



GZ. RV/0002-W/02

### **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Hofrat Franz Pischinger, Dr. Peter Zacherl und Johann Holper im Beisein der Schriftführerin Ingrid Pavlik am 29. September 2004 über die Berufungen des FE gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, vertreten durch Hofrat Dr. Josef Harbich, betreffend Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren gem. § 303 Abs. 4 Bundesabgabenordnung (BAO) für 1982 bis 1987 und Einkommensteuer 1982 bis 1987, entschieden:

Die Berufungen werden 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**

Das Stammkapital der SFT stand bis 12/1983 im Besitz der IE, der Gattin des Geschäftsführers FE. Darnach verfügte die W über 100 % der Anteile der Gesellschaft.

---

Alleiniger Gesellschafter der W war FE , der somit mittelbar – also im Wege der W – alleiniger Gesellschafter der SFT war.

Bei der SFT fand eine den Zeitraum 1982 bis 1987 umfassende Buch- und Betriebsprüfung statt, wobei der ursprüngliche Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 16. Jänner 1990, der den Prüfungszeitraum 1985 bis 1987 umfasste, mit Prüfungsauftrag vom 16. November 1990 auf den Zeitraum 1982 bis 1984 ausgedehnt wurde. Die Rechtsgrundlage des ursprünglichen Prüfungs- und Nachschauauftrages (§ 147 Abs. 1 und § 144 Abs. 1 BAO) wurde dabei auf § 99 Abs. 2 FinStrG geändert.

Im Zuge dieser Buch- und Betriebsprüfung wurden u. a. die an die Gattin des Geschäftsführers der Gesellschaft IE in den Jahren 1984 bis 1987 gezahlten Bezüge insoweit als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt, als diese die Bezüge des Prokuristen RM überstiegen. Dies deshalb, weil IE als Einzelprokuristin die gleiche Funktion wie RM im Unternehmen innehatte und auf Grund des vergleichbaren tatsächlichen Wirkungsbereiches der beiden Prokuristen eine Höherdotierung der IE wirtschaftlich nicht begründet war.

Die Großbetriebsprüfung Wien Körperschaften (GBPWK) stellte für die Jahre 1982 bis 1987 u. a. auch verdeckte Gewinnausschüttungen der SFT im Hinblick auf die Geschäftsbeziehungen zur PP, Schweiz an FE in Höhe von 590.625 S, 8,310.374 S, 8,272.219 S, 9,521.340 S, 8,527.034 S und 6,302.695 S fest, wobei zum maßgeblichen Sachverhalt dem Betriebsprüfungsbericht (BPB) auch Folgendes zu entnehmen ist:

BPB Niederschrift über die Schlussbesprechung (NS-SB Seite 12)

"...Im Jahr 1982 trat lt. Aussage von Hrn. FE ... die Fa. PPE (Schweiz) mit einer Informationschrift betreffend ein Fenstersystem für die Althaussanierung an die Fa. SFT heran. In der Folge bestätigte die Fa. PPE ... den ihr ... erteilten Auftrag zur Entwicklung eines Profilsystems für die Althaussanierung in Wien, die Einräumung eines exklusiven Vertriebsrechtes an die Fa. SFT für den Bereich Wien und Umgebung sowie die Übernahme eines Werkzeugfertigungskostenanteiles von 35 %. Die verbleibenden 65 % der Werkzeugfertigungskosten seien von der Fa. SFT zu übernehmen, wobei dafür ein Pauschalpreis von öS 7,993.700.— vereinbart wurde. Von der Fa. SFT wurde die Zahlungskondition "24 Monatsraten à öS 352.600.—" ... gewählt".

Dem BPB ist weiters zu entnehmen, dass die PP (vormals PPE) der SFT Kosten für Systementwicklung sowie Werkzeugkostenanteile und den Restkaufpreis für Extrusionswerkzeuge in Rechnung stellte, wobei in den Jahren 1982, 1983, 1984, 1985 und 1989 Aktivierungen in Höhe von insgesamt öS 16,832.720,81 als Anschaffungskosten erfolgten. Weiters seien gemäß dem Angebot vom 29. Oktober 1982 bzw. der Auftragsbestätigung vom 15. August

1984 der SFT seitens der PP in den Jahren 1984 bis 1988 Aufwendungen für Instandhaltung, Wartung und Versicherung in Rechnung gestellt worden. Infolge Nichteinhaltens der Zahlungsverpflichtungen sei die geprüfte Gesellschaft in den Jahren 1984 bis 1989 mit Zinsen belastet worden, weshalb die Kostenbelastung der SFT außer den Werkzeugkosten in den Jahren 1984 bis 1989 insgesamt öS 6,462.605,20 betragen habe. Die Kosten für Instandhaltung, Versicherung, Zinsen und Bankgarantie im Prüfungszeitraum hätten insgesamt 5,227.772 S betragen (NS-SB, Seiten 13 und 14).

