberichtes aus, auf Grund der festgestellten nicht erklärten Erlöse, der nicht zur Gänze gedeckten Lebenshaltungskosten des Prokuristen A und des Geschäftsführers Dr. C sowie der in Tz. 14 des Betriebsprüfungsberichtes festgestellten Mängel, werde diese Zuschätzung vorgenommen.

2) Die Berufungswerberin wendet ein, es sei nicht nachvollziehbar wie das Finanzamt zur Feststellung gekommen sei, die Lebenshaltungskosten des Geschäftsführers Dr. C und des Prokuristen A seien nicht zur Gänze gedeckt. Der Prüfer habe weder eine

Vermögensdeckungsrechnung angestellt, noch stützt er seine Feststellungen auf sonstige Hinweise. Die Berufungswerberin habe ihre Leistungen nur an Unternehmer erbracht, es sei daher ausgeschlossen, dass Schwarzumsätze erzielt worden seien.

3) Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung (VwGH ua. v. 26.11.1996, 92/14/0212). Schätzungen dienen der Ermittlung derjenigen Besteuerungsgrundlagen, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (VwGH 23.6.1994, 92/17/0106). Der Sicherheitszuschlag beruht auf der Überlegung, dass bei mangelhaften, vor allem unvollständigen Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (VwGH v. 25.2.2004, 2003/13/0147 u.v.a.). Aufgabe des Sicherheitszuschlages ist es, das Risiko weiterer Unvollständigkeiten von Büchern oder Aufzeichnungen auszugleichen. Ein Sicherheitszuschlag setzt daher eine verbleibende Unsicherheit voraus (VwGH 27.6.1994, 91/13/0222, 91/13/0203). Fehlt eine solche Unsicherheit, so wäre der Ansatz von Sicherheitszuschlägen auch mit dem Ziel der Schätzung, nämlich den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, unvereinbar, denn auch mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages soll kein anderes Ergebnis erreicht werden als jenes, das der wahrscheinlichsten Bemessungsgrundlage nahe kommt (Stoll, a.a.O., 1941). Sicherheitszuschläge dürfen daher keinen Strafcharakter annehmen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1941) und sind entsprechend zu begründen (vgl ua. VwGH v. 24.2.2005).

4) Der Prüfer begründete den Sicherheitszuschlag im Wesentlichen mit den "nicht zur Gänze gedeckten Lebenshaltungskosten" des Geschäftsführers und des Prokuristen der Berufungswerberin. Wie in der Berufung zu Recht eingewendet wird, sind dazu keine nachvollziehbaren Feststellungen getroffen worden. Eine Vermögensdeckungsrechnung oder andere Berechnungen die über die Deckung der Lebenshaltungskosten Aufschluss hätten geben können, sind offensichtlich nicht durchgeführt worden. Auch der Vertreter des Finanzamtes konnte in der mündlichen Verhandlung dazu keine konkreten Angaben machen.

5) Insoweit der Prüfer die festgestellten, nicht erklärten Erlöse zur Begründung des Sicherheitszuschlages heranzieht, können damit nur (mehr) die nicht erklärten Sparbucheinlagen gemeint sein, deren Höhe an Hand der vorliegenden Sparbücher konkret festgestellt werden konnte. Es kann nur vermutet werden, dass der Prüfer offensichtlich die Auffassung vertrat, über die festgestellten, nicht geklärten Vermögenszuwächse hinaus, wären der Berufungswerberin weitere (nicht konkret feststellbare) Einnahmen zugeflossen. Nach der Aktenlage findet sich aber keine diesbezügliche Feststellung bzw. wird nicht konkret dargelegt, warum die Zurechnung eines Sicherheitszuschlages geboten erscheint.

- 6) Der Hinweis auf die in Tz. 14 des Betriebsprüfungsberichtes festgestellten Mängel, die die nicht zeitgerechte Ausbuchung von Verbindlichkeiten (Pkt 5 a der Berufungsentscheidung) und die nicht zeitgerechte Berichtigung von Verrechnungskonten betrifft, vermag den Sicherheitszuschlag ebenfalls nicht zu begründen, zumal es sich hier nicht um nicht erklärte Einnahmen, sondern (nur) um die periodengerechte Erfassung von Aktiv- bzw. Passivposten handelt.
- 7) Die vom Prüfer herangezogenen Feststellungen vermögen nach Ansicht des UFS einen Sicherheitszuschlag nicht zu begründen. Die Zurechnung eines Sicherheitszuschlages wird daher nicht für sachgerecht erachtet. Der Berufung war daher in diesem Punkt statzugeben.

