

GZ. RV/0546-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Westermayer Wirtschaftstreuhand Ges.m.b.H., gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1989 bis 1995 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Rechtsbelehrung

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

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

### Entscheidungsgründe

Im Zuge einer die Jahre 1989 bis 1995 betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden bei der mit Gesellschaftsvertrag vom 14. März 1985 gegründeten und im Bereich "Vermietung und Leasing" tätigen Bw. unter anderem folgende Feststellungen getroffen:

1.) Im April 1989 habe sich zusätzlich zu den bisherigen Gesellschaftern Ing. Norbert K. (beteiligt mit S 20.000,00), Hubert S. (S 240.000,00) und Ing. Peter H. (S 240.000,00) die G. Company Inc., die ihren Sitz in Panama habe, mit S 490.000,00 im Rahmen einer Kapitalerhöhung an der Bw. beteiligt.

Anschließend habe die G. Company Inc. der Bw. einen Kreditrahmen von US \$ 860.000,00 eingeräumt, wobei eine maximal 8%-ige Verzinsung und eine 15-jährige Laufzeit vereinbart worden seien. Sicherheiten bzw. konkrete Rückzahlungsvereinbarungen seien nicht vertraglich festgelegt worden.

Dieses Darlehen sei von der Bw. mit S 2.873.179,00 (1989) bis S 9.139.501,00 (1995) in Anspruch genommen worden. Rückzahlungen seien keine getätigt worden, lediglich die Zinsen wären auf ein Konto der Midland Bank in London entrichtet worden.

Die Betriebsprüfung habe nun in Erfahrung bringen können, dass es sich bei der G. Company Inc. um eine Offshore Company handle. Bei Leistungen an eine Domizilgesellschaft gelte aber der Empfängernachweis gemäß § 162 BAO nur dann als erbracht, wenn die hinter der Gesellschaft stehenden Personen genannt würden. Da die Bw. nach Angaben ihres Geschäftsführers, Ing. Norbert K., dieser Aufforderung der Betriebsprüfung nicht nachkommen könne, was auch aus dem Fax vom 24. März 1997 hervorgehe, in dem Frau Marlène B.-W., in Genf ansässige Verwaltungsrätin der G. Company Inc., bestätige, dass keine Auskünfte über Aktieninhaber und das Arbeitskapital der G. Company Inc. erteilt würden, seien die an die G. Company Inc. in den Jahren 1989 bis 1995 geleisteten Zinszahlungen von insgesamt fast drei Millionen Schilling nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

2.) Die Bw. habe im Jahre 1995 den Ausfall der Forderung gegen die Firma K. in Höhe von S 50.000,00 aufwandswirksam verbucht, im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung aber nicht die zugesagte Information des Kreditschutzverbandes (KSV) über die Zahlungsunfähigkeit dieser Firma vorgelegt. Die Forderung sei deshalb wieder in der Bilanz einzustellen.

Das Finanzamt für Körperschaften erließ daraufhin am 29. Juni 1998 (zum Großteil im wieder aufgenommenen Verfahren) die berufungsgegenständlichen Bescheide.

Gegen diese Bescheide er hob die Bw. am 22. Juli 1998 Berufung. Diese richtete sich gegen die "Nichtanerkennung von Zinsaufwand als Betriebsausgabe aus dem von der Firma G. Company Inc. aufgenommenen Darlehen". Zugleich beantragte die Bw. eine Fristerstreckung für die nachzureichende Begründung.

Das Finanzamt erließ einen Mängelbehebungsauftrag, dem die Bw. mit Schriftsatz vom 8. Oktober 1998 nachkam. In diesem Schreiben beantragte die Bw. zum einen die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz. Zum anderen führte sie aus wie folgt:

1.) Hingewiesen sei zuerst darauf, dass die Bw. für den Kreditvertrag (Einräumung eines Rahmenkredites im Maximalbetrag von US \$ 860.000,00) die damals erforderliche Bewilligung der Österreichischen Nationalbank eingeholt habe. Der schriftliche Kreditvertrag, die Bewilligung der Österreichischen Nationalbank und sämtliche Überweisungsbelege (sowohl hinsichtlich der Überweisung der Kreditvaluta an die Bw. wie auch der Zinsen an die Darlehensgeberin G. Company Inc.) seien in den Unterlagen der Bw. vollständig vorhanden und der Betriebsprüfung vorgelegt worden.

Die Betriebsprüfung habe erstmals am 14. März 1997 von Ing. Norbert K. Auskünfte betreffend die G. Company Inc. verlangt. Dieser habe sämtliche Fragen, soweit ihm die hinterfragten Umstände bekannt gewesen seien, beantwortet. Der im Betriebsprüfungsverfahren mitwirkende Rechtsanwalt Dr. Horst A. habe weiters am 20. März 1997 der G. Company Inc. schriftlich folgende Fragen gestellt:

"Wer hält die Anteile (Aktien) der G. Company Inc.? Von wem stammen jene Mittel, die die G. Company Inc. der Bw. als Darlehen gegeben hat? Trifft es zu, dass die übrigen Gesellschafter der Bw. die Anteile an der G. Company Inc. nicht halten und dass auch die zur Verfügung gestellten Darlehensmittel nicht von diesen anderen Gesellschaftern stammen?"

Diese Anfrage habe die G. Company Inc. mit Telefax vom 24. März 1997 wie folgt beantwortet:

"Wir beziehen uns auf Ihre Anfrage in Bezug auf unsere Gesellschaft, das heißt die Aktieninhaber und das Arbeitskapital, und teilen Ihnen mit, dass die G. Company Inc. ein privates Unternehmen ist und keinerlei Auskünfte interner Art erteilt."

Die Betriebsprüfung habe sich, nachdem ihr dieses Schreiben übermittelt worden wäre, auf den Standpunkt gesetzt, dass bei Leistungen an Domizilgesellschaften der Empfängernachweis nur erbracht sei, wenn die hinter der Gesellschaft stehenden Personen benannt würden.

Diesbezüglich habe Dr. Horst A. der Betriebsprüfung in einem Schreiben vom 11. Dezember 1997 mitgeteilt, dass diese Rechtsauffassung nicht haltbar sei. Er habe darauf hingewiesen, dass die einzige Besonderheit bei Auslandsbeziehungen darin liege, dass dem Steuerpflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht obliege. Dieser Verpflichtung sei die Bw. durch Übermittlung des Schreibens der G. Company Inc. vom 24. März 1997 auch nachgekommen. Es kön-

ne nicht der Bw. zugerechnet werden, wenn der ausländische Unternehmer Auskünfte verweigere.

Im Zuge der Schlussbesprechung vom 14. Jänner 1998 sei dieser Punkt eingehend diskutiert worden. Dr. Horst A. habe dabei vorgebracht, dass noch nicht bekannt wäre, ob es sich bei den Aktien der G. Company Inc. um Namens- oder Inhaberaktien handle. Bei Inhaberaktien könnte nämlich auch der Vorstand der betroffenen Gesellschaft nie wissen, wer tatsächlich Aktionär sei. So sei ausdrücklich diskutiert worden, dass dies genauso für die im Streubesitz befindlichen Aktien der Bank Austria und der CA gelten würde. Die Betriebsprüfung habe überdies zugestanden, dass keinerlei Anhaltspunkte vorliegen würden, dass die hinter der G. Company Inc. stehenden Personen irgendwelche Österreicher wären oder dass es sich um die übrigen Gesellschafter der Bw. handle (womit eine Zurechnung als verdeckte Gewinnaus- schüttung zu erwägen gewesen wäre).

