



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der B, Unternehmensberatung, vertreten durch Consultatio Revision und Treuhand Steuerberatung GmbH & Co KG, 1210 Wien, Karl-Waldbrunner-Platz 1, vom 14. Mai 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Thomas Zach, vom 27. Februar 2008 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2004 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1.1.2003 bis 31.12.2005 im Beisein der Schriftführerin Ingrid Pavlik nach der am 22. September 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs.1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde 1. Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Firma "A" wurde mit Stichtag im 2005 in die "C" umgewandelt. Geschäftsführer war zunächst seit Anfang 1999 bis 2005 Prof. Mag. D E, Prokurist ist seit 2002 Dr. F G, Gesellschafter waren 2003 und 2004 je zur Hälfte Mag. D E und Mag. F G.

Im Rahmen der in den Jahren 2007 und 2008 stattgefundenen Betriebsprüfung betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 wurde festgestellt, dass Prof. Mag. D E, Beteiligter und Geschäftsführer der Vorgängerin der Bw. im Jahr 2000 als Privatperson Namensaktien der amerikanischen Firma H. in Höhe von USD

70.000,00 gezeichnet hätte. Weiters wären solche Namensaktien auch von Frau I, einer Klientin von Prof. Mag. D E als Steuerberater bei der J Steuerberatungskanzlei, in Höhe von USD 50.000,00 gekauft worden. Laut Aussage des Prof. Mag. D E hätte er im Jahr 2001 auch noch einen weiteren Klienten zum Kauf dieser Aktien geraten. Im Oktober 2003 wären sowohl die Aktien des Prof. Mag. D E als auch die von Frau I an die Bw. zum Einkaufspreis verkauft worden. Über den Kauf der Aktien hätte es einen Gesellschafterbeschluss und auch die jeweiligen Kaufverträge gegeben. Diese Aktien wären nun in der geprüften Firma bereits Ende 2003 zum Teil und im Jahre 2004 bis auf einen Erinnerungswert als wertlos eingestuft und abgeschrieben worden. Auf die Frage, warum die Aktien wertlos wären, wäre mitgeteilt worden, dass die amerikanische Firma bankrott wäre. Diese amerikanische Firma hätte auch in Wien im K eine Tochtergesellschaft gegründet, die laut Schreiben von Herrn Mag. L vom 2. Juni 2001 und wie auch im Internet ersichtlich schon im Jahre 2001 in Wien ihre Forschung beginnen hätte sollen, aber 2004 infolge von finanziellen Schwierigkeiten liquidiert worden wäre.

Unter Hinweis auf die erhöhte Mithilfeverpflichtung bei Auslandssachverhalten wäre im Zuge der Prüfung um Unterlagen ersucht worden, woraus ein etwaiger Wert der amerikanischen Firma im Oktober 2003 (im Zeitpunkt des Kaufes der Aktien durch die geprüfte Firma) ersichtlich gewesen wäre. Von Seiten der Firma wäre ein Schreiben von dem Unternehmensberater Mag. L übermittelt worden, der von der amerikanischen Firma mit der Lukrierung von potentiellen Aktienkäufern beauftragt worden wäre. In diesem Schreiben wäre bestätigt worden, dass Herr Mag. L im Jahre 2003 zu einer neuen Kapitalrunde initiiert worden wäre, wobei aber völlig überraschend ein Hauptaktionär die Finanzierungsrunde nicht mehr mittragen hätte wollen, woraufhin auch andere Aktionäre abgesprungen wären und daher die amerikanische Firma Liquiditätsprobleme bekommen hätte. Im Jahre 2007 wäre in Amerika Gläubigerschutz nach Chapter 11 beantragt worden. Die Aktien wären natürlich noch nicht an der Börse notiert gewesen, sodass auch die Börsenkurse für die Bewertungsfragen nicht herangezogen hätten werden können. Von der geprüften Firma wäre nun Herr Mag. L als Zeuge angeboten worden, um seine schriftliche Aussage zu bestätigen. Bei einer Besprechung am 22. Oktober 2007 hätte er nun nochmals bestätigt, dass er im zweiten Halbjahr 2003 eine weitere Kapitalerhöhung für die amerikanische Firma in Österreich durchführen hätte wollen, wobei diese aber infolge Zurückziehung einer hohen Kapitalzusage einer Firma nicht zustande gekommen wäre. Zu diesem Zeitpunkt aber (10/2003) hätte nun die geprüfte Firma vom Geschäftsführer der geprüften Firma und dessen Klientin die amerikanischen Aktien erworben. Mangels Vorliegen anderer Unterlagen wäre nun im Zuge der Prüfung versucht worden, über das Internet von der amerikanischen Firma Kenntnis zu erlangen und es wurde ein Zeitungsartikel über Biotechnologie gefunden, in dem berichtet

wurde, dass die Firma H. bereits im Jahre 2003 nicht mehr tätig gewesen wäre, da die Lizenzen entzogen worden wären. Weiters wurde hier auch auf Lizenzstreitigkeiten hinwiesen. Dazu befragt hätte Mag. L, erklärt, dass Mitarbeiter der Firma H. plötzlich Ansprüche auf die Patentrechte geltend gemacht und nach seiner Meinung in fragwürdiger Weise mit Unterstützung diverser Anwälte versucht hätten, diese bei Gericht durchzusetzen. Aus seiner Sicht sei jedoch die Projektentwicklung positiv gewesen (trotz Absprung eines potentiellen Großinvestors). Auf die Frage, ob Mag. L Unterlagen aus 2003 vorlegen könnte, mit denen er weitere Investoren finden wollte, hätte er bekannt gegeben, dass es sich um keine Buchhaltungsunterlagen handle und er diese daher bereits vernichtet hätte.

Seitens der Betriebsprüfung wäre eine KSV-Abfrage durchgeführt worden, aus der hervorging, dass im Handelsregister das Unternehmen sei 1998 protokolliert wäre, und ein M als Präsident eingetragen wäre. Hinsichtlich der Tätigkeit wäre der Geschäftsgegenstand der Betrieb eine Ambulanzklinik laut Internet. Gemäß telefonischer Auskunft hätte es sich um ein Privatwohnheim gehandelt und die gefragte Firma sei unbekannt. Die Abfrage wäre im November 2007 durchgeführt worden, wo die Firma bereits im Konkurs gewesen wäre. Prof. Mag. D E hätte dazu noch zu bedenken gegeben, dass die amerikanische Firma mit Forschungsgeldern gearbeitet hätte, also keine Erlöse hätte und somit die Bilanzen seiner Meinung nach nicht so gut aussehen würden. Außerdem hätte die geprüfte Firma gerade 2003 ein Honorar in respektabler Höhe erhalten, mit dem man eigentlich gar nicht gerechnet hätte, sodass das Geld für den Kauf der Hoffnungsaktien vorhanden gewesen wäre. Man hätte nicht wissen können, dass die amerikanische Firma 2004 schon pleite gewesen wäre.

Die Betriebsprüfung kam daher zum Ergebnis, dass einerseits die per Oktober 2003 zugekauften amerikanischen Namensaktien der Frau I und des Prof. Mag. D E (Geschäftsführer der geprüften GmbH) bereits bei Kauf durch die geprüfte Firma per Oktober 2003 wertlos gewesen wären, andererseits auch eine verdeckte Ausschüttung des Kaufpreises der Namensaktien dem damaligen Geschäftsführer Prof. Mag. D E unterstellt wurde. Denn die geprüfte Firma hätte keinen Nachweis erbringen können, der dafür geeignet gewesen wäre zu erkennen, dass sich die amerikanische nichtbörsennotierte Firma zum Zeitpunkt des Kaufes der Aktien im Oktober 2003 noch nicht in Schwierigkeiten und Patentstreitigkeiten befunden hätte (z.B. Wertermittlung der amerikanischen Firma, Unterlagen des Unternehmensberaters Herrn L aus 2003 hinsichtlich der amerikanischen Firma etc.). Im Normalfall würde man sich doch als Geschäftsmann beim Kauf von amerikanischen Namensaktien in namhafter Höhe, wo die ausländische Firma nicht börsennotierte, also kein Wert feststellbar wäre, genauer erkundigen, wie hoch sich der Wert der Firma belaufe. Prof. Mag. D E, damals Geschäftsführer der geprüften Firma, kaufte 2001 als Privatmann die Namensaktien der amerikanischen Firma welche er per Oktober 2003 an die geprüfte GmbH, an der er beteiligt