Zum Profilsystem für Althaussanierung ist dem BPB vor allem zu entnehmen, dass die erforderlichen Werkzeuge für die Profilherstellung durch die österreichischen Firmen AZ, P und BA, M erfolgten. Im BPB ist weiters festgehalten, dass lt. Aussage des AZ die Geschäftsbeziehungen seines Unternehmens zur SFT von Herrn FE "entriert" worden seien, an weiterführenden konkreten Gesprächen hätten FE, RM (Prokurist der SFT), Herr SCH (Produktionsleiter der SFT) und Herr E (Präsident des Verwaltungsrates der PP) teilgenommen (NS-SB. Seite 15).

Der Prokurist der Fa. BA, Herr KR habe angegeben, dass im Zuge der Verhandlungen über die Werkzeugproduktion FE und weitere Mitarbeiter der SFT sowie Herr E (PP) teilgenommen hätten. Zufolge eines Aktenvermerks der Fa. BA sei der Auftrag am 4. Dezember 1982 durch FE und Herrn RM vorerst mündlich erteilt worden. Die schriftliche Auftragserteilung sei mit Schreiben der PPE erfolgt (NS-SB Seite 16). Dem BPB ist weiters zu entnehmen, dass die jeweilige Fakturierung an die PP erfolgt sei, wobei die Rechnungssummen 2,303.265 S und 626.280 S betragen hätten (NS-SB Seite 17).

Die fakturierten Werkzeuge wurden nach den erforderlichen Probeläufen (bei der Fa. ACC) in die Schweiz exportiert und hiernach wieder für die SFT importiert.

Im BPB (NS-SB Seite 18) ist festgehalten, dass die Geschäftsbeziehungen zwischen der ACC, die PVC – Fensterprofile herstelle, und der SFT durch den Geschäftsführer der erstgenannten Gesellschaft HH hergestellt wurden. Gespräche habe er mit FE und Herrn RM (SFT) geführt, wobei seitens der Gesellschaftsvertreter Interesse an einem eigenen Profilsystem sowie an einem Gebietsschutz für den Wiener Raum bekundet worden sei. Die Verhandlungen zwischen der ACC und der SFT seien aber daran gescheitert, dass die ACC nicht in der Lage gewesen sei, die erforderlichen Werkzeuge zu finanzieren. Im September 1982 sei unvermutet die PPE auf den Plan getreten, die mit der ACC einen Vertrag betreffend die Lohnfertigung von Fensterprofilen unter Beistellung der für die Ausformung erforderlichen Werkzeuge durch PP abgeschlossen habe (vgl. NS-SB Seite 18).

Der Werkzeugeinsatz sei dergestalt abgewickelt worden, dass die von PP angekauften Werkzeuge von den Herstellern in die Schweiz exportiert worden seien. Die PP habe die entsprechende Fakturierung vorgenommen und die Werkzeuge nach Österreich an die SFT exportiert. Die ACC habe die Werkzeuge in Verwendung genommen und damit im Auftrag der PP Fensterprofile für die SFT hergestellt. Dabei habe sich ACC verpflichtet die von PP zur Verfügung gestellten Werkzeuge auf ihre Kosten zu pflegen und zu warten sowie für die Feuerversicherung zu sorgen.

Die für das Althaussanierungssystem zusätzlich erforderlichen Werkzeuge zur Herstellung von Rahmenverkleidungen, Leistenstockverkleidungen und Winkelprofilen seien von der Z gemäß Vereinbarung mit der PP auf ihre Kosten angeschafft worden, wobei PP einen Teil der Werkzeugkosten für zwei komplett Werkzeugsätze übernommen habe. In der Folge sei im Hinblick auf diese Werkzeugkostenanteile ein Betrag von 250.000 S in Rechnung gestellt worden (NS-SB Seite 19).

Die Werkzeugherstellung für das seit 1984 angewendete Profilsystem Verbundfenster erfolgte durch die Firmen ZE, P und AC, wobei die Bestellung an die Fa. ZE durch die PP erfolgte.

Hinsichtlich der AC ist im BPB festgehalten, dass lt. Aktenvermerk der Gesellschaft vom 25. Juli 1984 im Zuge eines Besuchs der Herren FE und H (ACC) die Bestellung von zwei Profilwerkzeugen in Aussicht gestellt wurde (Verbundfenster – Rahmen und Kämpfer). Die Finanzierung solle über die Schweiz erfolgen, an die PP sei beabsichtigt ein neues Angebot zu erstellen (NS-SB Seite 20). Die entsprechenden Aufträge und Fakturierungen seien durch die PP erfolgt (ZE: 750.000 S; AC: 861.200 S).

Die Werkzeuglieferungen erfolgten im Wege der Ausfuhr an die PP (Schweiz), die die Werkzeuge an die SFT in Wien erneut veräußerte, wobei die im Zuge der Einfuhr entrichtete Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von 646.948 S seitens der SFT als Warenempfänger als Vorsteuer in Anspruch genommen wurde. Im BPB wird dazu bemerkt, dass die Zollrechnung der PP mit 18. November 1985 datiert ist, die der SFT gelegten Rechnungen aber am 27. November 1984 ausgestellt wurden.