Dr. Horst A. habe dann am 15. Jänner 1998 eine weitere Anfrage an die G. Company Inc. gerichtet, die von dieser wie folgt beantwortet worden sei:

"Wir können aber bestätigen, dass

- unsere Aktien als Inhaberpapiere ausgestellt wurden und dass diese Inhaberaktien bei jeder Generalversammlung hinterlegt werden müssen;
- die Gründer unserer Firma keine Österreicher sind; und dass diese noch eine Mehrzahl weiterer Offshore-Gesellschaften gegründet haben."

Diese Auskunft der G. Company Inc. sei im Betriebsprüfungsbericht völlig unberücksichtigt geblieben.

Im Übrigen habe die Betriebsprüfung die G. Company Inc. zuerst zutreffend als "Offshore Company" bezeichnet, in weiterer Folge aber als "Domizilgesellschaft" behandelt. Eine Offshore Company sei eine Gesellschaft, die ausschließlich geschäftliche Tätigkeiten außerhalb des Sitzlandes erbringe. Unter Domizilgesellschaft verstehe man hingegen das, was umgangssprachlich als "Briefkastenfirma" bezeichnet werde. Die G. Company Inc. sei eine Offshore Company, da sie ausschließlich außerhalb der Republik Panama tätig sei, dies aber äußerst aktiv und sogar mit einem Büro in Genf.

Die "erhöhte Mitwirkungspflicht" des (inländischen) Steuerpflichtigen in den Fällen, in denen aufgrund Auslandsbezuges den Finanzbehörden die ihnen sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten fehlen oder geringer seien, beziehe sich des Weiteren ausschließlich darauf, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener, steuerlich relevanter Sachverhaltelemente beizuschaffen. Im gegenständlichen Fall gebe es keine sachverhaltsbezogenen, steu-

erlich relevanten Elemente, die weiterer Aufklärung bedürftig wären. Die Finanzbehörde habe nicht einmal die Vermutung geäußert - im Gegenteil eine solche ausdrücklich in Abrede gestellt - , dass die Zinszahlungen für die von der G. Company Inc. gewährten Kredite einen in Österreich steuerlich relevanten Tatbestand (etwa im Sinne einer verdeckten Ausschüttung oder der Hinterziehung in Österreich steuerpflichtiger Erträge) dargestellt hätten.

Auf der anderen Seite könne auch kein Zweifel daran bestehen, dass dann, wenn sich die Bw. die für ihren Geschäftsbetrieb erforderlichen Kreditmittel anderweitig (insbesondere etwa bei einer in Österreich ansässigen Bank) beschafft hätte, Zinsaufwendungen in zumindest gleicher Höhe entstanden wären. Es sei daher auch irrelevant, ob eine (inländische) Bank oder ein privater Kreditgeber gegeben sei.

Was die Kreditaufnahme selbst und den Mittelfluss betreffe, so sei der entsprechenden Aufzeichnungs- und Belegpflicht (einschließlich der Pflicht, dafür zu sorgen, gegenüber den Abgabenbehörden die Auslandsbeziehungen vollständig zu dokumentieren) vollständig nachgekommen worden.

Darüber hinaus dürfte die Finanzbehörde auch nur erforderliche, verhältnismäßige, erfüllbare und zumutbare Mitwirkungen (selbst im Bereich des Bestehens erhöhter Mitwirkungspflicht) verlangen.

In Bezug auf die Unerfüllbarkeit sei noch einmal zu betonen, dass nicht einmal der Vorstand der G. Company Inc. in der Lage sei, bekanntzugeben, wer Eigentümer der Aktien sei. Demnach könne dies auch von der Bw. nicht verlangt werden.

2.) In Erweiterung des Berufungsbegehrens werde auch die Nichtanerkennung des Forderungsausfalles betreffend die Firma K. bekämpft. Diesbezüglich habe Dr. Horst A. nach der Schlussbesprechung der Betriebsprüfung mitgeteilt, dass laut (der diesem Schriftsatz beigelegten) KSV-Auskunft diese Firma K. im Jahre 1992 nach Abwicklung eines Zwangsausgleiches sämtliche Gewerbeberechtigungen aufgegeben habe, Herr Josef K. über kein pfändbares Vermögen verfüge und auch kein verwertbares Vermögen bei ihm festzustellen sei. Aufgrund dieser nachträglichen Information sei diese im Jahre 1995 vorgenommene Forderungsabschreibung anzuerkennen.

In einer Stellungnahme der Betriebsprüfung zu diesen Berufungsausführungen wies diese zuerst darauf hin, dass die von der Bw. nach der Schlussbesprechung nachgereichten Unterlagen nicht mehr im Betriebsprüfungsbericht verarbeitet werden konnten. Weiters heißt es wie folgt:

1.) Wie aus der ständigen Rechtsprechung des VwGH hinlänglich bekannt sei, stelle die Namensnennung ausländischer Empfänger keinen unmöglichen Beweis dar und ziehe bei Nichterfüllung dieser Aufforderung eine Streichung der betreffenden Aufwendungen mit sich.

Die Aussage der Bw., dass die G. Company Inc. außerhalb von Panama äußerst aktiv sei, sei bisher keineswegs bewiesen worden. Das Vorhandensein eines Büros in Genf (drei Aufsichtsräte) sei für sich alleine dafür kein ausreichendes Indiz, da dieselben Personen auch bei diversen anderen Firmen als Aufsichtsräte aufscheinen würden.

Der Hinweis der Bw., dass ihre Versuche um Auskunft über die Eigentümer der G. Company Inc. erfolglos geblieben seien, sei zwar richtig, sei andererseits aber verwunderlich, da die G. Company Inc. doch mit 49,5 % am Stammkapital der Bw. beteiligt sei und deshalb ein begründetes Interesse an der Aufklärung des Sachverhaltes haben müsste.

Weiters sei der Betriebsprüfung auch nicht bekanntgegeben worden, wer auf dem Konto der G. Company Inc. in London zeichnungsberechtigt sei. Die G. Company Inc. verfüge in Panama über kein eigenes Büro, bei der dortigen Firmenanschrift handle es sich vielmehr nur um die einer Anwaltskanzlei.

2.) Nach den bisherigen Unterlagen sei unklar, ob der Geschäftspartner der Bw. identisch sei mit dem in der KSV-Auskunft genannten Herrn Josef K. Dieser sei steuerlich nicht erfasst gewesen. Im Zuge der Bearbeitung der Berufungsstellungnahme sei die Bw. deshalb um Vorlage der "abgeschriebenen" Rechnung ersucht worden. Die Bw. habe aber lediglich eine Kopie eines Bankauszuges vorlegen können, aus dem hervorgehe, dass am 21. Februar 1994 eine Eilüberweisung von S 50.000,00 durchgeführt worden sei. Der Empfänger des Geldes gehe aus diesen Unterlagen nicht hervor. Der Auskunft des KSV sei zu entnehmen, dass es in Sachen Herr Josef K. bereits am 29. Juli 1992 zu einem Zwangsausgleich gekommen sei. Die Abschreibung einer Anzahlung ex 1994 könne demnach mit einem Zwangsausgleich ex 1992 nicht begründet werden. Weiters bleibe unklar, wofür die Zahlung erfolgt sei.