war, weiter verkaufte. Ebenso machte dies Frau I, eine Klientin von Prof. Mag. D E. Beim Kauf als Privatperson hätte sich Prof. Mag. D E Unterlagen hinsichtlich der Firma beschafft. Der Unternehmensberater, Herr L konnte 2001 zur Sicherheit auch noch die Niederlassung im K nennen, welche auch mit Forschungen in Österreich beginnen hätte sollen. Bereits 2003 hätte auch Herr Mag. L keine Kapitalerhöhung mehr initiieren können. Er selbst hätte bestätigt, dass gute Investoren ausgestiegen wären. Dass nun gerade zu diesem Zeitpunkt die geprüfte Firma die amerikanischen Aktien von den Privatpersonen gekauft hätte, hätte das Privatrisko eines Totalverfalls der Namensaktien nun auf die geprüfte Firma übertragen. Prof. Mag. D E und dessen Kundin Frau I erhielten also ihren Kapitaleinsatz für die amerikanischen Aktien als Kaufsumme von der geprüften Firma zurück. Ab diesem Zeitpunkt hätte die geprüfte Firma das Risiko getragen und wären auch 2003 ein Teil der Aktien und 2004 bis auf einen Erinnerungswert abgeschrieben worden. Die Zahlung wäre jeweils auf dasselbe Konto bei der Oberbank erfolgt. Frau I hätte das Geld sodann von Herrn Prof. Mag. D E erhalten. Zum Zeitpunkt des Verkaufes an die geprüfte Firma im Oktober 2003 um immerhin USD 120.000,00 (€ 132.240,00 laut Bilanz) hätte hinsichtlich Sicherheit bzw. Wert der ausländischen Firma nichts vorgelegt werden können. Im Geschäftsleben wäre es eher unwahrscheinlich, dass sich eine Firma ausländische Aktien in namhafter Höhe kaufe und keine näheren Erkundigungen über diese Firma einziehe. Erschwerend wäre auch der Umstand, dass Prof. Mag. D E Steuerberater und auch Unternehmensberater für Pharmafirmen wäre. Die Aktien wären daher schon per Oktober 2003 mit einem Erinnerungswert anzusetzen und die Abschreibungen nicht anzuerkennen gewesen.

Die Betriebsprüfung beurteilte diesen Vorgang als verdeckte Gewinnausschüttung, da Prof. Mag. D E die Namensaktien an die Bw. verkaufte, die zum Teil noch im selben Jahr und der Rest im Jahr 2004 abgeschrieben worden wären. Der Gewinn der geprüften Firma wäre um diese Beträge gekürzt worden, der Geschäftsführer hätte keinen privaten Verlust gehabt und somit wäre ein Vermögenszuwachs an den Geschäftsführer erfolgt.

Da die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber auch darin gelegen sein könne, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt werde und wären als nahe stehende Personen auch solche anzusehen, die mit dem Anteilsinhaber persönlich verbunden wären aber auch geschäftliche Verbindungen (geschäftsfreundliche Beziehungen) hätten. Frau I wäre, wie Prof. Mag. D E bestätigte, seine Klientin als Steuerberater und er hätte ihr auch zum Kauf solcher Namensaktien geraten. Der Kauf der Namensaktien seitens der geprüften Firma wäre nicht nur vom Geschäftsführer sondern auch von Frau I erfolgt, dies auch deshalb, weil man sich besondere Vorteile von den Patenten der amerikanischen Firma erhofft hätte. Prof. Mag. D E hätte sich auch noch an einen anderen Klienten erinnert, dem er zu diesen Aktien geraten hätte, welche aber von der geprüften Firma nicht gekauft worden wäre.

Ein Geldfluss zwischen der geprüften Firma und den Verkäufern hätte anhand der Überweisungsbelege festgestellt werden können. Die Betriebsprüfung stellte somit eine verdeckte Ausschüttung im Jahre 2003 in Höhe von € 132.240,00 fest.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO begründete die Betriebsprüfung für die Körperschaftsteuer für den Prüfungszeitraum mit den Feststellungen u.a. hinsichtlich der Bilanzposition Wertpapiere sowie dessen Auswirkungen. Ferner führte sie begründend aus, dass die Wiederaufnahme unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgt wäre. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessenabwägung wäre dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung), der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen gewesen.

Mit Bescheiden vom 27. Februar 2008 folgte das Finanzamt den Feststellungen der Betriebsprüfung und nahm das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2003 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und führte begründend aus, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfungen, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen wäre. Daraus wäre auch die Begründung für die Abweichung vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wäre unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall würde das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit überwiegen und die Auswirkungen könnten nicht bloß als geringfügig angesehen werden.

Mit weiteren Bescheiden vom 27. Februar 2008 wurden die Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 mit € 39.216,67 und 2004 mit € 92.726,45 und ein Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Prof. Mag. D E als Beteiligter der geprüften Firma für den Zeitraum 1.1.2003 bis 31.12.2005 mit einer Kapitalertragsteuer von € 33.060,00 unter Hinweis auf den beiliegenden Betriebsprüfungsbericht, zugestellt am 3. März 2008, erlassen. Nach einmaliger Fristverlängerung bis 15. Mai 2008 brachte die Bw. im Schriftsatz vom 14. Mai 2008 u.a. eine Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2003 und 2004, gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Körperschaftsteuer 2003 sowie gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid Kapitalertragsteuer ein.

Begründend führte die Bw. aus, dass Prof. Mag. D E Aktien zum Nominale von USD 70.000,00 zu je USD 1,-- und Frau I Aktien in Höhe von USD 50.000,00 ebenfalls zu je USD 1,-- insgesamt um € 132.240,00 erworben hätten.

Im Jahre 2003 wären diese Aktien von Prof. Mag. D E und Frau I zu den Anschaffungskosten an die A verkauft worden. Diese GmbH wäre im Eigentum zu jeweils 50% von Prof. Mag. D E und Dr. G gestanden. Frau I wäre niemals Anteilsinhaberin an der A gewesen. Eine Teilwertabschreibung der Aktien in der GmbH wäre zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2003 in der Höhe von € 32.895,00 aufgrund des Wertverfalls des Dollars zum Euro und zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2004 in der Höhe von € 99.345,00 aufgrund der Patentstreitigkeiten der amerikanischen Gesellschaft mit deren Dienstnehmern erfolgt. Die Außenprüfung wäre von dem Umstand ausgegangen, dass die Aktien bereits im Zeitpunkt der Veräußerung im Oktober 2003 wertlos gewesen wären und hätte die gesamte Summe von € 132.240,00 als verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter Prof. Mag. D E qualifiziert. Damit wären beide Teilwertabschreibungen 2003 in Höhe von € 32.895,00 und 2004 in Höhe von € 99.345,00 nicht anerkannt und 2003 Kapitalertragsteuer in Höhe von € 33.060,00 vorgeschrieben worden. Da Prof. Mag. D E nur 50%iger Anteilsinhaber gewesen wäre, wäre eine alleinige Entscheidung über den Aktienankauf nicht möglich gewesen und wäre daher ein ausdrücklicher Gesellschafterbeschluss und die Unterzeichnung des Aktienkaufvertrages auf Seiten der GmbH durch beide Gesellschafter notwendig gewesen. Der weitere Gesellschafter Prof. G hätte im übrigen nie dem Aktienkauf zugestimmt, wenn er der Auffassung gewesen wäre, dass die Aktien nicht mehr werthaltig gewesen wären und keine gute Zukunftsprognose gehabt hätten. Dies würde auch die Fremdüblichkeit des Erwerbs der Aktien zeigen, da Herr Prof. G keinen Grund gesehen hätte, einer Verminderung seines Vermögens zuzustimmen. Er hätte auch keinen Grund gehabt, einen zusätzlichen Verlust einer ihm fremden Frau I durch Kauf deren wertloser Aktien zu tragen. Im Übrigen hätte auch Prof. Mag. D E keine Veranlassung gehabt, sein Vermögen durch den Ankauf der Aktien von Frau I zu schmälern, da diese selbst die Entscheidungen getroffen hätte. In Bezug auf Frau I hätte Prof. Mag. D E lediglich beratende Funktion gehabt und würde dies keine Grundlage für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung sein.