Die für die Profilerzeugung erworbenen Werkzeuge seien von der ACC in Verwendung genommen worden, die damit im Auftrag der PP Fensterprofile für die SFT erzeugte (NS-SB Seite 22). Die für 1982 zwischen der PP und der AC getroffene Vereinbarung betreffend die Wartung und Versicherung der Werkzeuge sei auch für den ab 1984 verwendeten Werkzeugsatz gültig gewesen.

Dem BPB ist auch zu entnehmen, dass am 5. November 1992 zwischen der PP und der ACC die Vorlage von Profilzeichnungen betreffend die "PP–Profile" vereinbart worden und deren

Abzeichnung durch die PP vereinbart worden sei. Die Profilzeichnungen seien ausschließlich durch Herrn H (Geschäftsführer der ACC) nach Vorgaben der SFT erfolgt. Die endgültige Profilzeichnung, die von ACC intern als "System SFT" bezeichnet worden sei, sei entgegen der vorgenannten Vereinbarung von FE abgezeichnet worden (30. November 1982). Im BPB ist weiters festgehalten, dass im Zuge der Abklärung des Profildesigns FE im Namen der PP aufgetreten sei. Die gewünschten Anforderungen für das neue Profilsystem seien durch die SFT gestellt worden, das Know – how für die Konstruktion des Profils stamme von der ACC. Die von Z vorgelegten Konstruktionszeichnungen der Sonderprofile seien gleichfalls von dieser entwickelt und von FE abgezeichnet worden (NS-SB Seite 23).

In der besagten Vereinbarung (5. November 1982) zwischen der PP und der AC sei weiters festgehalten worden, dass die mit den Düsen von PP produzierten Profile ohne Zustimmung von PP an keine anderen in- und ausländischen Abnehmer geliefert werden dürfen (Gebietsschutz im Raum von Wien und 30 km im Umkreis). Weiters war vereinbart worden, dass ACC auf Wunsch von PP an Kunden von PP direkt zu liefern habe. Soweit der Verkaufserlös höher sein sollte, als der zwischen ACC und PP vereinbarte Preis, habe PP Anspruch auf die volle Differenz als Provision. Lt. Herrn H von der ACC sei die Provisionshöhe einerseits vom Umsatz aus Lieferungen an die SFT (20 %), andererseits von Lieferungen an Dritte (15 % vom Umsatz) abhängig. Die an SFT verrechneten Preise seien von der PP vorgegeben (Nettopreis zuzüglich 20 % Aufschlag = Verkaufspreis an SFT).

In der Vereinbarung vom 19. Dezember 1982 zwischen der Z und der PP sei festgehalten worden, dass Z auf Wunsch von der PP an Kunden der PP direkt zu liefern habe. Sollte dabei der als Verkaufserlös erzielte Preis höher sein als der in dieser Vereinbarung genannte, stehe der PP die volle Differenz als Provision zu. Im BPB ist weiters angeführt (NS-SB Seite 24), dass die PP der Z mit Schreiben vom 21. März 1983 die Verkaufspreise für Lieferungen an die SFT bekannt gegeben habe. Auf Grund der der GBPWK vorgelegte Preislisten seien Provisionszahlungen in Höhe von 25 % ersichtlich (Fixverkaufspreis von Z an PP+ 25 % = Verkaufspreis von Z an SFT). Lt. BPB hätten sich jene Provisionszahlungen der ACC und der Z, die in den Jahren 1983 bis 1987 geleistet worden wären auf 9,465.044 S und 8,962.916 S belaufen (NS-SB Seite 25).

Dem BPB ist auch zu entnehmen, dass die PP der SFT 1982 und 1985 1,400.000 S und 900.000 S für Entwicklungskosten (Althaussanierung bzw. Verbundfenster) in Rechnung gestellt habe.

Der gesamte der GBPWK vorgelegte Schriftverkehr zwischen der SFT und der PP sowie sämtliche Eingangsrechnungen hätten keinen Hinweis dahingehend enthalten, auf welche Bankkonten die maßgeblichen Beträge zu überweisen seien. FE habe dazu ausgeführt, dass die jeweilige Bankkontonummer durch Herrn RM telefonisch in Erfahrung gebracht worden sei. Weiters sei durch die Prüferin festgestellt worden, dass die Zahlungen der SFT an die PP großteils durch die Aufnahme von Krediten bzw. die Ausschöpfung von Kontokorrentkrediten geleistet wurden (z. B. Darlehensaufnahme bei der XX Kto. Nr. 424.056.10: 4. Dezember 1985 : 4,000.000 S; Zahlung an PP am 10. Dezember 1985: 4,000.000 S). Eine durch die GBPWK (NS-SB Seite 28) erfolgte Gegenüberstellung der Anschaffungskosten der PP für die Profilwerkzeuge und der entsprechenden an die SFT weiterverrechneten Werkzeuganteile ergebe für die Jahre 1982 bis 1985 Anschaffungskosten in Höhe von insgesamt 4,790.745 S, denen weiterverrechnete Werkzeuganteile in Höhe von 14,396.710 S gegenüberstünden. Die der PP seitens der österreichischen Werkzeugproduzenten in Rechnung gestellten Beträge seien somit mit einem Aufschlag von rund 200 % an die SFT weiterfakturiert worden.