In einer Gegenäußerung der Bw. zu diesen Ausführungen der Betriebsprüfung heißt es wie folgt:

1.) In Bezug auf die Zinsaufwendungen werde auf die Berufung verwiesen, da die Bw. zur Stellungnahme der Betriebsprüfung keine weitere Gegenäußerung abgeben "möchte".

2.) Wenn die Betriebsprüfung meine, dass aus den übermittelten Unterlagen nicht ersichtlich sei, wer der Empfänger dieser Vorauszahlung in Höhe von S 50.000,00 (für den Einbau von Heizungsmatten in Baustellencontainern) gewesen sei, dann werde jetzt die entsprechende

Kontonummer bei der Salzburger Landes-Hypothekenanstalt, lautend auf Josef K. und wohnhaft in St. Johann im Pongau, bekannt gegeben.

Ein Schreiben des nunmehr zuständigen unabhängigen Finanzsenates vom 20. Jänner 2004 beantwortete die Bw. mit dem (von Dr. Horst A. verfassten) Schriftsatz vom 2. März 2004 (siehe im Erwägungsteil).

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

1.) Was die von der Betriebsprüfung nicht als Aufwand anerkannten Zinszahlungen an die G. Company Inc. anbelangt, stellt sich der Sachverhalt wie folgt dar:

Bei der G. Company Inc. handelt es sich um eine in Panama ansässige Gesellschaft. Einem im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung aufliegenden "Company Status Report" vom November 1995 ist diesbezüglich zu entnehmen, dass die G. Company Inc. im Jahre 1983 gegründet wurde, es sich bei der panamaischen Adresse um die einer Anwaltskanzlei handelt und als "Vorstände" John J. R. ("President/Director"), Gina M. ("Vice President/Treasurer") und Marlène B.-W. ("Sub-Treasurer/Secretary") fungieren. Weiters heißt es ausdrücklich, dass sich die G. Company Inc. als Offshore Company in keiner Weise in Panama geschäftlich betätigen darf ("As an Offshore Company, subject is not allowed to engage in any trading activity in Panama.").

Am 7. Februar 1989 hielt die Bw. eine außerordentliche Generalversammlung ab, wobei einstimmig das Stammkapital um S 490.000,00 erhöht und zur Übernahme dieser Kapitalerhöhung die G. Company Inc. zugelassen wurde. Mit Notariatsakt vom ebenfalls 7. Februar 1989 übernahm die G. Company Inc. diesen Stammanteil. Für die G. Company Inc. trat dabei Dr. Horst A., ausgewiesen mit einer Spezialvollmacht vom 30. Dezember 1988, ausgestellt in Genf und unterschrieben von John J. R. und Marlène B.-W., auf. Die Kapitalerhöhung wurde im April 1989 im Handelsregister (Firmenbuch) eingetragen.

Weiters schloss die G. Company Inc. mit der Bw. zwei Kreditverträge ab. Mit Vertrag vom 5. Dezember 1988 (unterschrieben von John J. R. und Marlène B.-W. in Genf für die G. Company Inc.) bzw. 7. Februar 1989 (unterschrieben von Ing. Norbert K. für die Bw.) räumte die G. Company Inc. der Bw. einen Kredit im Betrage von US \$ 110.000,00 ein. Der zweite Vertrag vom 2. bzw. 7. November 1989 lautet auf einen Betrag von US \$ 750.000,00.

Laut diesen beiden Verträgen, die ansonsten ident sind, werde der Kredit über ein gesonder tes Konto der europäischen Vertragsbank der G. Company Inc., nämlich der Midland Bank in London, abgewickelt. Weiters heißt es, dass die Bw. über den Kredit frühestens am Tage nach

Genehmigung des (ersten) Kreditvertrages bzw. betreffend den zweiten Vertrag frühestens am 15. November 1989 und von da an für die Dauer von 15 Jahren verfügen könne. Die jeweils im Rahmen des Kreditverhältnisses aushaltende Summe sei von der Bw. mit 8 % jährlich zu verzinsen. Die Zinsenabrechnung habe jeweils zum 30. Juni eines jeden Kalenderjahres zu erfolgen. Neben den vereinbarten Zinsen würden keine wie immer gearteten Kosten, abgesehen von den gesondert geregelten Überweisungsspesen, zur Verrechnung kommen, insbesondere keine Bereitstellungsgebühren, Kreditprovisionen oder Ähnliches. Die Zinsenhöhe sei insofern variabel, als wenn die von österreichischen Banken ihren Kreditnehmern gegenüber dem Stand vom 1. Oktober bzw. 1. Dezember 1988 verrechneten, durchschnittlichen Zinsen für Kredite mit (mindestens) zehnjähriger Laufzeit ändern würden, sich auch der hier vereinbarte Zinssatz im selben, relativen Ausmaß ändern würde; der Zinssatz dürfe jedoch 8 % jährlich nie übersteigen. Der aushaltende Kredit sei am Tage des Endes der Vertragslaufzeit zur Rückzahlung fällig. Die Bw. könne jedoch jederzeit, nicht aber in den ersten fünf Jahren, sohin erst ab Beginn des sechsten Vertragsjahres, in von ihr festzulegender Höhe Rückzahlungen auf diesen Kredit leisten. Eine vorzeitige Kündigung dieses Kreditvertrages unter Fälligstellung des aushaltenden Betrages zur Zahlung binnen 14 Tagen sei im Falle der Eröffnung eines Konkurs- oder Ausgleichsverfahrens oder der Abweisung eines Konkursantrages über das Vermögen der Bw. zulässig. Sämtliche im Zusammenhang mit Überweisungen im Rahmen des Kreditvertrages entstehenden Spesen trage die Bw. Die G. Company Inc. nehme von jeglichem Begehr auf Sicherstellung im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Kreditvertrag Abstand.

Die Bw. nahm diesen ihr insgesamt in der Höhe von US \$ 860.000,00 eingeräumten Kredit wie folgt in Anspruch (vgl. den Stand der Verbindlichkeit gegen die G. Company Inc. laut Bilanzen sowie die jährlichen Zinsaufwendungen laut den Gewinn- und Verlustrechnungen):

	Stand der Verbindlichkeit	Zinsen
1989	S 2.873.179,00	S 56.000,00
1990	S 5.331.479,00	S 278.073,34
1991	S 6.404.379,00	S 427.788,65
1992	S 6.404.379,00	S 490.733,03
1993	S 8.763.325,00	S 496.385,16
1994	S 9.157.928,50	S 623.312,13

1995	S 9.139.501,00	S 556.942,30
------	----------------	--------------

Im Betriebsprüfungsverfahren gab der Geschäftsführer der Bw., Ing. Norbert K., mit Niederschrift vom 14. März 1997 im Beisein der steuerlichen Vertreterin sowie des Rechtsanwaltes Dr. Horst A. auf die entsprechenden Fragen der Betriebsprüfung Folgendes an:

- Wie kamen die Geschäftsbeziehungen zur G. Company Inc. zustande? Wer von der Bw. trat mit wem von der G. Company Inc. in Geschäftskontakt? Ansprechpartner? Namen und Anschrift?