Die Bw. führte weiters aus, dass sie einen wesentlichen wirtschaftlichen Grund zum Erwerb der Aktien 2003 gehabt hätte, da es sich bei der Bw. um ein pharmaorientiertes Beratungsunternehmen handle, das sich in der Optimierung der Geschäftstätigkeit von pharmazeutischen Unternehmen äußere und das laufende Beratungstätigkeit großer pharmazeutischer Unternehmen durchführe. Nach den entsprechenden Vorschriften dürften Verkäufe und Lizenzzuweisungen in Europa nur durch europäische Gesellschaften durchgeführt werden. Als Gesellschafter der amerikanischen Pharmaforschungsgesellschaft H. hätte die Bw. als Gesellschafterin in Österreich die Einführung von Produkten für die amerikanische Tochtergesellschaft durchgeführt. Der Kauf der Aktien durch die Bw. wäre daher aufgrund ihrer Branchentätigkeit eine sinnvolle strategische Investition in ihrer Branche

gewesen. Börsenwerte könnten mangels Börsennotierung der amerikanischen Gesellschaft nicht vorgelegt und somit eine mangelnde Mitwirkungspflicht der Ermittlung der Werte der Aktien nicht vorgeworfen werden. Auch die Vorlage von Bilanzen der amerikanischen Gesellschaft wäre nicht zielführend, da Forschungsgesellschaften immer Verluste hätten und solche allenfalls mit Erträgen von Förderungsgeldern oder Erträgen aus Anlagegeldern verrechnet werden könnten. Aufgrund dieser bis zu 10 Jahre andauernden Verluste wäre immer ein negativer Wert ungeachtet des tatsächlich positiven Wertes der Gesellschaft maßgebend. Beispielhaft führte die Bw. die Kursentwicklung der Firma Intercell AG an, die obwohl seit vielen Jahren Verluste erwirtschaftend, 2008 ein Kursgewinnverhältnis von 228 gehabt hätte. Zielführend wären daher überhaupt nur Bewertungen aufgrund der zukünftigen Ertragsaussichten. Während Mag. L mangels Verfügungsgewalt Unterlagen nicht vorlegen hätte können, würde nunmehr Prof. Mag. D E ein umfangreiches Bewertungsgutachten (ca. 150 Seiten von Ernst und Young) vorlegen, von dem die beiden Gesellschafter Prof. Mag. D E und Dr. G im Jahre 2003 beim Ankauf der Aktien noch ausgegangen wären. Im Rahmen dieses Gutachtens wäre der Gesamtwert der Aktien auf USD 43,000.000,00 geschätzt worden und somit hätte auch die Möglichkeit bestanden, die Aktien zu einem weitaus höheren Preis an die GmbH zu verkaufen. Grundsätzlich wäre jedoch die Bewertung zukünftiger Erträge und Erfolge von Pharma-Forschungsunternehmen immer mit hohen Unsicherheiten behaftet. Da diese nachgewiesenermaßen bis zu 10 Jahre dauern würden und für Anleger mit hohen Risiken des Verlustes aber auch mit Chancen auf hohe Gewinne verbunden wären. Maßgeblich wäre letztendlich ob der Anleger an einen Erfolg des Pharma-Forschungsunternehmen "glaube oder nicht".

Die Bw. vertrat weiters die Meinung, dass im Zeitpunkt des Aktienerwerbes ein Misslingen der Kapitalerhöhung nicht festgestanden wäre, da Herr Mag. L in seiner Aussage Schwierigkeiten bei der Kapitalerhöhung zwar eingeräumt jedoch ausdrücklich betont hätte, dass die Zukunftsaussichten der Aktien im maßgeblichen Zeitraum 2003 positiv gewesen wären. Insofern läge daher eine unzutreffende Beweiswürdigung durch die erstinstanzliche Behörde vor. Da nach der Aussage des Herrn Prof. Mag. D E er von den Kapitalerhöhungsproblemen erst 2004 Kenntnis erhalten hätte, wäre die Teilwertabschreibung 2003 auf die nachteilige Änderung des Euro-Dollar-Verhältnisses zurück zu führen gewesen. Selbst wenn eine mangelnde Kapitalerhöhung zu einer Wertminderung geführt hätte, würde mangels Kenntnis der Tatsache im Jahr 2003 ein Tatsachenirrtum vorliegen, der eine verdeckte Ausschüttung ebenfalls ausschließen würde. Die Patentstreitigkeiten der Dienstnehmer mit der amerikanischen Gesellschaft hätten zu entsprechenden Kapitalbeschaffungsproblemen geführt, die dementsprechend zu einer Wertminderung der Beteiligung und zur Teilwertabschreibung und schließlich 2007 zur Einleitung eines Chapter 11 Verfahrens der

Gesellschaft geführt hätten. Eine Zuschreibung der Aktien aufgrund des Ausgangs der Prozesse wäre durchaus noch möglich.

Die Einstellung der Tätigkeit der österreichischen Tochtergesellschaft wäre nach Meinung von Prof. Mag. D E aufgrund von Meinungsverschiedenheiten der österreichischen mit der amerikanischen Muttergesellschaft im Hinblick auf Forschungsprodukte bzw. der Geschäftspolitik erfolgt und kein Indiz für die Wertminderung der Aktien an der amerikanischen Gesellschaft. Die Vorgangsweise der Bewertung zu Anschaffungskosten würde der Rechtsprechung des VwGH zur Teilwertabschreibung und zur Abschreibung von Beteiligungen an Gesellschaften entsprechen, erst als unvorhergesehene Ereignisse (Patentstreitigkeiten) aufgetreten wären, wären Fehlmaßnahmen vorgelegen und eine Abwertung der Aktien nach der Rechtsprechung des VwGH gerechtfertigt und zwingend gewesen. Durch eine Firmenabfrage im Zeitpunkt November 2007 hätte die Betriebsprüfung keine Schlüsse aus der Nichtexistenz eines Büros im Jahr 2007 oder die Nichtwerthaltigkeit der Aktien an dieser Gesellschaft zum Jahr 2003 heranziehen können. Zur Untermauerung der Seriosität besonders des Managements der amerikanischen Gesellschaft legte die Bw. Medienauszüge der Berufung bei. Auch als Vorstände- bzw. Aufsichtsräte für die österreichische Tochtergesellschaft hätten namhafte österreichische Personen gewonnen werden können. In diesem Zusammenhang beantragte die Bw., Herrn Dr. N als Zeuge der Werthaltigkeit der Aktien im Jahre 2003 zu befragen. Im Übrigen wäre eine Rückprojizierung des Umstandes, dass 2007 ein Chapter 11 Verfahren eingeleitet worden wäre auf die Wertlosigkeit der Aktien im Jahre 2003 nicht zulässig. Eine verdeckte Ausschüttung könne keinesfalls vorliegen, da Herr Prof. G jedenfalls von der Werthaltigkeit der Aktien ausgegangen wäre. Mangels Gesellschafterstellung von Frau I wäre eine verdeckte Ausschüttung an sie nicht möglich. Der Verkauf der Aktien von Frau I an die GmbH wäre als Indiz der Fremdüblichkeit zu werten und nicht, dass es sich bei dieser Person tatsächlich um einen "Nahestehenden" handeln würde. Da Prof. Mag. D E keinen Vorteil aus dem Aktienerwerb von Frau I hätte, wäre auch aus diesem Grund eine verdeckte Gewinnausschüttung zu verneinen.

Das Bewertungsgutachten von Ernst und Young interpretierend verwies die Bw. darauf, dass die Aktien zum Zeitpunkt 31. Oktober 2003 einen Verkehrswert von € 221.782,00 gehabt hätten. Damit wäre kein über- sondern ein unterpreisiger Verkauf an die GmbH erfolgt. Richtigerweise hätte daher aufgrund des Dollarverfalls zum 31. Dezember 2003 eine Teilwertabschreibung in der Höhe von € 16.236,00 und aufgrund der beschriebenen Fehlmaßnahmen zum 31. Dezember 2004 eine Teilwertabschreibung in Höhe von € 205.546,00 erfolgen müssen. In diesem Zusammenhang wurde beantragt, Herrn Prof. Dr. G als Zeugen der Werthaltigkeit der Aktien im Jahre 2003 zu vernehmen.

Die Bw. beantragte die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides 2003, die Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2003, die Abänderung des Körperschaftsteuerbescheides 2004 sowie die Aufhebung des Kapitalertragsteuerbescheides 2003.

In einer vom Finanzamt erstatteten Sachverhaltsdarstellung führte das Finanzamt zunächst aus, dass Prof. Mag. D E die Aktien zwar als Privatperson gekauft hatte, der Verkauf aus dem Privatvermögen des damaligen Geschäftsführers Prof. Mag. D E an die geprüfte Firma jedoch erst im Oktober 2003 erfolgt wäre. Das vom Finanzamt behauptete enge Vertrauensverhältnis und die enge Geschäftsbeziehung zwischen Frau I und Prof. Mag. D E begründete das Finanzamt mit dem Umstand, dass Prof. Mag. D E als Steuerberater die Vertrauensperson von Frau I gewesen wäre, diese auf Anraten von Prof. Mag. D E die Namensaktien gekauft hätte und auch dieser ihr einziger Ansprechpartner gewesen wäre. Sie selbst hätte ausgeführt, wie "froh sie über die faire Abwicklung des Verkaufs ihrer Namensaktien an die geprüfte Firma" gewesen wäre. Frau I hätte im Jahre 2002 mit einem Hausbau begonnen und hätte sich für das benötigte Geld mit Prof. Mag. D E in Verbindung gesetzt um dann im Oktober 2003 diese amerikanischen Namensaktien zu verkaufen. Glücklicherweise hätte die geprüfte Firma mit dem Geschäftsführer Prof. Mag. D E aus wirtschaftlichen Gründen diese Aktien sofort gegen Entgelt übernehmen wollen. Das Geld, das von der Bw. an Frau I überwiesen wurde, wäre zunächst auf ein Konto der Oberbank überwiesen worden, wobei es sich dabei um dasselbe Konto gehandelt hätte, auf welches der Kaufpreis des Prof. Mag. D E von der Bw. überwiesen worden wäre. Das genauere Zahlungsverfahren wäre Frau I bei der Befragung jedoch nicht mehr Erinnerung gewesen, wobei sie später telefonisch bekannt gegeben hätte, dass der Verkauf im Oktober 2003 stattgefunden hätte, das Geld auf das Oberbankkonto überwiesen worden wäre und sie am 31. August 2004 zwei Spargbücher in Höhe von € 13.925,00 und € 13.000,00 sowie den Rest in bar erhalten hätte. Zusätzlich wies die Betriebsprüfung dazu auf die Zeitdifferenz und hinsichtlich des Bewertungsgutachtens aus dem Jahr 2000 auf den Umstand hin, dass dies für das Jahr 2003 keine Geltung mehr haben könnte.