VII) Verlustvortrag:

1) Der Prüfer hielt die Buchhaltung nicht für ordnungsgemäß und sprach daher dem im Jahr 1991 festgestellten Verlust von 980.736 S bzw. dem Gewerbesteuerfehlbetrag von 985.036 S die Vortragsfähigkeit ab. Als Begründung verwies er auf die in Tz. 14 des Betriebsprüfungsberichtes festgestellten Mängel. Darin führt er im Wesentlichen aus, das Verrechnungskonto "A ", "Z-Film" und "K " seien über Jahre hindurch in gleicher Höhe in der Bilanz ausgewiesen worden. Erst zum 31. Dezember 1995 seien diese Konten bereinigt worden. K sei seit Ende 1992 nicht mehr bei der Berufungswerberin tätig gewesen. Warum die Ausbuchung erst zum 31. Dezember 1995 erfolgt sei, habe von der Berufungswerberin nicht schlüssig begründet werden können. Im Vorentwurf der Bilanz zum 31. Dezember 1993 seien Sparbucheinlagen in Höhe von 660.000 S enthalten gewesen; in der endgültigen Bilanz seien sie nicht mehr enthalten gewesen. Weiters verwies er auf die in Pkt. 5 der Berufungsentscheidung angeführten Verbindlichkeiten der G GmbH und der V GmbH, die nach Ansicht des Prüfers bereits im Jahr 1993 und nicht erst im Jahr 1995 ertragswirksam auszubuchen gewesen wären. Weiters wurde auf die Feststellungen in den Tz. 17 (Zurechnung der Erlöse betreffend Z-Film, Zurechnung von Spareinlagen) und Tz. 34 (F-AG, D-GmbH) verwiesen.

2) Nach § 18 Abs. 6 zweiter Satz EStG 1988 ist der Verlustabzug nur zulässig, wenn die Verluste durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden sind. Die Buchführung muss nur im Entstehungsjahr des Verlustes ordnungsgemäß sein, denn die ordnungsmäßige Buchführung ist nur notwendig, um den Verlustabzug der Höhe nach richtig ermitteln zu können (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, § 18 Tz. 294; VwGH 29.9.2004, 2001/13/0013).

Eine "ordnungsmäßige Buchführung" im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 bedeutet nicht, dass eine formell ordnungsmäßige Buchhaltung Voraussetzung für den Verlustvortrag ist, sondern nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Verlustvortrag für bilanzierende Steuerpflichtige immer dann zulässig, wenn der Verlust - allenfalls nach

Korrektur der Buchhaltung durch den Steuerpflichtigen oder auf Grund einer Betriebsprüfung – seiner Höhe nach errechnet werden kann und das Ergebnis auch überprüfbar ist (zuletzt VwGH 29.5.2005, 2002/14/0132).

3) Wie ausgeführt, ist für die Vortragsfähigkeit von Verlusten entscheidend, ob die Buchführung im Entstehungsjahr des Verlustes ordnungsgemäß ist. Das Entstehungsjahr der Verluste ist im vorliegenden Jahr das Jahr 1991. Die vom Prüfer herangezogenen Mängel, aufgrund derer er den Verlustvortrag verweigert hat, betreffen mit Ausnahme der vom Prüfer vorgenommenen Zurechnung der Erlöse betreffend Z-Film, alle die Jahre 1992-1995, somit nicht das für die Beurteilung der Vortragsfähigkeit der Verluste entscheidende Jahr 1991. Diese vom Prüfer aufgezeigten Mängel sind daher nicht geeignet die Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung im Jahr 1991 zu erschüttern. Hinsichtlich der vom Prüfer vorgenommen Zurechnung der Erlöse betreffend Z-Film, die auch das Jahr 1991 betreffen, ist bereits unter Pkt. 3 der Berufungsentscheidung ausführlich dargelegt worden, warum diese Erlöse eben nicht der Berufungswerberin zuzurechnen sind. Andere das Jahr 1991 betreffende Buchführungsmängel, die ihrer Art nach eine ordnungsgemäße Verlustermittlung verhindert hätten, sind nicht aufgezeigt worden.

4) Der für das Jahr 1991 festgestellte Verlust ist daher in den Folgejahren als Sonderausgabe bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte bzw. der Gewerbesteuerfehlbetrag bei der Gewerbesteuerfestsetzung der Jahre 1992 und 1993 in Abzug zu bringen. Der Berufung war daher in diesem Punkt stattzugeben.