*A: Vorstandsmitglieder; über eine Information kam ich mit diesen Personen in Verbindung.*

- Gibt es von diesen Besprechungen Gesprächsnotizen, Protokolle ...?

*A: Nein; nicht von den Besprechungen, wir legen Kopien aller Verträge zwischen der Bw. und der G. Company Inc. vor.*

- Welchen wirtschaftlichen Nutzen hat die G. Company Inc. von der Beteiligung an der Bw.?

*A: Der Nutzen war einerseits der Zinsenertrag, welcher international gesehen als durchaus gut zu bezeichnen ist. Andererseits hat die G. Company Inc. auch aus der Beteiligung an der Bw. einen Ertrag und gleichzeitig eine gewisse Sicherheit der Kredite erwartet.*

- Welches sind die wirtschaftlichen Hintergründe für die Darlehensaufnahme bzw. liegen für die Einschaltung des ausländischen Unternehmens sonstige beachtliche Gründe vor?

*A: Es war der Bw. unmöglich, Kapital aufzutreiben, wegen fehlender Sicherheiten. Das Geld wurde für künftige Investitionen dringend benötigt. Damals war der vereinbarte Zinssatz wesentlich niedriger als der am österreichischen Kreditmarkt. Ausdrücklich betone ich, dass primärer Zweck des Kontaktes die Kreditaufnahme war und sich eine Beteiligung der G. Company Inc. erst deshalb ergeben hat, weil für den Kredit keine anderen Sicherheiten geboten werden konnten. Kopien über die Kapitalaufstockung lege ich ebenfalls vor.*

- Wer sind die wirtschaftlichen Eigentümer der G. Company Inc.?

*A: Sind Aktienbesitzer; ich kenne diese überhaupt nicht; ich betone, dass ich nicht Aktienbesitzer bin.*

- Welches ist der Geschäftszweck der G. Company Inc. laut Gesellschaftsvertrag bzw. welche konkreten Geschäftstätigkeiten übt die G. Company Inc. aus?

*A: Einen Gesellschaftsvertrag kann ich nicht vorlegen. Meines Wissens sind die Aufgaben der G. Company Inc. die Finanzierung und Beteiligung an Unternehmungen.*

- Welchen Personen der G. Company Inc. gegenüber besteht Informations- bzw. Berichtspflicht über die jährlichen Geschäftsergebnisse bzw. die aktuelle Geschäftssituation der Bw. (Namen, Anschrift, Telefonnummer)?

*A: Eine Bilanzkopie geht an die Vorstandsmitglieder (Frau Marlène B.-W.). Eine weitere geht an Herrn Dr. Horst A. als inländischen Vertreter der G. Company Inc.*

- Die Adresse in Panama ist nur eine Anwaltskanzlei. Die im Zuge der Betriebsprüfung bei der (Schwestergesellschaft) K. Bau Ges.m.b.H. namhaft gemachten Verwaltungsräte sind auch bei vielen anderen Firmen tätig. Wer wird tatsächlich für die G. Company Inc. tätig?

*A: Meine Hauptansprechperson ist Frau Marlène B.-W. in Genf.*

- Die G. Company Inc. hat kein Eigenkapital und treibt keine Handelsgeschäfte in Panama. Woher stammt das Geld, das die G. Company Inc. als Stammkapital und als Darlehen an die Bw. geleistet hat?

*A: Es gibt kein Grundkapital. Über die Höhe des Eigenkapitals habe ich keine Informationen. Dass die G. Company Inc. in Panama keine Geschäfte macht, liegt daran, dass nur die Erträge einer Offshore Company von der panamesischen Steuer ausgenommen sind.*

- Wer ist der Empfänger der in der Buchhaltung ausgewiesenen Zinsenzahlungen?

*A: Die G. Company Inc.*

Ing. Norbert K. überreichte der Betriebsprüfung die beiden oben schon ausführlich dargelegten Kreditverträge, weiters entsprechende Bankbelege bezüglich Überweisungen der G. Company Inc. an die Bw., Meldungen der Bw. an die Österreichische Nationalbank über die "Aufnahme von Krediten oder Darlehen bei ausländischen Gesellschaften", entsprechende Schreiben der Österreichischen Nationalbank an die Bw. sowie die mit dem Anteilserwerb durch die G. Company Inc. zusammenhängenden oben schon erwähnten Schriftstücke.

Da in dieser Niederschrift die K. Bau Ges.m.b.H. erwähnt wird, sei darauf hingewiesen, dass dort die G. Company Inc. schon im Jahre 1987 als Gesellschafterin eingestiegen ist. Die ursprünglichen Gesellschafter ab der Gründung im Jahre 1980 waren unter anderem die Ehegattin von Ing. Norbert K. sowie Dr. Horst A., wobei als Geschäftsführer vom Jahre 1980 an bis jetzt Ing. Norbert K. fungiert. Im Zuge der in dieser Niederschrift angesprochenen Betriebsprüfung bezüglich der K. Bau Ges.m.b.H. wurde der für die Jahre 1991 bis 1993 geltend gemachte Aufwand für Zinszahlungen an die G. Company Inc. ebenfalls mangels Empfängernennung nicht anerkannt. Diese Feststellung blieb dort unbekämpft (siehe den ausdrücklichen Hinweis der Betriebsprüfung in ihrer Berufungsstellungnahme).

Weiters sei noch erwähnt, dass die G. Company Inc. auch Mehrheitsgesellschafterin der im Jahre 1990 gegründeten Ing. Norbert K. Ges.m.b.H. ist; Minderheitsgesellschafter und Geschäftsführer ist wiederum Ing. Norbert K.

Im Anschluss an diese niederschriftlich festgehaltene Befragung von Ing. Norbert K. legte Dr. Horst A. der Betriebsprüfung ein an ihn gerichtetes Fax der G. Company Inc. vom 24. März 1997 vor, worin Frau Marlène B.-W. in Bezug auf dessen Anfrage betreffend Aktieninhaber und das Arbeitskapital ausführte, dass die G. Company Inc. ein privates Unternehmen sei und keinerlei Auskünfte interner Art erteile. Mit dem weiteren Fax vom 19. Jänner 1998, wiederum gerichtet an Dr. Horst A., teilte Frau Marlène B.-W. mit, dass zwar keine internen Auskünfte erteilt würden, aber bestätigt werden könne, dass die Aktien der G. Company Inc. als Inhaberaktien ausgestellt worden seien, dass diese Aktien bei jeder Generalversammlung hinterlegt werden müssten sowie dass die Gründer keine Österreicher seien bzw. diese noch eine Mehrzahl weiterer Offshore Gesellschaften gegründet hätten.

Die Betriebsprüfung hat in ihrem Bericht die Nichtanerkennung der an die G. Company Inc. bezahlten Zinsen auf § 162 BAO gestützt. Nach dieser Bestimmung kann, wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, die Abgabenbehörde verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet. Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.

Geht man vom Normzweck des § 162 BAO aus, so besteht dieser nach herrschender Ansicht darin, dass das, was bei einem Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen. Aus diesem Grund kann die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu versteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hat (VwGH 28.5.1997, 94/13/0230).