Dr. N hätte im Übrigen als Auskunftsperson befragt bekannt gegeben, dass er ebenfalls seit dem Jahre 2000 oder 2001 Aktien gekauft hätte, aber Ende 2003 infolge Umwandlung der AG in eine GmbH als Aufsichtsrat ausgeschieden sei. Gegen Ende 2003 vielleicht Anfang 2004 hätten laut Aussage von Herrn Dr. N die Streitigkeiten der Verantwortlichen der Firma O und damit auch die Probleme begonnen. Die Betriebsprüfung hinterfragte, ob die Firmen mit den hohen Kapitalzusagen in Österreich Ende 2003 von den Problemen gehört hätten und deswegen die Kapitalzusagen zurückgezogen hätten. Wirtschaftlich gesehen wäre davon auszugehen gewesen, dass niemand Namensaktien in bedeutender Höhe kaufe, wenn der Fortgang der Firma nicht gesichert wäre. Hinsichtlich des von der Bw. behaupteten Tatsachenirrtums hielt die Betriebsprüfung fest, dass die Probleme schon im Oktober 2003

begonnen hätten, aber ein anderer ganz genauer Zeitpunkt in der Berufung jedoch nicht zweifelsfrei dargelegt hätte werden können. Im Übrigen hätte die geprüfte Firma selbst Namensaktien der Bw. zeichnen können, da gerade 2003 Mag. L noch Geldgeber für die amerikanische Firma gesucht hätte und dafür die Privatpersonen nicht ihre gewinnträchtigen Namensaktien verkaufen hätten müssen.

Hinsichtlich der Aussage des Herrn Dr. N führte die Betriebsprüfung aus, dass der zwar auch von schwerwiegenden Streitereien Ende 2003 oder Anfang 2004 der verantwortlichen Personen in Amerika gesprochen hätte, er aber auch bekannt gegeben hätte, dass er 2002 in Kalifornien gewesen sei und das gemietete Büro und das Labor gesehen hätte. Ende 2003 hätte es jedoch keine Aussagen mehr gegeben, da Ende 2003 die Aktiengesellschaft in Amerika in eine GmbH umgewandelt worden wäre und Herr Dr. N sich als Aufsichtsrat zurückgezogen hätte. Diesem Schriftsatz waren Niederschriften angeschlossen. Aus der Niederschrift mit Dr. N geht hervor, dass Prof. Mag. D E gewusst hätte, dass er bei der O im Aufsichtsrat gewesen wäre. Etwa im Jahre 2000/2001 hätte er 100.000 Stück Aktien der Firma O, USA, zu je USD 1,00 über den Kollegen L gekauft. Ende 2003 wäre er aus der Tätigkeit ausgeschieden, da die AG in eine GmbH umgewandelt worden wäre. Die Namensaktien hätte er noch immer in seinem Besitz, er hätte auch ein Recht auf Optionen als Honorierung seiner Aufsichtsrattätigkeit gehabt. Er wäre überzeugt gewesen, dass der Wert der Aktien aufgrund des hervorragenden Projektes steigen würde und M hätte bis zum Chapter 11 versucht, die Patente an den Mann zu bringen. Im Jahr 2000 hätte es ein Bewertungsgutachten gegeben, bei dem glaublich USD 2,00 pro Aktien angegeben worden wären, im Jahre 2002 wäre von Ernst and Young eine Fortschreibung und Verfeinerung dieses Bewertungsgutachtens mit ähnlichem Ergebnis erstellt worden. Der Wert der Aktien wäre seiner Meinung nach im zweiten Halbjahr 2004 sehr stark gesunken, weil die Aktivitäten zu diesem Zeitpunkt stark nachgelassen hätten. Er selbst hätte seine Aktien auch nicht im ersten Halbjahr 2004 verkauft. Im November 2002 wäre er auch in Kalifornien gewesen und hätte sich das gemietete Bürogebäude mit Labor angesehen. Gegen Ende 2003, eher Anfang 2004 wären die Verantwortlichen ins Streiten gekommen.

Eine weitere Niederschrift wurde mit Frau I aufgenommen, die äußerte, dass sie im Juli 2000 auf Anraten von Prof. Mag. D E Aktien in Höhe von USD 50.000,00 gekauft hätte, weil der Zweck der Firma mit Krebsforschung, Biochemie, etc. zu tun gehabt hätte. Auf eine unbedingte Gewinnabsicht wäre das nicht ausgelegt gewesen und mit anderen Personen hätte sie nie Kontakt aufgenommen. Ihr einziger Bezugspunkt wäre in dieser Angelegenheit immer Prof. Mag. D E gewesen. Irgendwelche Jahresberichte oder Dividendenabrechnungen hätte sie nie gewollt und erhalten. Sie hätte auch keine Dividenden erhalten.

Im Jahre 2002 hätte sie ihren Forstbetrieb an ihren Sohn übergeben und hätte mit dieser einmaligen Chance ein Haus auf dem Areal errichten wollen. Aufgrund des Kapitalbedarfs hätte sie sich an Prof. Mag. D E gewendet, um diese Aktien zu verkaufen. Sie hätte gewusst, dass die Aktien nicht an der Börse notierten, sie wollte die Summe haben, die sie beim Kauf hineingesteckt hätte. Eine genaue Wertbestimmung über den Wert der Aktien hätte nicht stattgefunden und sie hätte im übrigen Prof. Mag. D E voll vertraut und wäre froh über die faire Abwicklung dieses Themas gewesen. Die Aktien wären an die Bw. verkauft worden und sie hätte ungefähr im Jänner 2004 den entsprechenden Betrag (USD 50.000,00 zum Kurswert des Jahres 2000) auf die Oberbank überwiesen bekommen.

Aus einem Aktenvermerk vom 3. März 2009 zur Niederschrift vom 11. Februar 2009 mit Frau I, der diesem Schriftsatz ebenfalls beigefügt war, geht hervor, dass sich Frau I beim besten Willen nicht genau erinnern hätte können, ob sie das Geld in Form von Sparbüchern der Oberbank oder auf ihr Konto bei der Oberbank überwiesen bekommen hätte. Sie hätte angeboten, zuhause nachzusehen und sich dann telefonisch zu melden. Nach mehrmaligen Anrufen hätte Frau I am Handy eine Nachricht hinterlassen werden können, sich zu melden. Am 3. März 2009 hätte sie angerufen und bekannt gegeben, dass sie am 31. August 2004 zwei nummernmäßig bekannte Sparbücher der Oberbank erhalten hätte, die € 13.925,00 und € 13.000,00 enthalten hätten. Den Rest hätte sie bar erhalten.

Am 12. Juli 2010 langte beim UFS die Beschwerde der B wegen Verletzung der Entscheidungspflicht in einer Angelegenheit betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Körperschaftsteuer 2003, Körperschaftsteuer 2003 und 2004 sowie Kapitalertragsteuer 2003 ein. Für die Erlassung der versäumten Bescheide wurde dem UFS eine Frist von drei Monaten eingeräumt.

Da die Bw. in ihrer Berufung nähere Ausführungen hinsichtlich der Wiederaufnahme eines Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Körperschaftsteuer 2003 unterließ wurde sie mit Bescheid vom 26. Juli 2010 aufgefordert, die Mängel dieser Berufung zu beheben. Mit Schriftsatz vom 9. August 2010 kam sie diesem Verbesserungsauftrag nach und führte aus, dass der Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes in vollem Umfang angefochten werde und beantragte sie, ihn in vollem Umfang aufzuheben.

Sie führte hiezu aus, dass die Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerbescheidverfahrens 2003 durch keine andere Feststellung außer der (neu) angenommenen verdeckten Ausschüttung durch die steuerliche Verneinung der Teilwertabschreibung zum 31. Dezember 2003 gerechtfertigt worden wäre. Die Teilwertabschreibung der Bw. an den Aktien der amerikanischen Pharma-Forschungsgesellschaft wäre dem Finanzamt aber bereits vor der Außenprüfung bekannt gewesen. Soweit die Verneinung der steuerlich wirksamen

Teilwertabschreibung der Aktien zum 31. Dezember 2003 eine andere rechtliche Würdigung durch das Finanzamt darstelle, stelle dies keinen Grund für eine amtswegige Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO dar.