Im Zuge der Abtretung von 76 % der Geschäftsanteile des FE an der W (Alleingesellschafterin der SFT) im Jahre 1989 an die SCHR seien mit Rechnung vom 30. Juni 1989 die noch im Eigentum der PP befindlichen Werkzeuge um S 2,786.010,81 an die SFT verkauft worden. Unter Berücksichtigung dieses zusätzlichen Kaufpreises ergebe sich ein Gesamtkaufpreis für die Werkzeuge in Höhe von S 17,182.720,81, was einem Aufschlag von rund 259 % entspreche. Im Pkt. 4 des maßgeblichen Abtretungsvertrages vom 11. August 1989 habe sich die Käuferin unter Verzicht auf jede Gewährleistungs- und Irrtumseinrede verpflichtet die Lieferverbindlichkeiten der SFT an die PP per 31. Juli 1989 in Höhe von S 4,506.769,20 an die PP zur Auszahlung zu bringen. Weiters sei vereinbart worden, dass die Schrom den bei der XY aushaftenden Kredit der SFT in Höhe von 4,404.621,99 S längstens bis zur Unterfertigung dieses Kaufvertrages auszahlen werde, sodass insoweit FE aus seiner persönlichen Haftung gegenüber dem Kreditinstitut entlassen sei. Die Fa. SFT habe sich weiters verpflichtet den Rahmenvertrag mit der PP über die Lieferung von Werkzeugen vorzeitig zur Auflösung zu bringen, wobei auch vereinbart worden sei, dass Schrom die mit der PP vereinbarten Kosten für Werkzeuge und Vertragsstorno in Höhe von S 2,786.010,81 bis längstens 13. Oktober 1989 an die PP zur Auszahlung zu bringen habe.

Die gegenüber der PP aushaftenden Lieferverbindlichkeiten in Höhe von 4,506.769,20 S seien von der SCHR per 30.9.1989 mittels Banküberweisung beglichen worden. Die Bezahlung des Restkaufpreises der Werkzeuge über 2,786.010,81 S sei jedoch entgegen der im Abtretungsvertrag getroffenen Vereinbarung bis dato nicht durchgeführt worden. Seitens

der PP sei die Bezahlung dieser Verbindlichkeit bis zum Tätigwerden der GBPWK nicht urgert worden. Entgegen der bisherigen Vorgangsweise seien seitens der Schweizer Gesellschaft keine Zinsen in Rechnung gestellt und von der Verrechnung eines Wartungskostenpauschales für die Werkzeuge Abstand genommen worden (SB-NS Seite 30).

Zur rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes ist dem BPB u.a. Folgendes zu entnehmen:

"Lt. Aussage von Hrn. FE (vgl. NS-SB Seite 31) erfolgte die Kontaktaufnahme durch die PPE im Jahr 1982 durch Zusendung einer Informationsschrift betreffend ein Altbausanierungs-Fensterprofilsystem. Eine derartige Informationsschrift wurde trotz Ersuchens nicht vorgelegt.

Von der Bp wurde festgestellt, dass die in späterer Folge von der PP zur Werkzeugherstellung bzw. Profillieferung beauftragten Firmen (Fa. ZE, Fa. ACC, Fa. BA, Fa. AC) bereits vor diesem Zeitpunkt durch Vertreter der Fa. SFT (FE) kontaktiert wurden. So gab unter anderem HH von der Fa. ACC der Bp gegenüber als Zeuge an, dass Hr. FE und Hr. RM als erste Kontaktpersonen auftraten, die ihr Interesse an einem eigenen Profilsystem sowie an einem Gebietsschutz für den Wiener Raum bekundeten".

Den weiteren Ausführungen in der NS-SB (Seite 32) ist zu entnehmen, dass auch AZ angegeben habe, die Geschäftsbeziehungen seien von Hrn. FE entriert worden. Zudem hätte die Einsicht in die Geschäftsunterlagen der Fa. BA ergeben, dass der Auftrag zur Werkzeugherstellung vorerst mündlich durch die Herren FE und RM erteilt worden sei. Schließlich sei bei der Fa. AC erhoben worden, dass vorerst Hr. FE die Bestellung von zwei Profilwerkzeugen in Aussicht gestellt habe, wobei nur die Finanzierung über die Schweiz erfolgen sollte.