Auf § 162 BAO gestützte Aufforderungen zur Empfänger- bzw. Gläubigernennung sind Bescheide, nämlich verfahrensleitende Verfügungen im Sinne der §§ 94 und 244 BAO (VwGH 16.3.1988, 87/13/0252-0255). Die Erlassung solcher Bescheide liegt, wie aus dem Wortlaut erkennbar, im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 3.6.1987, 86/13/0001). Bei Verweigerung der verlangten Angaben sind die betreffenden Aufwendungen (Schulden) zwingend nicht anzuerkennen. Nach der Judikatur wird dem Ausdruck "verweigern" auch eine ungenaue

Empfängerbezeichnung gleichgesetzt (VwGH 27.4.1962, 1656/59). Das Verlangen wäre aber dann rechtswidrig, wenn der Auftrag offenbar unerfüllbar ist (VwGH 2.3.1993, 91/14/0144). Dies ist nach der Rechtsprechung aber nur dann der Fall, wenn eine unverschuldete tatsächliche Unmöglichkeit vorliegt, die Empfänger bzw. Gläubiger namhaft zu machen (VwGH 28.5.1997, 94/13/0230). Hingegen wird es vielfach im Verschulden liegen, Geschäftsbeziehungen so zu gestalten, dass die Person des Empfängers bzw. Gläubigers nicht namhaft gemacht werden kann (VwGH 2.3.1993, 91/14/0144; 28.5.1997, 94/13/0230; 28.10.1997, 93/14/0073, 93/14/0099). Ist ein auf § 162 BAO gestützter Auftrag erfüllbar, so entheben etwa geschäftliche Rücksichtnahmen auf den Empfänger den Abgabepflichtigen nicht von der Namhaftmachungspflicht (VwGH 29.11.1988, 87/14/0203).

Die Betriebsprüfung wirft der Bw. im Wesentlichen vor, die hinter der G. Company Inc. stehenden Personen nicht genannt und damit dieser Bestimmung des § 162 BAO nicht entsprochen zu haben. Die Bw. dagegen vertritt die Ansicht, dass sie im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht bei Sachverhalten mit Auslandsbezug dieser Verpflichtung sehr wohl nachgekommen sei und es ihr insbesondere nicht angelastet werden könne, wenn die G. Company Inc. Auskünfte über ihre "Eigentümer" verweigere bzw., da Inhaberaktien vorliegen würden, nicht einmal selbst wisse, wer die Eigentümer der Aktien seien.

Da die Betriebsprüfung die G. Company Inc. als Offshore Company bzw. in weiterer Folge als Domizilgesellschaft bezeichnet, die Bw. aber die Ansicht vertritt, dass hier eine Begriffsvermengung stattfinde, sei zuerst auf diese beiden Begriffe eingegangen.

"Offshore" heißt wörtlich soviel wie "weg von der Küste", also außerhalb des Landes, auf hoher See, außerhalb des Hoheitsgebiets und damit außerhalb der Steuerhoheit eines Landes. Generell versteht man darunter all die Gebiete bzw. Länder, in denen es keine oder nur sehr geringe Steuerbelastungen für Unternehmen gibt. Meist sind es sehr kleine Länder (die häufig auch tatsächlich irgendwo auf einem Inselgebiet ansässig sind), die durch diese Steuererleichterungen Firmen oder (wohlhabende) Privatpersonen anlocken, sich dort niederzulassen, und sich damit ein gewissen Einkommen sichern (so wörtlich die Internetinformation auf [www.beepworld.de](http://www.beepworld.de)).

Unter Domizil- bzw. Sitzgesellschaften versteht man grundsätzlich Rechtsgebilde, die im Land ihrer Registrierung (Firmenbuch, Handelsregister, Öffentlichkeitsregister) keinen eigenen Geschäftsbetrieb unterhalten, sondern bei einem sogenannten Domizilträger (in der Regel einem Rechtsanwalt, berufsmäßigen Treuhänder usw) ansässig sind. Domizilgesellschaft ist daher der Oberbegriff für die Briefkastengesellschaft und Basisgesellschaft. Als Briefkastengesell-

---

schaft sind jene Gebilde einzustufen, welche nirgendwo eine wirtschaftliche Tätigkeit entfallen, lediglich für Fakturierungszwecke, Informationsweiterleitung an den (die) wahren Eigentümer usw benutzt werden (vgl. Renner/Steiner, Gewinnverlagerungen durch Einschalten von Domizilgesellschaften - Praktische Erfahrungen, ÖStZ 1995, 394).

Was nun im konkreten Fall die G. Company Inc. als panamaische Aktiengesellschaft anbelangt, muss zuerst erwähnt werden, dass Panama als Banken- und Finanzzentrum zu bezeichnen ist. Die wichtigsten Vorteile der panamaischen Aktiengesellschaft bestehen (so laut der öffentlich zugänglichen Internetinformation der Treufit AG, einer in Zürich ansässigen Treuhandgesellschaft - [www.treufit.com](http://www.treufit.com)) darin, dass Gesellschaften, die keine Tätigkeit innerhalb Panamas entwickeln, nur eine Pauschalsteuer (Corporate Tax) bezahlen, aber keine Steuern auf Einkommen oder Dividenden. Weiters kann der Sitz der Gesellschaft irgendwo sein, wenn die Gesellschaft keine Geschäfte in Panama selbst tätigt, es fehlen Vorschriften bezüglich Staatsangehörigkeit und Wohnsitz von Aktionären, Verwaltungsrat und Direktoren sowie bezüglich des minimal einzuzahlenden Aktienkapitals, d.h. es besteht die Möglichkeit der Ausgabe von Aktien ohne Nennwert. Es gibt keine Vorschriften bezüglich der Abhaltung von Jahresversammlungen, weder der Aktionäre noch des Verwaltungsrats. Panama hat überdies keine Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen. Die Verwaltungsräte der Gesellschaft sind niemandem auskunftspflichtig und es bestehen auch keine diesbezüglichen Rechtshilfeabkommen. Die Gesellschaft ist nicht gehalten, irgendwelche Erklärungen oder Informationen über ihre Vermögenslage abzugeben. Der Verwaltungsrat kann Generalvollmachten an Dritte ausstellen, ohne dass deren Inhaber in einem Register oder in den Gesellschaftsakten namentlich erwähnt werden müssen. Es besteht die Möglichkeit der Ausgabe von Inhaberaktien. Die Aktiengesellschaft kann Aktien oder Anteile anderer Gesellschaften halten. Gesetz, Judikatur und kaufmännische Gepflogenheiten garantieren den Respekt vor der Rechtspersönlichkeit der Aktiengesellschaft mit ihrer klaren Trennung von den Aktionären.

Die Gesellschaftsgründung ist relativ einfach: drei oder mehr volljährige Personen können eine Aktiengesellschaft für jeden beliebigen rechtmäßigen Zweck gründen, ohne dass sie ihren Wohnsitz in Panama haben müssen. Der Gesellschaftsvertrag kann innerhalb oder außerhalb Panamas öffentlich beurkundet, in beliebiger Sprache abgefasst und unterzeichnet werden. Die Urkunde, die den Gesellschaftsvertrag (inklusive Statuten), die vollständigen Namen und Adressen von mindestens drei Verwaltungsräten und Amtsträgern sowie die Höhe des Aktienkapitals, bzw. die Anzahl nennwertloser Aktien beinhalten muss, wird dann zur Eintragung dem Handelsregister vorgelegt.