Im Einzelnen verwies die Bw. betreffend des Nichtvorliegens von nova reperta, die zu einem anderen Spruch führen könnten, auf die detaillierte Begründung der Berufung vom 14. Mai 2008 und der Säumnisbeschwerde vom 15. Juni 2010 betreffend Körperschaftsteuerbescheide 2003 und 2004 und Wiederaufnahmebescheid Körperschaftsteuer 2003 vom 27. Februar 2008.

Am 16. August 2010 fand im UFS Wien die mündliche Berufungsverhandlung zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2003 statt und wurde nach Vortrag des Sachverhaltes und übereinstimmender Parteienerklärung, in Kenntnis der Vorhaltsbeantwortung zu sein, auf die Verlesung des Schriftsatzes verzichtet. Der Parteienvertreter verwies auf die Aussage von Herrn L, der auf die positive Werthaltigkeit der Aktien im Rahmen der Betriebsprüfung hingewiesen hätte, weil ein Medikament von der amerikanischen Zulassungsbehörde zugelassen worden wäre, und vertrat weiters die Meinung, dass aufgrund der Abfragen der Betriebsprüfung im Jahr 2007 nicht auf die Werthaltigkeit im Oktober 2003 geschlossen werden könnte. Die Betriebsprüfung hätte auch die österreichische Tochtergesellschaft mit der amerikanischen Muttergesellschaft verwechselt, wobei erstere im Jahr 2004 liquidiert worden wäre. Der Vertreter der Bw. beantragte die Zeugeneinvernahme von Dr. G und Prof. Mag. D E und der Referent verkündete den Beschluss, die beiden Letztgenannten sowie Frau I als Zeugen zum Beweisthema der verdeckten Gewinnausschüttung einzuvernehmen. Die nächste mündliche Verhandlung wurde für den 13. September 2010 anberaumt.

Mit Schreiben vom 17. August 2010 wurde die Bw. aufgefordert, eine Übersetzung des vorgelegten Gutachtens durch einen gerichtlich beeideten Dolmetsch, den Gesellschafterbeschluss über den Ankauf der Aktien der Fa. H. im Jahre 2003 von Prof. Mag. D E und Frau I, Nachweise der Preisbildung zwischen der Bw. und den Verkäufern und der preisbestimmenden Unterlagen in deutscher Sprache, die der Bw. übermittelten Geschäftsberichte und Aktionärsinformationsschreiben der Fa. H. aus der Zeit der Aktieninhaberschaft in deutscher Sprache, Schriftstücke in deutscher Sprache, wie und wann die Bw. Kenntnis von der Wertlosigkeit der Aktien erlangte, und Unterlagen, wie und wann die Bw. Kenntnis von den Patentstreitigkeiten zwischen den Mitarbeitern der Fa. H. und ihrem Arbeitgeber erlangte, vorzulegen. Hiefür wurde eine Frist bis 6. September 2010 festgesetzt. Diese Frist wurde nicht eingehalten.

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung am 13. September 2010 wurden dem UFS je ein Kaufvertrag zwischen Prof. Mag. D E und der Bw. über 70.000 Stammaktien der amerikanischen Firma zu einem Kaufpreis von € 75.390,00 und zwischen Frau I und der Bw. über den Kauf von 50.000 Stammaktien derselben Firma zu einem Kaufpreis von € 53.851,00 in Kopie übergeben. Die Bezahlung des Kaufpreises erfolgte jeweils auf dasselbe Konto bei einer Oberbank-Filiale in Wien. Weiters wurden zwei Blätter beglaubigte Übersetzung aus dem Gutachten betreffend den Unternehmenswert der amerikanischen Firma zum 31. August 2000 übergeben, aus dem hervorgeht, dass der Unternehmenswert in USD 43 Mio. wäre. Weiters wurde eine Executive Summary vom 22. Oktober 2002 über die amerikanische Firma sowie ein Newsletter der Fa. H. zum Februar 2003 übergeben. Der Businessplan zum November 2002 wurde teilweise in deutscher Sprache übersetzt. Weiters wurde ein Gesellschafterbeschluss vom 28. März 2003 der Gesellschafter der Bw. übergeben, aus dem der Beschluss über den Ankauf von 70.000 Aktien der Fa. H. von Prof. Mag. D E zum seinerzeitigen Anschaffungswert von USD 70.000,00 sowie den Ankauf von 50.000 Aktien derselben Firma von Frau I ebenfalls zum seinerzeitigen Anschaffungswert (USD 50.000,00) hervorgeht. Ferner wurde darin Prof. Mag. D E beauftragt, die Aktienkaufverträge zu erstellen. Vereinbart wurde auch, dass die Abwicklung des Kaufvertrages erst nach Klärung des Sonderhonorars P für die UHK-Beschwerde R erfolgen sollte. Unterfertigt war dieser Gesellschafterbeschluss von Dr. G und Prof. Mag. D E.

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung wurde Prof. Mag. D E als Zeuge einvernommen und sagte dieser aus, dass er durch Herrn Dr. N mit der Fa. H. in Kontakt gekommen wäre und über Herrn L Aktien dieser Firma erworben hätte. Die Idee dieser Firma hätte ihn fasziniert und es hätte durchaus positive Zukunftsaussichten dafür gegeben. Die Aktien zum Nominale von USD 70.000,00 für ihn und Fr. I zu USD 50.000,00 hätte er zum damaligen Dollarkurs bezahlt, der Erwerb hätte Anfang 2000 stattgefunden. Die Grundsätze des Aktienhandels wären ihm ebenso bekannt gewesen wie dass diese Aktien nicht an der Börse notiert hätten. Am 2. Juni 2001 hätte er eine Vereinbarung mit Herrn Mag. L unterschrieben, die den Inhalt hatte, dass Aktionärsrechte und Ausstiegsmöglichkeiten verbessert worden wären und er die Aktionärsrechte in der Hauptversammlung ausüben würde. Seinem Wissen nach hätte auch Fr. I diese Vereinbarung unterschrieben. Mit den Verantwortlichen der amerikanischen Firma hätte es etwa im Jahr 2000 ein Treffen in Wien gegeben und wäre er über die Möglichkeiten eines Biotech-Standortes in Wien befragt worden, wodurch er den Kontakt zu zwei führenden Persönlichkeiten des Biotechzentrums in Wien vermittelt hätte. Des Öfteren hätte er Dr. N getroffen, der im Aufsichtsrat der österreichischen Firma gewesen wäre und hätte er sich nach dem geschäftlichen Fortgang der Fa. H. erkundigt. Bis zur Abtretung der Aktionärsrechte an Herrn Mag. L hätte er keinerlei

Informationen von der Firma selbst erhalten, aus seiner beruflichen Tätigkeit wäre ihm bekannt, dass die Produktentwicklung zwischen fünf und zehn Jahre gedauert hätte. Er hätte daher zu diesem Zeitpunkt an die Firma selbst noch keine Anfragen hinsichtlich des Fortganges gestellt. In der Folge wäre er von Herrn Mag. L fallweise informiert worden, dass die Entwicklung fortschreite und auch ein Genehmigungsverfahren positiv beendet worden wäre. Erstmals hätte er zu Beginn des Jahres 2004 von Herrn Mag. L die Information erhalten, dass eine zusätzliche Aktienaussgabe mangels Kapitalgeber nicht stattfinden hätte können. Für die Entwicklung eines Produktes wäre jedoch genügend Kapital noch vorhanden gewesen. Fr. I wäre an ihn Ende 2002 herangetreten, um sich über einen mögliche Aktienverkauf zu erkundigen, er hätte dies mit seinem Partner besprochen und am 28. März 2003 zu den dort niedergelegten Bedingungen beschlossen. Der Grund für ihn, auch seinen Aktienanteil zu verkaufen wäre gewesen, dass er zu Beginn des Jahres 2003 Veränderungen hinsichtlich seiner Kanzlei bereits ins Auge gefasst gehabt hätte und hätten zwei Kanzleien auf eine zusammengelegt werden sollen. Mit dem erhaltenen Geld wollte er Kredite abdecken.