Auch bei weiteren Verhandlungen mit den Werkzeugherstellern seien die Vertreter der Fa. SFT teilweise gemeinsam mit Hrn. E (Verwaltungsratspräsident der Fa. PP), teilweise aber auch als Vertreter der Fa. PP aufgetreten (siehe auch Schreiben der PP an die Teilnehmer der Besprechung vom 19.10.1983, in dem Hr. FE explizit als Vertreter der PP bezeichnet wird; NS-SB Seite 32).

Hinsichtlich des Finanzierungsaspekts sei seitens des FE (NS-SB Seite 33) angegeben worden, die SFT sei 1982 nicht in der Lage gewesen, die zur Finanzierung der Werkzeuge erforderlichen Geldmittel über Bankkredite aufzubringen. Der Einkauf der Profile über die Fa. PP sei jedenfalls preisgünstiger gewesen.

Dieser Aussage sei aber der Umstand entgegenzuhalten, dass die von österreichischen Erzeugern der PP in den Jahren 1983 bis 1985 gelieferten Werkzeuge mit einem Gesamtwert

von 4,790.745 S in den Jahren 1983 bis 1989 als Werkzeugkostenanteile bzw. Werkzeug-Restkaufpreis (ohne Systementwicklungskosten) in Höhe von insgesamt 14,882.720 S an die SFT weiterfakturiert wurden. Von einer günstigen Finanzierung könne demnach nicht gesprochen werden, entsprechen diese Mehrkosten in Höhe von 10,081.975 S einem Aufschlag von 211 %, den in Kauf zu nehmen eine Firma mit vergleichbaren Liquiditätsproblemen wohl nicht bereit gewesen wäre.

Zudem sei zu beachten, dass die SFT einen seitens der XY eingeräumten Kontokorrentkredit mit einem Kreditrahmen von 1,250.000 S in der Zeit zwischen Mai 1981 und März 1983 freiwillig auf 123.000 S reduziert und 1984 mit Kreditvertrag neu geordnet habe, wobei ein Kreditrahmen von 200.000 S festgelegt worden sei. Das seitens der Gesellschaft ins Treffen geführte Argument des Scheiterns der Finanzierungsmöglichkeit der 1982 und 1983 angeschafften Werkzeuge bzw. Systementwicklungskosten über österreichische Banken erscheine daher – soweit es die XY betreffe – nicht glaubwürdig (NS-SB Seite 34).

Seitens der GBPWK sei auch festgestellt worden, dass das Know-how und die Vorgaben für die Ausarbeitung der Profile von der SFT stammten, das Know-how für die Fertigung der Profile seitens der Fa. ACC bzw. Fa. Z beigestellt wurde und jenes für die Werkzeugproduktion vom jeweiligen Werkzeughersteller beigebracht worden sei. Es sei daher nicht nachzuvollziehen, dass die PP, die an der Entwicklung der Profile bzw. Werkzeuge nicht mitgewirkt habe, der SFT 1982 Profilentwicklungskosten in Höhe von 1,400.000 S und im Jahr 1985 solche in Höhe von 900.000 S in Rechnung gestellt habe. In der Vorschlussbesprechung vom 9. Oktober 1990 sei der GBPWK durch FE und der steuerlichen Vertretung erklärt worden, hinsichtlich dieser Kosten könne ein Nachweis einer entsprechenden Leistung der Profilplatz AG nicht erbracht werden. Zudem entspreche der 1982 verrechnete Betrag von 1,400.000 S exakt dem Auftragswert der bei der Fa BA bestellten Werkzeuge (NS-SB Seite 35).

Dem BPB ist auch zu entnehmen, dass der geprüften Gesellschaft seitens der PP in den Jahren 1984 bis 1988 insgesamt 4,235.915 S für laufende Wartung, Instandhaltung und Versicherung in Rechnung gestellt worden seien, wiewohl hiefür die Firmen ACC und Z Sorge zu tragen gehabt hatten.

Seitens der SFT seien in den Jahren 1982 – 1984 folgende Zahlungen in die Schweiz erfolgt:

1982	1,000.000 S
------	-------------

---

1983	2,164.600 S
	3,164.600 S
1984	2,118.000 S
	5,282.600 S

Im selben Zeitraum habe die PP den österreichischen Werkzeugherstellern bis 31. Dezember 1983 2,679.000 S und bis 31. Dezember 1984 (kumuliert) 3,179.545 S bezahlt. Es sei damit erkennbar, dass bereits Ende 1983 die Zahlungen der SFT 99,5 % der von den österreichischen Werkzeugherstellern bis 31. Dezember 1984 der PP fakturierten Beträge erreicht haben. Die Zwischenschaltung der PP aus Gründen der Finanzierung sei daher nicht notwendig gewesen (NS-SB Seiten 36 und 37).