Für den unabhängigen Finanzsenat ergibt sich aus diesen Ausführungen zum einen unzweifelhaft, dass Panama ein Steuerparadies bzw. eine Steueroase darstellt. Zum anderen ist davon auszugehen, dass die G. Company Inc. als Paradebeispiel für eine Domizilgesellschaft im oben erwähnten Sinn zu bezeichnen ist. Unbestritten unterhält nämlich die G. Company Inc. in Panama keinen eigenen Geschäftsbetrieb, sondern hat lediglich einen panamaischen Rechtsanwalt als "Resident Agent". Der Verwaltungsrat der G. Company Inc. besteht aus den drei in Genf ansässigen Mitgliedern John J. R., Gina M. und Marlène B.-W., von denen aber wiederum bekannt ist, dass sie bei einer Vielzahl anderer Firmen als Aufsichtsräte aufscheinen. Zu diesem letzten Punkt, den die Betriebsprüfung der Bw. in der Berufungsstellungnahme ausdrücklich vorgehalten hat und woraus sie den Schluss gezogen hat, dass der Aussage der Bw., die G. Company Inc. sei außerhalb Panamas äußerst aktiv, nicht gefolgt werden könne, hat sich die Bw. im Übrigen überhaupt nicht geäußert. Die Bw. konnte zudem nicht einmal einen Gesellschaftsvertrag der G. Company Inc. vorlegen, weshalb auch über deren Betriebsgegenstand keine Aussage möglich ist.

Was nun die Rechtsbeziehungen zu Sitz- oder Domizilgesellschaften anbelangt, hat der VwGH mehrfach ausgesprochen, dass dann, wenn die an dieser Gesellschaft tatsächlich Beteiligten nicht bekanntgegeben werden, den Forderungen des § 162 BAO nach Bekanntgabe des Empfängers nicht Genüge getan wird (vgl. etwa VwGH 26.9.2000, 98/13/0216; 11.7.1995, 91/13/0154; 13.11.1985, 84/13/0127).

Auch die Lehre geht davon aus, dass die Nennung einer Steueroasenfirma, ohne die an ihr tatsächlich Beteiligten bekanntzugeben, nicht ausreicht (vgl. zB Ritz, BAO-Kommentar, Tz 7 zu § 162; Loukota, Internationale Steuerplanung und "Treaty-Shopping", ÖStZ 1990, 4). Letzterer spricht zudem davon, dass § 162 BAO als "äußerst scharfes Mittel zur Bekämpfung illegaler Steueroasen" anzusehen sei.

Wie schon ausgeführt, ist ein Verlangen nach § 162 Abs. 1 BAO dann nicht rechtmäßig, wenn eine unverschuldete tatsächliche Unmöglichkeit, den wahren Empfänger zu benennen, vorliegt (vgl. VwGH 11.7.1995, 91/13/0154). Nun ist im gegenständlichen Fall der besondere Umstand zu beachten, dass die vorgebliche Empfängerin der Zinszahlungen, die G. Company Inc., auch Mehrheitsgeschafterin der Bw. ist. Dem diesbezüglichen Vorbringen der Bw., sie wisse selbst nicht, wer hinter der G. Company Inc. steht, ist aber jede Glaubwürdigkeit abzusprechen. Dass nämlich im Zuge des Erwerbes der Gesellschaftsanteile der Geschäftsführer der Bw., Ing. Norbert K., sich nicht vergewissert hat, wer tatsächlich zum einen mehrheitlich die Gesellschaftsanteile erworben bzw. zum anderen einen Kredit in Millionenhöhe gewährt hat, widerspricht jeder Lebenserfahrung.

Der unabhängige Finanzsenat geht deshalb davon aus, dass die Bw. die "Hintermänner" der G. Company Inc. gekannt hat bzw. kennt.

Zu beachten ist weiters in diesem Zusammenhang, dass Ing. Norbert K. in der Niederschrift vom 14. März 1997 ausdrücklich davon gesprochen hat, dass es der Bw. unmöglich gewesen sei, mangels vorhandener Sicherheiten Kapital aufzutreiben, und dass er über eine "Information" mit der G. Company Inc. in Kontakt gekommen sei. Abgesehen davon, dass Ing. Norbert K. die "Informationsquelle" nicht nennt, erscheint es sehr fragwürdig, warum eine "fremde ausländische Gesellschaft" der Bw. Kapital in dieser Höhe (von umgerechnet rund 10 Millionen Schilling) rückzahlungsfrei auf die Dauer von 15 Jahren ohne Sicherheiten zur Verfügung gestellt haben soll.

Mit Schreiben vom 20. Jänner 2004 wurde deshalb die Bw. vom unabhängigen Finanzsenat auch unter Verweis auf diesen Umstand noch einmal aufgefordert, im Sinne des § 162 BAO die Empfänger der strittigen Zinszahlungen "genau" zu bezeichnen. Dem ist die Bw. im Schreiben vom 2. März 2004 wiederum nicht nachgekommen, sondern hat im Wesentlichen ihr Berufungsvorbringen wiederholt. Zudem hat sie vorgebracht, dass ihr jede österreichische Bank einen solchen "Betriebsmittel-Rahmenkredit" mit bestimmter mehrjähriger Laufzeit eingeräumt hätte. Den eklatanten Widerspruch zu den oben erwähnten Ausführungen ihres Geschäftsführers hat sie aber mit keinem Wort näher erläutert, weshalb sich diesbezüglich weitere Ausführungen erübrigen.

Bedenkt man weiters den Umstand, dass, wie oben ausgeführt, eine panamaische Aktiengesellschaft äußerst leicht zu gründen ist, ist auch der Hinweis der Bw. darauf, dass die Betriebsprüfung zugestanden habe, dass kein Verdacht bestehe, dass Österreicher bzw. die Gesellschafter der Bw. hinter der G. Company Inc. stünden, zu relativieren. Die Tatsache, dass die Betriebsprüfung keine konkreten Anhaltspunkte hiefür gefunden hat, hängt nämlich mit der "Informationspolitik" der G. Company Inc. der Betriebsprüfung gegenüber zusammen.

Wenn diese in ihren beiden schriftlichen Stellungnahmen meint, dass sie als privates Unternehmen keinerlei Auskünfte interner Art erteile, bzw. bestätigen könne, dass die Aktien als Inhaberpapiere ausgestellt worden seien, sowie dass die Gründer keine Österreicher seien, muss dem zum einen entgegengehalten werden, dass die G. Company Inc.

Mehrheitsgesellschafterin der Bw. ist und demnach ein Interesse an der Sachverhaltsaufklärung haben müsste, zum anderen dass sie lediglich davon spricht, dass ihre "Gründer" keine Österreicher seien. Die Folgerung der Bw., die G. Company Inc. wisse selbst nicht, wer die Inhaber der Aktien seien, kann aus dieser Auskunft der G. Company Inc. nicht abgelesen werden. Es wäre auch keinesfalls glaubwürdig, wenn die Verwaltungsräte die

Inhaber der Aktien nicht kennen würden. Im Übrigen hat nicht einmal die Bw. behauptet, dass es sich bei der G. Company Inc. um eine "Publikumsgesellschaft" handelt, obwohl in der Berufung der wohl nicht ganz geglückte Vergleich mit der Bank Austria und der CA gemacht worden ist.