Der Grund für die erst spätere Abwicklung des Kaufvertrages wäre in dem Umstand gelegen, dass erst Ende Oktober 2003 mit Gewissheit von einer erfolgreichen Beschwerde ausgegangen hätte werden können, aufgrund derer sie einen größeren Geldbetrag erwarten durften. Unterlage für die Kaufentscheidung wäre unter anderem das Gutachten aus dem Jahr 2000 und ein Business-Plan November 2002 gewesen. Die entsprechenden Schriftstücke lege er dem UFS vor. Das Schriftstück Executive Summary, Oktober 22, 2002, das er ebenfalls dem UFS vorlege, dürfte er bereits zum Zeitpunkt der Beschlussfassung der Gesellschaft im März 2003 gehabt haben, den Managementletter vom Februar 2003 hätte er auch von Herr Dr. S Anfang März 2003 erhalten. Über die Währungskurse wäre er stets informiert gewesen und er wollte keinen Verlust realisieren, weshalb er zum damaligen Anschaffungskurs verkauft hätte. Auf die Differenz zum Inhalt des Gesellschafterbeschlusses hingewiesen, in dem vom seinerzeitigen Anschaffungswert in Höhe von US-\$ 70.000,00 gesprochen worden war, hätte er bekannt gegeben, dass den Gesellschaftern immer klar gewesen wäre, dass es sich dabei um den Anschaffungskurs handeln sollte. Zirka im dritten Quartal 2004 wäre er von Herrn Mag. L auf die in Amerika laufenden Patentstreitigkeiten und auf eine fehlgeschlagene Kapitalerhöhungsrunde hingewiesen worden, das aber noch kein Grund gewesen wäre, an ein nachhaltiges Fehlinvestment zu glauben. Erst im Zeitpunkt des Ausscheidens von Herrn T (Forschungsleiter der Fa. H.) Anfang 2005 wäre ihm klar gewesen, dass die Aktien bereits deutlich wertgemindert gewesen wären, mit Sicherheit könne er dies für den Beginn des Jahres 2006 sagen. Vor dem Oktober 2003 hätte er Mag. L von den Verkaufsabsichten von Fr. I und ihm informiert und sich nach den notwendigen Formalia erkundigt. Er hätte gemeint, dass das Indossament auf der Rückseite der Aktie und eine kurze Mitteilung an ihn ausreichen

würden. Er hätte allerdings als Geschäftsführer der Bw. keine solche Vollmacht an Herrn Mag. L. ausgestellt. Seiner Kenntnis nach hätte er für sie auch keinerlei Aktivitäten entfaltet, anlässlich telefonischer Kontakte hätte er ihn fallweise von geschäftlichen Problemen informiert. Ihm wäre erinnerlich, dass er ihn Ende 2003 wegen einer zusätzlichen Kapitalerhöhung in den Räumlichkeiten der Bw. telefonisch kontaktiert hätte. 2003 hätten Dr. G. und er jeweils 50% des Stammkapitals besessen. Weitere Persönlichkeiten, die ebenfalls beteiligt gewesen wären, wären Dr. V., Dr. N. und Dr. S. – alles integere Persönlichkeiten – gewesen. Die Schließung der österreichischen Niederlassung wäre für die Bw. sogar vorteilhaft gewesen, da sie für den Fall der Markteinführung eines solchen Produktes erster Ansprechpartner in Österreich gewesen wäre. Auf Vorhalt des Artikels im U, in dem über die aktienausgebende Firma geäußert wurde „went out of Business in 2003...“ gaben sowohl der Vertreter der Bw. als auch der Zeuge bekannt, dass sie diesen Artikel nicht kennen würden.

Danach wurde Herr Dr. G. einvernommen, der bekannt gab, dass er im Zeitraum 2003 zu 50% Gesellschafter der Bw. gewesen wäre. Mit seinem Mitgesellschafter Prof. Mag. D. E. hätte er über den Ankauf des gegenständlichen Aktienpakets zu Beginn des Jahres 2003 Gespräche geführt, die zu dem Gesellschafterbeschluss vom 28.3.2003 geführt hätten. Aufgrund einer erfolgreichen Vertretung eines Klienten, die mit einer größeren Geldsumme honoriert worden wäre, wären sie allerdings erst später als zu der Zeit des Gesellschafterbeschlusses in der Lage gewesen, das Aktienpaket zu erwerben. Von den Aktien, die ihm von Prof. Mag. D. E. angeboten worden wären, hätte er erst im Zeitpunkt der ersten Gespräche zu Beginn des Jahres 2003 erfahren. Über die aktienausgebende Firma hätte er in Erfahrung gebracht, dass Dr. S. und Herr Dr. V. im Aufsichtsrat gewesen wären und dies für ihn der Grund gewesen wäre, an dieser Firma nicht zu zweifeln. Im Zeitpunkt des Gesellschafterbeschlusses März 2003 wäre ihm von Prof. Mag. D. E. angeboten worden, diese Aktien zum Nominale zu erwerben und er wäre zu diesem Zeitpunkt mit diesem Vorschlag einverstanden gewesen. Als gegen Ende des Jahres 2003 der Dollarkurs gefallen wäre, wäre er an diese Vereinbarung leider gebunden gewesen. Über das Zustandekommen des Kaufpreises von Aktien könne er generell nichts sagen, da er damit nicht befasst wäre. Er hätte auch während der Zeit der Aktieninhabung keine Benachrichtigungen persönlich über den Geschäftsverlauf der Fa. H. erhalten. Er hätte lediglich mit Prof. Mag. D. E. manchmal darüber gesprochen, aber es wäre ihm nichts Negatives über diese Firma berichtet worden. Er könne auch nicht sagen, ob der aktienausgebenden Firma Mitteilung über den Eigentümerwechsel an den Aktien gemacht worden wäre, da dies Aufgabe von Prof. Mag. D. E. gewesen wäre. Gegen Ende des Jahres 2004 hätte er von ihm erfahren, dass es Patentstreitigkeiten gegeben hätte und im ersten Halbjahr 2005 wäre mitgeteilt worden, dass sie auch den Verlust bilanziell zu verarbeiten hätten. Die Hereinbringung der Prämie hätten immer beide zu verantworten gehabt. Fr. I.

hätte er erst im Zeitpunkt des Kaufabschlusses am 31. Oktober 2003 kennen gelernt, sie wäre Klientin bei Prof. Mag. D E gewesen. Sowohl im März als auch im Oktober 2003 wäre er von der Werthaltigkeit der Aktien überzeugt gewesen, er wäre in der Biotech-Szene beruflich involviert gewesen und hätte sich über diese Firma auch bei Dr. S erkundigt. Weitere Aktienankäufe wären nicht erfolgt.

Die für diesen Verhandlungstag ebenfalls geladene Zeugin Fr. I erschien trotz Ladung nicht, da sie zu diesem Zeitpunkt ortsabwesend war und sie eine neuerliche Ladung an einem anderen Ort nicht rechtzeitig erreicht hätte. Nach Ladung zur weiteren mündlichen Berufungsverhandlung am 22. September 2010 erschien Frau I und legte dem UFS zunächst einen Beschluss in einer Verlassenschaftssache über einen Reinnachlass von ca. S 7,6 Mio. sowie eine Vereinbarung eines Notars vom 10. August 2006 vor. Sie gab an, dass sie eine Erbschaft gemacht hätte und Prof. Mag. D E, der ihr Steuerberater gewesen wäre, um Rat gefragt hätte, wie sie ihr Geld anlegen hätte können. Aufgrund des Todes ihres Mannes hätte sie sich für den Biobereich interessiert und Prof. Mag. D E hätte ihr den Tipp gegeben, Aktien der Fa. H. zu erwerben. Sie hätte die Informationen über diese Firma ausschließlich von Prof. Mag. D E er- und die Aktien einige Zeit behalten. Die Aktien wären im Safe gelegen und sie hätte auch gewusst, dass die Aktien nicht an der Börse wären. Es wäre ihr nicht um einen Profit gegangen, sondern sie hätte sich für etwas einsetzen wollen, das sie als gut befunden hätte. Die Zeugin legte ein Schreiben von Mag. L hinsichtlich der Erweiterung der Aktionärsrechte und den Kaufvertrag vom 21. Juni 2000 betreffend den Ankauf der Aktien vor und gab bekannt, dass sie Herrn Mag. L eine Vollmacht ausgestellt hätte, über deren Inhalt sie nichts Genaueres sagen könnte. Sie hätte einen kleinen Forstbetrieb in der Steiermark, den sie an ihren Sohn übergeben hätte und hätte sich dann ein Ausgedinge gebaut. Da sie das Geld in dieses Ausgedinge sehr gut einfließen hätte lassen können, hätte sie sich dann mit Prof. Mag. D E über den Rückkauf der Aktien unterhalten. Dieses Gespräch wäre ihrer Erinnerung nach gegen Ende des Jahres 2002 gewesen. Im Rahmen des Verkaufes der Aktien hätte sie den Wert in Euro erhalten, denn sie auch investiert hätte. Sie hätte sich zum damaligen Zeitpunkt nicht näher über den Wechselkurs informiert und hätte Prof. Mag. D E voll vertraut. Sie hätte das Geld nicht in Einem bekommen, sondern hätte gesagt, dass sie das Geld immer erst bräuchte, wenn sie etwas Größeres zu bezahlen gehabt hätte. Sie erinnere sich, dass ihr zwei Sparbücher mit je € 15.000,00 übergeben worden wären und das ihrer Erinnerung nach in den Jahren 2004 und 2005 gewesen wäre. Die Sparbücher wären von der Oberbank gewesen, wo sie sie auch eingelöst hätte. Die Filiale würde sich im ersten Bezirk in der Wipplingerstraße befinden und könnte sich aber nicht mehr erinnern, ob sie beide Sparbücher auf einmal aufgelöst hätte. Die Restsumme hätte sie 2004 oder möglicherweise Anfang 2005 in bar erhalten. Dieses Geld hätte sie von Prof. Mag. D E erhalten, nachdem sie

bereits im Besitz der Sparbücher gewesen wäre. Über Befragen des Parteienvertreters gab die Zeugin an, dass sie grundsätzlich einen Teil ihrer Ersparnisse in Aktien investiere und zu dem Zeitpunkt, als sie die Sparbücher von Prof. Mag. D E erhalten hätte, sie in Besitz von ca. 60 weiteren Sparbüchern gewesen wäre. Über Befragen der Finanzamtsvertreter gab die Zeugin bekannt, dass sie auch einen Teil der geerbten Sparbücher für den Hausbau verwendet hätte und nach Auflösung dieser beiden übergebenen Sparbücher noch weitere besessen hätte, die sie nicht für den Hausbau verwendet hätte. Die Übernahme des Bargeldes hätte sie ihrer Erinnerung nach Prof. Mag. D E nicht schriftlich bestätigt. Mit der Übergabe des Bargeldes hätte sie sodann die gesamte Summe, wie im Kaufvertrag vom 31. Oktober 2003 vereinbart, erhalten.