VIII) Berechnung:

a) Umsatzsteuer:

Im Zuge der Neuberechnung der Umsatzsteuer für das Jahr 1995 ist aufgefallen, dass die Vorsteuerberichtigung gemäß § 16 UStG 1994 in Höhe von 13.044 S in der Umsatzsteuererklärung versehentlich mit negativen Vorzeichen eingetragen worden ist, dadurch wurde in der automatisationsunterstützten Berechnung, dieser Betrag von der Umsatzsteuer in Abzug gebracht, tatsächlich hätte dieser Betrag, wie aus der der Umsatzsteuererklärung beiliegenden Umsatzsteuerverprobung zweifelsfrei zu entnehmen ist, zur Umsatzsteuer hinzugerechnet werden müssen. Dieser Berechnungsfehler wurde im Zuge der Neuberechnung der Umsatzsteuer berichtigt.

Der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze erfährt folgende Änderung (Angaben in Schilling):

	1991	1992	1993	1994	1995
Umsatz lt. angef. Bescheid	1.116.876,79	1.532.584,44	1.552.289,28	1.669.990,66	1.541.555,35

Z-Film	-338.247,54	-348.337,20			
Zuschätzung (SZ)	-101.000,00	-120.000,00	-141.000,00	-151.000,00	-140.000,00
Umsatz lt. BE:	677.629,25	1.064.247,24	1.411.289,28	1.518.990,66	1.401.555,35

b) Körperschaftsteuer:

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfahren folgende Änderungen (Angaben in Schilling):

	1992	1993	1994	1995
Einkünfte lt. angef. Bescheid	457.288,00	944.442,00	434.864,00	498.361,00
- F-AG lt. Prüfer	-174.940,00	----	----	----
+ F-AG lt. BE	+58.740,00	----	----	----
- Z-Film	-104.940,00	----	----	----
- Lieferverbindlichk. lt. Prüfer:	-----	-600.572,00	----	+600.572,00
+ Lieferverbindlichk. lt. BE:	-----	+262.752,00	----	-337.820,00
- Zuschätzung (SZ)	-120.000,00	-111.400,00	-151.000,00	-140.000,00
+ Gewerbesteuerrückstellung	+58.500,00	+141.500,00	----	----
Einkünfte lt. BE:	174.648,00	636.722,00	283.864,00	621.113,00

c) Entwicklung des Verlustvortrages:

	1992	1993	1994
Einkommen vor Verlustabzug:	154.849,00	631.722,00	283.864,00
Verlustvortrag aus 1990	-56.947,00	0,00	0,00
Verlustvortrag aus 1991	-980.736,00	-882.834,00	-251.112,00
Verlustvortrag gesamt:	-882.834,00	-251.112,00	0

d) Verdeckte Gewinnausschüttung (VGA):

Bei der Addition der unter Tz. 14 des Betriebsprüfungsberichtes aufgelisteten Positionen der verdeckten Gewinnausschüttung für das Jahr 1993 ist dem Prüfer insoweit ein Rechenfehler unterlaufen, als die Summe der verdeckten Gewinnausschüttung 919.297 S und nicht wie angeführt 865.800 S beträgt. Dieser Fehler war entsprechend zu berichtigen.

Die verdeckte Gewinnausschüttung erfährt folgende Änderung (Angaben in Schilling):

	1991	1992	1993	1994	1995
VGA lt. angef. Bescheid	290.324,00	469.833,00	919.297,00	281.200,00	432.000,00
- F-AG lt. Prüfer	----	-174.940,00	----	----	----
+ F-AG lt. BE:	----	+58.740,00	----	----	----
Z-Film	-169.124,00	-150.893,00	----	----	----
- Zuschätzung (SZ)	-121.200,00	-144.000,00	-169.200,00	-181.200,00	-168.000,00
VGA lt. BE:	0,00	58.740,00	750.097,00	100.000,00	264.000,00

e) Kapitalertragsteuer:

Die Kapitalertragsteuer wird wie folgt abgeändert (Angaben in Schilling):

	1991	1992	1993	1994	1995
Steuersatz:	25%	25%	25%	22%	22%
VGA lt. BE:	0,00	58.740,00	750.097,00	100.000,00	264.000,00
Kapitalertragsteuer:	0,00	19.580,00	250.032,33	28.205,13	74.461,54
Summe:	0,00	78.320,00	1.000.129,33	128.205,13	338.461,54

f) Gewerbeertrag:

Der Gewerbeertrag erfährt folgende Änderung (Angaben in Schilling):

	1992	1993
Gewinn aus Gewerbebetrieb lt. BE:	174.648,00	636.722,00
Fehlbetrag aus 1990:	-67.446,00	0,00
Fehlbetrag aus 1991:	-985.036,00	-877.834,00
Gewerbeertrag lt. BE:	-877.834,00	-241.112,00

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 22 Berechnungsblätter (in ATS und Euro)

Innsbruck, am 13. Jänner 2006