Der unabhängige Finanzsenat vertritt deshalb die Ansicht, dass zwar keine konkreten Anhaltpunkte dafür vorliegen, dass hinter der als Mehrheitsgesellschafterin der Bw. fungierenden G. Company Inc. die anderen Gesellschafter der Bw. stehen, dass andererseits aber aufgrund der Nichtherausgabe von Informationen durch die G. Company Inc. ein solcher Verdacht zumindest genährt wird.

Die Ausführungen der Bw. zu den Grenzen ihrer Mitwirkungspflicht sind demnach im gegebenen Zusammenhang als unbeachtlich anzusehen. Hinzuweisen ist weiters auch auf die Beweisvorsorgepflicht. So spricht der VwGH etwa im Rahmen der "Notorietät der Steueroase-eigenschaft Liechtensteins" davon, dass, wenn jemand in solche Geschäfte eintritt, die Beziehungen zu Liechtenstein, einer bekannten Steueroase, aufweisen, er von Anbeginn die Pflicht habe, dafür zu sorgen, dass er in der Lage sein werde, gegenüber den österreichischen Abgabenbehörden im Bedarfsfall diese Beziehungen vollständig aufzuhellen und zu dokumentieren (25.5.1993, 93/14/0019).

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates kann man diese Ausführungen wortgleich auf den berufungsgegenständlichen Fall anwenden, nur dass von einer "Notorietät der Steueroase-eigenschaft Panamas" gesprochen werden muss.

Hingewiesen sei noch darauf, dass dem Einwand, beim Empfänger handle es sich um eine "ausländische Gesellschaft" bzw. um "Ausländer", weshalb der Normzweck des § 162 BAO einer Aberkennung der Betriebsausgabeneigenschaft entgegenstehe, zu erwidern ist, dass nach der Judikatur ein derartiges Verlangen gemäß § 162 BAO auf jeden Fall rechtens ist (VwGH 14.5.1974, 284/73). Die Beurteilung der Steuerpflicht beim Empfänger obliegt nämlich der Abgabenbehörde und nicht dem die Zuwendung Leistenden (vgl. auch Ritz, BAO-Kommentar, Tz 8 zu § 162).

Der unabhängige Finanzsenat kommt demnach zum Schluss, dass die Bw. ihrer Verpflichtung gemäß § 162 BAO, den wahren Empfänger der im Zusammenhang mit der Kreditgewährung durch die G. Company Inc. geleisteten Zinszahlungen zu benennen, dadurch nicht entsprochen hat, als sie die hinter der als Domizilgesellschaft zu bezeichnenden G. Company Inc. stehenden Personen nicht nennen konnte oder wollte. Aufgrund der zwingenden Rechtsfolge des § 162 Abs. 2 BAO sind die Zinszahlungen nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Die Berufung ist demnach in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

2.) Strittig ist weiters der von der Bw. im Jahre 1995 aufwandswirksam geltend gemachte Forderungsausfall in der Höhe von S 50.000,00, wobei sich das diesbezügliche Vorbringen der Bw. wie folgt zusammenfassen lässt:

Im Betriebsprüfungsverfahren hat die Bw. das Ersuchen, das Konto "Forderungsausfälle 0 %" zu erläutern, damit beantwortet, dass eine Forderung gegen die Firma K. aufgrund Zahlungsunfähigkeit "laut Information Kreditschutzverband" ausgebucht worden sei. Die von der Betriebsprüfung verlangte Information des KSV hat die Bw. aber nicht vorgelegt. In der nach Abhaltung der Schlussbesprechung vorgelegten KSV-Auskunft (gerichtet an den Rechtsanwalt Dr. Horst A. mit dem "Bestelldatum" 3. Februar 1998) heißt es nun:

Herr Josef K., geboren im Jahre 1946, ist in 5600 St. Johann im Pongau wohnhaft. Ein Einblick in die heutige finanzielle Situation besteht nicht. Er verfügte über folgende Gewerbeberechtigungen, welche jeweils am 17. September 1991 gelöscht wurden: Handel mit Elektromaterial (ab 1973), Elektroinstallation (ab 1969), Radio- und Fernsehmechaniker (ab 1978) sowie Appartements und Ferienwohnungen in Kleinarl (ab 1978). Nach erheblichen finanziellen Schwierigkeiten kam es am 29. Juli 1992 zur Erfüllung eines Zwangsausgleiches. Laut Informationen von dritter Seite soll sich Herr Josef K. heute bereits im Ruhestand befinden. Dies konnte jedoch konkret nicht überprüft werden. Ein Einblick in etwaige Einkommensverhältnisse besteht nicht. Eine ständige Bankverbindung wurde nicht bekannt.

Das weitere Ersuchen der Betriebsprüfung, die diesbezügliche Rechung vorzulegen, beantwortete die Bw. wie folgt:

"Firma K. erhielt am 21.2.94 mittels Überweisung eine Vorauszahlung über S 50.000,00 für den Einbau von Heizungsmatten in unsere Baustellencontainer. Da die Leistung bis Mai 1996 nicht erbracht wurde und die Firma K. nicht mehr erreicht werden konnte, sahen wir uns gezwungen, unsere Anzahlung als uneinbringlich auszubuchen".

Diesem Schreiben war die Kopie eines Kontoauszuges der Bw. beigelegt, dem zu entnehmen ist, dass die Bw. zum 21. Februar 1994 eine Eilüberweisung in der strittigen Höhe durchgeführt hat.

Nachdem die Betriebsprüfung in der Berufungsstellungnahme darauf hingewiesen hatte, dass dieser Kontoauszugskopie nicht zu entnehmen sei, wer der Empfänger gewesen sei bzw. auf welches Konto der strittige Betrag von S 50.000,00 überwiesen worden sei, gab die Bw. die Kontonummer bekannt.

Mit Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 20. Jänner 2004 wurde die Bw. daraufhin gebeten, sämtliche Begleitumstände für die von der Bw. an Herrn Josef K. gewährte Anzahlung darzulegen. Insbesondere sei zu erläutern, wie die Geschäftsverbindung zustande gekommen sei, welche rechtlichen Schritte gegen Josef K. eingeleitet worden seien und ob schon vor dem Februar 1998 eine KSV-Auskunft eingeholt worden sei.