Zudem habe die Familie ER im fraglichen Zeitraum (1981 bis 1983) Grundstücke zum Gesamtkaufpreis in Höhe von 4,657.583 S erworben, dem grundbürgerliche Belastungen in Höhe von 2,601.696 S gegenüberstünden. FE sei daher in der Lage gewesen den Banken zumindest teilweise die Grundstücke zur Besicherung von Krediten anzubieten.

Die Gesellschaft habe auch FE über das Verrechnungskonto Darlehen gewährt, wiewohl sie nach ihren Angaben in den Jahren 1981 bis 1983 nicht in der Lage gewesen sein soll die Werkzeuge über inländische Kreditgeber zu finanzieren. Die in den Bilanzen per 31. Dezember 1982, 1983 und 1984 ausgewiesenen Forderung an FE hätte 235.040 S, 948.565 S und 527.568 S betragen (NS-SB Seite 38).

Zur der in der Vorschlussbesprechung vom 13. November 1990 seitens der Gesellschaft getroffenen Aussage, die Aufnahme von Geschäftsbeziehungen mit der PP sei günstiger gewesen als der fortlaufende Bezug vom KÖ – Profilen für das Althaussystem, wurde bemerkt, dass direkte Geschäftsbeziehungen der Gesellschaft zu den Werkzeugherstellern bzw. den oberösterreichischen Profillieferanten jedenfalls kostengünstiger gewesen wären als die Zwischenschaltung der schweizerischen Gesellschaft. Dies deshalb, weil die überhöhten Werkzeugkostenanteile, die Bezahlung von Systementwicklungskosten, Wartungs-, Versicherung- und Instandhaltungskosten für Werkzeuge an die PP sowie Zinsenbelastungen durch die schweizerische Gesellschaft und Provisionszahlungen an dieselbe zu einer wesentlich höheren Kostenbelastung geführt hätten.

Berücksichtige man weiters, dass der SFT, die ausschließlich für die Designgestaltung und Entwicklung der Profile verantwortlich war, die Werkzeugkosten der FE bekannt gewesen

sind, erscheine es unverständlich, dass an die an der Profilentwicklung nicht beteiligte Schweizer Gesellschaft Provisionen für Profillieferungen gezahlt wurden. Da die Provisionszahlungen der Profilhersteller an die PP in die Preiskalkulation für die Profile Eingang gefunden haben, gingen diese Provisionszahlungen zu Lasten der SFT. Der dadurch entstandene Mehraufwand der SFT habe sich in den Jahren 1983 – 1987 auf insgesamt 18,427.961 S belaufen (NS-SB Seite 43). Ungewöhnlich erscheine auch, dass die Preisverhandlungen nicht zwischen dem Hersteller der Profile und der SFT erfolgten, sondern die an die SFT zu fakturierenden Preise von der PP ausgehandelt worden seien. Die Zwischenabschaltung der Schweizer Gesellschaft habe im Ergebnis zu den um die Provisionen erhöhten Einkaufspreisen der SFT geführt.

Seitens der Bp sei schließlich erhoben worden, dass nach erfolgter Abtretung der Geschäftsanteile des FE an die SCHR direkte Preisverhandlungen zwischen Herrn Schrom und den Firmen Z und ACC geführt wurden, die in der Folge trotz geringerer Mengenabnahme eine Senkung der Einkaufspreise ergeben hätten, was erklärbarerweise auf den Wegfall der in die Schweiz bezahlten Provisionen zurückzuführen sei (NS-SB Seite 43).

Der NS-SB ist weiters zu entnehmen, dass die Stellungnahme des Herrn E als Zeuge vor der österreichischen Abgabenbehörde angeboten und seitens der Prüfungsbehörde als Beweismittel auch gefordert wurde. Daher sei auch die für 13. November 1990 anberaumte Schlussbesprechung bis spätestens Ende Jänner 1991 vertagt worden. Da Herr E aber nicht als Zeuge erschienen sei, sei die Schlussbesprechung am 21. Februar 1991 abgehalten worden. Herr E habe zur Frage der Kanzlei Dyma, welche Gründe für die gewählte Vorgangsweise, die Werkzeuge im Eigentum der PP zu belassen, maßgeblich gewesen seien, angegeben, diese Vorgangsweise sei aus Finanzierungsgründen gewählt worden. Die SFT sei nämlich nicht in der Lage gewesen, direkt in Oberösterreich bei den Werkzeugherstellern die Lieferungen der Werkzeuge zu finanzieren, weshalb der Verbleib der Werkzeuge im Eigentum der PP eine Risikominimierung bedeutet habe (NS-SB Seite 44).

Trotz der Betonung der Eigentümerposition seien diese Wirtschaftsgüter in den vorgelegten Bilanzen der PP nicht ausgewiesen worden. Dies sei aber lt. Auffassung der GBPWK schon deshalb erforderlich gewesen, weil gem. § 665 des Schweizer Obligationenrechts dauernd dem Betrieb dienende Anlagen höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter Abzug der den Umständen angemessenen Abschreibungen in die Bilanz eingestellt werden können. Derartige Anlagegüter seien daher grundsätzlich als aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter zu behandeln, wobei die Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich einer angemessenen Abschreibung die Obergrenze für die Bewertung darstellten.