Trotzdem die Zeugin in der Vorladung aufgefordert worden war, u.a. sämtliche Unterlagen hinsichtlich des Verkaufes der Aktien zur Einvernahme mitzubringen, legte sie die beiden o.a. Sparbücher nicht vor.

Nach der Einvernahme der Zeugin und den Schlussanträgen der Parteien wurde das Beweisverfahren geschlossen.

In der unmittelbar anschließenden mündlichen Berufungsverhandlung trug der Referent zunächst den Sachverhalt zu dieser o.a. Berufung vor, wiederholten die Parteien ihr bisheriges Vorbringen und erklärten übereinstimmend, den Inhalt der drei Zeugenaussagen im Verfahren betreffend die Wiederaufnahme auch diesem Verfahren zugrunde zu legen.

Ergänzend führte die Finanzamtsvertreterin aus, dass für sie die Äußerung von Frau W wesentlich gewesen wäre, dass sie nach Auflösung der von Prof. K erhaltenen Sparbücher noch weitere Sparbücher gehabt hätte. Dies stünde im Widerspruch mit ihrer Aussage, sie hätte das Geld von Prof. K dringend gebraucht. Der Parteienvertreter vertrat hingegen die Ansicht, dass die Zeugin – wie bereits in der mit Frau W aufgenommenen Zeugenniederschrift vom 22. September 2010 – das Geld von Prof. K für den Hausbau gebraucht hätte. Auf Befragen erklärte die Finanzamtsvertreterin, dass der Kest Bescheid (Unterschrift auf dem Rückschein) übernommen worden wäre. Der Parteienvertreter ersucht abschließend, der Berufung Folge zu geben.

Aus der Bilanz für das Jahr 2003 der Bw. geht hervor, dass zum 31. Dezember 2003 eine Abschreibung aus Finanzanlagen in Höhe von € 32.893,86 erfolgte, und die mit Stand vom 31. Oktober 2003 angeschafften 120.000 Stück Stammaktien der Firma H. mit € 129.240,71 ausgewiesen wurden. Zu Jahresende betrug dieser Wert daher nur mehr € 96.346,85.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind verdeckte Ausschüttungen u.a. Vermögensminderungen einer Kapitalgesellschaft die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Verdeckte Ausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an den Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Verdeckte Ausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb veranlasst, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die aber anderen Personen nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zustehen würden, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (vgl. VwGH 23.5.1999, 97/15/0067).

Für den UFS steht der Sachverhalt fest, dass Prof. Mag. D E im Jahre 2000 70.000 Stammaktien der amerikanischen Firma H. zum Nominale von je USD 1,00 erwarb. Im Erwerbszeitpunkt betrug der Wechselkurs Dollar-Euro 1,077 und musste Prof. Mag. D E für den Erwerb dieser Aktien € 75.390,00 aufwenden. Gemeinsam mit ihm erwarb eine seiner Klientinnen 50.000 Stück Stammaktien ebenfalls zum Nominale von je € 1,00 und musste diese zu o.a. Wechselkurs € 53.851,00 bezahlen. Beide Erwerbe wurden durch Prof. Mag. D E abgewickelt. Dies ergibt sich sowohl aus den übereinstimmenden Aussagen der Aktienerwerber sowie aus den weiteren schriftlich vorliegenden Unterlagen.

Am 28. März 2003 fassten die Gesellschafter der Bw. Dr. G und Prof. Mag. D E einstimmig den Gesellschafterbeschluss, 70.000 Aktien der amerikanischen Firma von Prof. Mag. D E und 50.000 Aktien dieser Firma von Frau I zum seinerzeitigen Anschaffungskurswert zu erwerben. Prof. Mag. D E wurde beauftragt, die Aktienkaufverträge zu erstellen, wobei die Abwicklung nach Klärung eines Sonderhonorars erfolgen sollte. Am 31. Oktober 2003 wurde der Ankauf der beiden Aktienpakete durchgeführt und betrug der Wechselkurs zu diesem Zeitpunkt nur mehr 0,87212. Die Aktien von Prof. Mag. D E hatten daher zu diesem Stichtag nur mehr einen Wert von € 61.048,40 und die von Frau I von € 43.606,00. Es steht sohin einem gesamten Anschaffungswert im Jahr 2000 in Höhe von € 129.241,00 ein tatsächlicher Anschaffungswert von € 104.654,40 zum 31. Oktober 2003 gegenüber. Die Differenz im Wechselkurs betrug daher gegenüber dem Zeitpunkt des Ankaufs durch Prof. Mag. D E und Frau I zum Zeitpunkt

des Ankaufs durch die Bw. für das Aktienpaket von Prof. Mag. D E € 14.341,60 und für das Aktienpaket von Frau I € 10.245,00.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Gesellschafter oder eine Person mit einer gesellschafterähnlichen Stellung (Anteilsinhaber), die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Diese Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird (vgl. VwGH 26. 9. 2000, 98/13/0107).

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird anhand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (vgl. VwGH 3. 8. 2000, 96/15/0159). Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Maßstab für das Ausmaß einer verdeckten Ausschüttung ist der Fremdvergleich dh. der verwirklichte Sachverhalt ist mit einem Vorgang, wie er unter Wegdenken der Eigentümereigenschaft oder der Nahebeziehung üblich wäre, zu vergleichen.

Die Frage des Fremdvergleiches ist eine Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO zu lösen (vgl. VwGH 31. 3. 2000, 95/15/0056). Dabei hat aber grundsätzlich die Abgabenbehörde den Nachweis zu führen, dass eine Gestaltung unangemessen ist (vgl. VwGH 10. 5. 1994, 90/14/0050).

Die Betriebsprüfung hat festgestellt, dass das Aktienpaket des Prof. Mag. D E zum Ausgabekurs des Jahres 2000 durch die Berufungswerberin angekauft wurde. Die Differenz im Wechselkurs betrug bei dem Aktienpaket von Prof. Mag. D E im Zeitpunkt 31. Oktober 2003 € 14.341,60. Vergleicht man nunmehr die unter Fremden üblichen Vorgangsweisen so ist festzustellen, dass bei Aktienerwerben entweder der Tageskurs zur Grundlage des Kaufpreises gemacht wird oder ein Wechselkurs, der nur wenige Tage vor diesem Erwerbsdatum liegt. Jedenfalls wird einem solchen Erwerb ein aktueller und keinesfalls ein mehrere Jahre zurückliegender Wechselkurs zugrundegelegt. Prof. Mag. D E hat in seiner Zeugenaussage ausgesagt, dass er über die Währungskurse stets informiert gewesen war und er im Rahmen

des Ankaufes keinen Verlust realisieren wollte. Es war ihm daher bewusst, dass er, sollte er sein Aktienpaket an die Bw. zum Tageskurs verkaufen, einen Verlust in Höhe von € 14.341,60 erwirtschaften würde und bezweckte daher sein Handeln alleine, dass diesen Verlust die Berufungswerberin tragen musste. Dass er dieses bereits von Beginn an bezweckte zeigt sich gerade darin, dass im Zeitpunkt des Gesellschafterbeschlusses am 28. März 2003 der Wechselkurs Dollar-Euro bereits nur mehr 0,94687 betrug und er bei fremdüblichem Verkauf ohne vereinbarter Kursklausel zu diesem Zeitpunkt bereits einen Verlust erlitten hätte. Andererseits war der Bw. die mangelnde Werthaltigkeit der Aktienpakete in Höhe der Wechselkursdifferenz insofern bewusst, als die Bw. noch in der Bilanz zum Stichtag 31.12.2003 diese mangelnde Werthaltigkeit des Aktienkaufpreises sofort abschrieb.

Der Versuch der Bw. in der Berufung darzustellen, dass die Aktien im Zeitpunkt des Ankaufes durch die Bw. eigentlich einen Wert von USD 2,-- gehabt hätten scheitert einerseits an dem Umstand, dass die Bw. keinerlei aussagekräftige Unterlagen zum 31. Oktober 2003 vorlegte und andererseits am Fremdvergleich, da auch Frau I an die Bw. die Aktien zu je USD 1,-- verkaufte sowie bereits Dr. N auch seine Aktien zu je USD 1,-- erworben hatte..