Im Schriftsatz vom 2. März 2004 heißt es diesbezüglich, dass Josef K. das Gewerbe der Elektroinstallation ausgeübt habe und in dieser Funktion dem Geschäftsführer der Bw. bekannt geworden sei. Anfang Februar 1994 sei vereinbart worden, dass Josef K. Heizungsmatten in Baustellencontainer der Bw. einbauen sollte. Josef K. habe dafür eine Anzahlung in Höhe von S 50.000,00 verlangt, die von der Bw. auf dessen Konto überwiesen worden sei. Die Ausführung der in Auftrag gegebenen Einbauten habe dann auf sich warten lassen, 1995 sei der bis dahin bestandene Kontakt in der Form "abgerissen", dass Josef K. für die Bw. schlicht nicht mehr erreichbar gewesen sei. Anlässlich der Aufstellung des Jahresabschlusses 1995 seien daraufhin von Ing. Norbert K. Erkundigungen (insbesondere beim KSV) eingezogen worden, die ergeben hätten, dass Josef K. einerseits sämtliche Gewerberechte bereits im Herbst 1991 zurückgelegt und andererseits im Jahre 1992 einen Zwangsausgleich abgeschlossen habe. Er sei somit nur noch Pensionist ohne feststellbare Zahlungsfähigkeit. Daraufhin sei die Wertberichtigung der Forderung auf Null erfolgt. Da einerseits zwischen dem Datum der geleisteten Anzahlung (21. Februar 1994) und dem Bilanzstichtag 1995 schon weitaus mehr Zeit verstrichen gewesen sei, als ursprünglich zur Auftragserfüllung durch Josef K. vorgesehen und mit diesem vereinbart gewesen sei, und sich andererseits herausgestellt habe, dass die die Uneinbringlichkeit der Rückforderung der Anzahlung begründenden Umstände bereits 1991/92 vorgelegen hätten, sei es nach den Bestimmungen des Handelsrechtes zwingend geboten gewesen, die Wertberichtigung zum Bilanzstichtag 1995 durchzuführen. Dass die schriftliche Auskunft des KSV (die die Auskunft des Jahres 1996 inhaltlich vollständig bestätigt habe) vom Rechtsanwalt der Bw. im Zuge der Betriebsprüfung (nämlich 1998) nochmals eingeholt und dann (mangels anderer schriftlicher Unterlagen) vorgelegt worden sei, ändere an diesem Umstand nichts. Aufgrund der gegebenen Situation sei zum Bilanzstichtag 1995 klar gewesen, dass die (rechtlich rückforderbare) Anzahlung bei Josef K. nicht hereingebracht werden könne.

Rechtlich gesehen ist davon auszugehen, dass Forderungen zum Umlaufvermögen gehören und demnach gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen sind. Ist der Teilwert niedriger, so ist im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 zwingend eine Teilwertabschreibung, notfalls auch auf "Null", vorzunehmen.

Maßgeblich für die Bewertung sind die tatsächlichen Verhältnisse, wie sie am Bilanzstichtag bestanden haben.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ist es der Bw. aber im gesamten Verfahren nicht gelungen, die Gründe für die Teilwertabschreibung dieser Forderung plausibel zu machen.

Hingewiesen sei in diesem Zusammenhang darauf, dass die Bw. schon in Bezug auf das der Anzahlung von S 50.000,00 zugrundeliegende Rechtsgeschäft Informationen sowohl gegenüber der Betriebsprüfung, als auch gegenüber dem unabhängigen Finanzsenat (und dies trotz ausdrücklicher Aufforderung) nur äußerst spärlich erteilt hat. Auffallend ist dabei insbesondere, dass die Bw. keinerlei Unterlagen betreffend die Vereinbarung mit Josef K. über den Einbau von Heizungsmatten in Baustellencontainer vorlegen konnte. Ungewöhnlich erscheint vor allem der Umstand, dass betreffend die Anzahlung in nicht unbeträchtlicher Höhe nicht einmal eine Rechnung ausgestellt worden ist.

Wenn nun die Bw. ausführt, dass diese "Vereinbarung" im Februar 1994 abgeschlossen worden sei, die Ausführung dann aber auf sich warten gelassen habe und der Kontakt 1995 "abgerissen" sei, da Josef K. einfach nicht mehr erreichbar gewesen sei, fehlt es wiederum an einer entsprechenden Konkretisierung dieses Vorbringens. Unklar bleibt damit zum einen der vereinbarte Leistungstermin, zum anderen, ob die Bw. überhaupt gegenüber Josef K. auf Vornahme der Leistungen gedrungen hat. Völlig im Dunkeln bleibt die Behauptung der Bw. über das "Abreissen" des Kontakts.

Was nun die Ausbuchung der Forderung gegen Josef K. zum 31. Dezember 1995 betrifft, geht das Vorbringen der Bw. im Schriftsatz vom 2. März 2004 dahin, dass anlässlich der Erstellung des Jahresabschlusses entsprechende Erkundigungen beim KSV einholt worden seien, die im Wesentlichen mit der KSV-Information vom Februar 1998 gleichlautend gewesen seien. Dieses Vorbringen erscheint wenig glaubwürdig, da die Bw. trotz ausdrücklicher Aufforderung durch die Betriebsprüfung diese vorgebliche KSV-Auskunft aus dem Jahre 1996 nicht vorlegen konnte. Sollte die Bw. lediglich (im möglichen Rahmen) eine telefonische Auskunft eingeholt haben, wäre ihr vorzuwerfen, dass sie den entsprechenden Vermerk nicht zu ihren Belegen genommen hat.

Zudem ist darauf hinzuweisen, dass die Bw., aufgefordert von der Betriebsprüfung, die entsprechende Rechnung vorzulegen, im Schreiben vom 17. November 1998 lediglich darauf hingewiesen hat, dass Josef K. die Leistung bis Mai 1996 nicht erbracht habe und dieser auch nicht mehr erreicht werden konnte. Eine etwaige im Jahre 1996 eingeholte KSV-Auskunft wird von der Bw. mit keinem Wort erwähnt.

Zum anderen ist aus der vorgelegten KSV-Auskunft (aus dem Jahre 1998) für die Bw. schon deshalb nichts gewonnen, weil darin dessen finanzielle und berufliche Situation bis zum Jahre 1992 erläutert wird. Es heißt aber ausdrücklich, dass kein Einblick in die heutige finanzielle Situation bestehe und dass lediglich die nicht überprüfte Information vorliege, dass er sich bereits im Ruhestand befindet (zum 31. Dezember 1995 war Josef K. nicht einmal 50 Jahre alt!).

Wenn demnach Josef K. im Jahre 1992 einen Zwangsausgleich abgeschlossen hat und sich im Jahre 1994 gegenüber der Bw. zur Erbringung von Leistungen verpflichtet hat (steuerlich zudem nicht registriert war), lässt dies den Schluss zu, dass Josef K. auch nach Zurücklegung der Gewerbeberechtigungen unternehmerisch aktiv war.

Die ausdrückliche Frage des unabhängigen Finanzsenates, welche rechtlichen Schritte gegen Josef K. eingeleitet worden seien, ist von der Bw. vollkommen unbeantwortet geblieben. Sollte die Bw. demnach keinerlei Schritte gegen Josef K. unternommen haben, worauf ihr Vorbringen, der Kontakt sei "abgerissen", schließen lässt, ist dies für den unabhängigen Finanzsenat mangels Erläuterungen durch die Bw. nicht erklärbar.

Warum die Bw. auf Rückzahlung der im Jahre 1994 gegebenen Anzahlung praktisch "verzichtet" hat, bleibt deshalb im Dunkeln. Eine aufwandswirksame Ausbuchung der Forderung im Jahre 1995 ist aus den oben dargestellten Gründen auf jeden Fall nicht gerechtfertigt.

3.) Zuletzt wird in Bezug auf den von der Bw. in ihrem Schriftsatz vom 8. Oktober 1998 gestellten Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung darauf hingewiesen, dass gemäß § 284 Abs. 1 BAO nur ein diesbezüglicher Antrag in der Berufung oder im Vorlageantrag der Bw. einen entsprechenden Rechtsanspruch eingeräumt hätte. Wenn wie im vorliegenden Fall der Antrag erst im Schriftsatz gestellt wird, mit dem in Befolge eines Mängelbehebungsauftrages des Finanzamtes die Begründung nachgereicht wird, besteht kein Rechtsanspruch (vgl. VwGH 24.3.1998, 96/14/0127; 15.4.1997, 95/14/0147).

Wien, 23. April 2004