Weiters ist im BPB festgehalten, dass sich der Vergleich der bei den österreichischen Gesellschaften entstandenen Aufwendungen mit den entsprechenden Erträgen bei der PP auf Grund deren Gewinn- und Verlustrechnung für die Jahre 1985 bis 1987 wie folgt darstelle:

	1985	1986	1987
Aufwendungen öst. Gesellschaften (S 47 d. NS-SB)	6,402.010 S	5,608.652 S	4,274.923 S
Ertrag bei PP	0	459.416 S	629.546 S

Die Abweichungen in der Bilanzierung von Verbindlichkeiten der SFT gegenüber der PP bzw. den korrespondierenden Forderungsansätzen bei der schweizerischen Gesellschaft ergeben folgende Differenzen:

Verbindlichkeiten der SFT:		Forderungen der PP:	
31. Dezember 1985:	5,861.704 S		0
31. Dezember 1986:	5,777.704 S		0
31. Dezember 1987:	3,870.405 S		0

(NS-SB Seiten 47 und 48).

Verdeckte Gewinnausschüttungen (auch betreffend die Gehälter der IE, die Zinsenverrechnung an die PP, die Privatnutzung des Firmen PKWs durch IE und die Telefonkosten des FE) seien daher wie folgt zu berücksichtigen:

1982:	472.500,00	Kapitalertragsteuer	118.125,00
1983:	6.648.299,00	Kapitalertragsteuer	1.662.075,00
1984:	6.637.771,00	Kapitalertragsteuer	1.634.448,00
1985:	7.795.404,00	Kapitalertragsteuer	1.916.441,00
1986:	6.961.639,00	Kapitalertragsteuer	1.710.807,00
1987:	5.254.442,00	Kapitalertragsteuer	1.268.519,00

Die SFTV wurde seitens der GBPWK einer die Jahre 1985 bis 1987 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung unterzogen, wobei unter Hinweis auf die bei der SFT festgestellten Gewinnausschüttungen verdeckte Gewinnausschüttungen insoweit als gegeben erachtet wurden, als aufwandswirksam verbuchte Absetzungen für Abnutzung und vorzeitige Abschreibungen des Anlagekontos „Patente“ erfolgt waren.

Verdeckte Gewinnausschüttung 1985:	147.499,00
Verdeckte Gewinnausschüttung 1986:	45.000,00
Verdeckte Gewinnausschüttung 1987:	45.000,00
Kapitalertragsteuer 1985:	36.875,00
Kapitalertragsteuer 1986:	11.250,00
Kapitalertragsteuer 1987:	11.250,00

(BPB betreffend die SFTV vom 3. Juni 1991, Seite 20).

Begründend wurde darauf hingewiesen, dass im Hinblick auf die steuerrechtliche Würdigung der Systementwicklungskosten bei der SFT die im Prüfungszeitraum aufwandswirksam verbuchten Absetzungen für Abnutzung und die vorzeitige Abschreibung des Anlagekontos "Patente" als verdeckte Gewinnausschüttung an den indirekt beteiligten Gesellschafter – Geschäftsführer FE - behandelt worden seien (NS-SB betreffend die SFTV vom 21. Februar 1991, Pkt. 17).

Das Finanzamt für den 3. und 11. Bezirk führte bei FE eine u.a. auch die Jahre 1985 bis 1987 umfassende abgabenbehördliche Prüfung durch, bei der die oben dargestellten verdeckten Gewinnausschüttungen der SFT und der SFTV bei den Einkünften aus Kapitalvermögen Berücksichtigung fanden.

Das Finanzamt für den 3. und 11. Bezirk erließ am 10. Jänner 1992 Wiederaufnahmbescheide gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1985, 1986 und 1987 und im wiederaufgenommenen Verfahren die Einkommensteuerbescheide 1985, 1986 und 1987, wobei die Ergebnisse der bei FE durchgeföhrten Betriebsprüfung, die wiederum die bei der SFT und der SFTV festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen in Ansatz brachte, Berücksichtigung fanden (9.896.219 S, 8.728.696 S u. 6.579.211 S).

Das Finanzamt für den 3. und 11. Bezirk in Wien erließ am 12. Mai 1992 Wiederaufnahmbescheide gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1982, 1983 und 1984 und im wiederaufgenommenen Verfahren die Einkommensteuerbescheide für die

Jahre 1982, 1983 und 1984, bei der die seitens der GBPWK bei der SFT festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen steuerlich als Einkünfte aus Kapitalvermögen in Ansatz gebracht wurden (590.625 S, 8.310.374 S und 8.272.219 S).