Der für die Aktien von Prof. Mag. D E bezahlte Kaufpreis war daher zumindest im Umfang der Wechselkursdifferenz in Höhe von € 14.341,60 nicht werthaltig und stellt dieser dem Gesellschafter gewährte Vorteil eine verdeckten Gewinnausschüttung durch die Bw. dar.

Die Betriebsprüfung hat weiters auch den Aktienerwerb von Prof. Mag. D E mit Kurswert zum 31. Oktober 2010 in Höhe von € 61.048,40 durch die Bw. als verdeckte Gewinnausschüttung bewertet, da nach ihrer Annahme der Gesellschafter der Bw. zu diesem Zeitpunkt bereits in Kenntnis der mangelnden Werthaltigkeit der Beteiligung an der H. gewesen wäre. Begründend führt sie dazu aus, dass durch die Bw. keinerlei Unterlagen vorgelegt worden wären, eine KSV-Abfrage per November 2007 durchgeführt worden wäre, die an der abgefragten Adresse ein negatives Ergebnis ergeben hätte, die Zahlungen der Bw. an die Aktienverkäufer über dieselben Oberbankkonten gelaufen wären und die Bw. anlässlich des Aktienerwerbs keine geschäftsüblichen näheren Erkundigungen über die Firma H. eingeholt hätte.

Diese Ermittlungsergebnisse durch die Betriebsprüfung sind für den UFS für die Bewertung einer verdeckten Gewinnausschüttung in o.a. Ausmaß nicht ausreichend. Denn die Bw. verantwortet sich demgegenüber mit den Aussagen des Mag. L, der zwar behauptete, dass die Aktien erst nach dem Erwerb durch die Bw. an Wert verloren, jedoch auch gleichzeitig angab, dass „gute Investoren“ von einer Investition bei der H. absahen. Die Betriebsprüfung hat es in diesem Zusammenhang unterlassen, nach den Namen der Investoren und sodann jene um ihre Motive für ihren Rückzug von dieser Investition zu befragen. Denn wenn diese Investorengruppe bereits um die finanziellen Probleme der H. wussten, wäre dies ein Indiz

dafür, dass auch die Bw. als im Pharmabereich tätige Beratungsfirma davon bereits Kenntnis hatte.

Ebenso wurden die Vorstände bzw. Aufsichtsräte Dr. X, Dr. V und Dr. S über den Zeitpunkt ihrer Kenntnis von Problemen bei der H. sowie allfälliger Informationen an den Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. nicht befragt.

Auch der Artikel im U fand im Rahmen des Ermittlungsverfahrens nicht die nötige Aufmerksamkeit, denn es wäre durchaus möglich, vom Verfasser des Artikels die Hintergründe für seine Formulierung zu hinterfragen, dass die H. bereits „2003 went out of business...“ gewesen wäre. Auch die Behauptungen über die Motive der Aktienverkäufe wurden nicht hinterfragt. Denn die Aussage von Frau I, einerseits 2002 dringend die Erlöse aus den Aktienverkäufen für einen Hausbau zu benötigen und andererseits die Sparbücher sowie eine Restsumme erst 2004 oder 2005 erhalten zu haben blieb unüberprüft. Dies erscheint umso aufklärungswürdiger, als sie behauptete, in dieser Zeit gleichzeitig 60 Sparbücher besessen zu haben, woraus ein dringender Kapitalbedarf nicht unbedingt abgeleitet werden kann. In diesem Zusammenhang ist die zeitliche Bindung der restlichen Sparbücher zu überprüfen, da ansonsten der Aktienverkauf an die Bw. aus dem behaupteten Grund nicht notwendig gewesen wäre.

Letztlich hat die Betriebsprüfung die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung aus dem Aktienerwerb von Frau I mit dem Nahestehen aufgrund einer geschäftsfreundlichen Beziehung zu Prof. Mag. D Es Steuerberatungskanzlei begründet. Auch diese Behauptung wurde im Verfahren nicht überprüft und lassen sich diese Umstände durch Einsichtnahme in die Bücher der Kanzlei kontrollieren.

Dass die Aussagen der Vertreter der Bw. einer näheren Überprüfung bedürfen ist die Folge, dass keinerlei Unterlagen über die H. zum Zeitpunkt des Aktienerwerbs vorgelegt werden und die unglaubliche Verantwortung der im Pharmabereich tätigen Beraterfirma, ausgerechnet beim eigenen Investment keine Informationen über die H. eingeholt zu haben.

Gemäß § 289 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung, sofern hierüber keine Formalerledigung nach dem ersten Satz dieser Bestimmung zu ergehen hat (Zurückweisung, Zurücknahme- oder Gegenstandsloserklärung), durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im

Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Nach § 115 Abs.1 BAO haben die Abgabenbehörden 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.

Im Abgabenverfahren gibt es keine verfahrensförmliche subjektive Beweislastregel. Doch gilt als allgemein anerkannte Handlungsmaxime, dass die Abgabenbehörde die Behauptungs- und Feststellungsbürde für die Tatsachen trägt, die vorliegen müssen, um den Abgabenanspruch geltend machen zu können, der Abgabepflichtige hingegen für jene, die den Anspruch aufheben oder einschränken (Stoll, BAO-Kommentar, S. 1561).

§ 138 Abs.1 BAO verpflichtet die Abgabepflichtigen, auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln, den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie die Richtigkeit zu beweisen. Diese Verpflichtung betrifft etwa den Nachweis der Richtigkeit geltend gemachter Aufwendungen. Ist ein Beweis nach den Umständen eines Falles nicht zumutbar, genügt die Glaubhaftmachung.

Der dem Grunde und der Höhe nach zu erbringende Nachweis von Betriebsausgaben hat grundsätzlich durch schriftliche Belege zu erfolgen (vgl. VwGH 29.1.1991, 89/14/0088 u. VwGH 30.10.2001, 97/14/0140). Eine Glaubhaftmachung setzt eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Steuerpflichtigen voraus (vgl. VwGH 26.4.1989, 89/14/0027).

Die von der Zumutbarkeit getragene Balance zwischen der amtswegigen Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde und der Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen besteht sowohl im erstinstanzlichen Abgabenverfahren als auch im Verfahren vor dem UFS.

Allerdings kommt der Mitwirkungspflicht der Verfahrensparteien bei der Durchsetzung der steuerrechtlichen Ansprüche vor der Rechtsmittelbehörde durch das System des kontradiktorischen Zwei-Parteien-Verfahrens eine verstärkte Bedeutung zu. Auch im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren kommt es daher primär der Abgabenbehörde erster Instanz als Amtspartei zu, den Abgabenanspruch darzutun. Dem steht die Obliegenheit des Abgabepflichtigen gegenüber, seinen Einwand über die Einschränkung oder des Nichtbestehen des Abgabenanspruchs darzulegen.

Während die Beweisführungspflicht im zweitinstanzlichen Rechtsmittelverfahren regelmäßig den beiden Verfahrensparteien zukommt, liegt auf Seiten des UFS der Schwerpunkt in der

unabhängigen Kontroll- und Rechtsschutzfunktion. Im Gegenzug tritt die amtswegige Ermittlungspflicht der Rechtsmittelbehörde - im Vergleich zu jener der Abgabenbehörde erster Instanz - zurück.

Gemäß § 276 Abs.1 und 6 BAO haben die Finanzämter der Berufungsbehörde Rechtsmittel erst nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen, somit in sachverhaltsmäßiger Hinsicht grundsätzlich entscheidungsreif vorzulegen.

Bei objektiven Bedenken an der materiellen Richtigkeit - insbesondere infolge erstmaligen oder geänderten Vorbringens nach Rechtsmittelvorlage - hat der UFS den Sachverhalt im Interesse der materiellen Wahrheitsfindung und der Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen weiter zu erforschen. § 279 BAO stellt es in das pflichtgemäße Ermessen der Berufungsbehörde zu entscheiden, ob sie in diesem Fall selbst ermittelt oder ergänzende Sachverhaltserhebungen im Wege der erstinstanzlichen Abgabenbehörde durchführen lässt.

Im Erkenntnis vom 21.11.2002, 2002/20/0315 hat der VwGH zur Ermessensübung bei Kassationen darauf verwiesen, dass die Anordnungen des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren unterlaufen würden, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Laut VwGH ist es nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. Ritz, BAO³, § 289 Tz 5).

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage waren im anhängigen Verfahren Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2004 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1.1.2003 bis 31.12.2005 aufzuheben und die Sache zur Durchführung bisher unterlassener Sachverhaltserhebungen und anschließender neuerlichen Beurteilung auf Basis der ergänzten Sachverhaltsfeststellungen zurückzuverweisen.

Wien, am 12. Oktober 2010