FE erhab am 10. Februar 1992 gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1985, 1986 und 1987 sowie die im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1985, 1986 und 1987 das Rechtsmittel der Berufung wobei der Ansatz folgender verdeckter Gewinnausschüttungen der SFTV und der SFT, die lt. Auffassung des Finanzamtes dem Bw. zugekommen waren, bekämpft wurden:

SFTV	1985	1986	1987
Entwicklungskosten f. Profilsysteme:	147.499,00	45.000,00	45.000,00
Kapitalertragsteuer	36.875,00	11.250,00	11.250,00

#### SFT

Überhöhte Bezüge IE	129.640,00	118.412,00	180.366,00
PP	7.617.072,00	6.821.627,00	5.042.156,00
Kapitalertragsteuer	1.904.268,00	1.705.407,00	1.260.539,00

Der Bw. wendet vorerst ein, dass die Begründung der angefochtenen Bescheide lediglich darauf hinweise, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien und woraus sich auch die Begründung für die Abweichungen von den bisherigen Bescheiden ergebe, erfolgt sei. Damit werde aber der Begründungspflicht nicht nachgekommen, denn es werde dadurch nicht erklärt, warum die Behörde den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung gefolgt ist, nicht jedoch den vom Abgabepflichtigen vorgebrachten Argumenten.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens beziehe sich vermutlich bzw. offensichtlich auf eine beim Einzelunternehmen des Bw. durchgeföhrte Betriebsprüfung, die die Ergebnisse einer durch die GBPWK durchgeföhrten Betriebsprüfung bei der SFT ungeprüft übernommen habe. Den Bescheiden seien aber keine Feststellungen zu entnehmen, ob tatsächlich nur der Bw

von der Tätigkeit der GesmbH profitiert habe bzw. ob ihm die angeblichen verdeckten Gewinnausschüttungen zugeflossen seien. Die ungeprüfte Übernahme von Feststellungen der GBPWK durch die BPA des Finanzamtes für den 3. Bezirk gehe auch daraus hervor, dass als überhöht angesehene Gehaltszahlungen an IE dem Bw. zugerechnet worden seien, wiewohl von einem entsprechenden Zufluss nicht gesprochen werden könne.

Zudem sei im Einkommensteuerveranlagungsverfahren des Bw. eine Überprüfung dahingehend, ob die in Rede stehenden verdeckten Gewinnausschüttungen beim Bw. zu Vereinnahmungen geführt hätten, völlig unterblieben.

Zudem wurde darauf hingewiesen, dass die Erweiterung des Prüfungsauftrages auf Basis des § 99 Abs. 2 Finanzstrafgesetz (FinStrG) deshalb als rechtswidrig beurteilt werden müsse, weil ein Finanzstrafverfahren nicht eingeleitet worden sei. Somit seien aber auch die Ergebnisse der Betriebsprüfung rechtswidrig und hätten im ggstl. Abgabenverfahren nicht verwertet werden dürfen.

Zudem habe die Behörde Verfahrensvorschriften deshalb verletzt, weil der Antrag auf Einsichtnahme in die Anzeige des K. DI mit Bescheid vom 10. Oktober 1990 abgewiesen worden sei. Bei Gewährung der Akteneinsicht wäre es jedoch dem BW..... möglich gewesen auf die in der Anzeige angesprochenen Umstände Bezug zu nehmen, was anders lautende Bescheide möglich gemacht hätte. Die Behauptung in der Begründung des Bescheides vom 10. Oktober 1990, im Zuge der Betriebsprüfung seien aus der Anzeige keinerlei abgabenrechtliche Konsequenzen gezogen worden, sei deshalb unzutreffend, weil allein auf Grund dieser Anzeige die in der konkreten Betriebsprüfung behaupteten Abgabenhinterziehungen erst näher überprüft worden seien und die Ausdehnung der Betriebsprüfung gem. § 99 FinStrG einzig und allein auf Grund dieser Anzeige erfolgte . Die Kenntnis dieser Anzeige hätte aber dem Bw. die Möglichkeit eröffnet, darin enthaltene Vorwürfe leichter zu entkräften, während die Nichtkenntnis des Inhalts dieser Anzeige Rechte des Einschreiters beeinträchtigt und ihn insbesondere im Verfahren benachteiligt habe.

Darüber hinaus werde die GBPWK als nicht existent angesehen, weshalb im Verfahren eine unzuständige Behörde eingeschritten und damit das Verfahren vor dem gesetzlichen Richter verletzt worden sei. Die GBPWK sei nämlich keinesfalls im Abgabenverwaltungs-organisationsgesetz genannt, sondern lediglich erlassmäßig durch das Bundesministerium für Finanzen (BMF) als Abgabenbehörde eingerichtet worden. Somit könne mangels gesetzlicher Deckung die GBPWK nicht als selbstständige Abgabenbehörde angesehen werden, wiewohl sie im Verfahren als solche sehr wohl eingeschritten sei, wie etwa durch die Erlassung von Verfügungen, die Zustellung von Ladungen, die Durchführung von Verhandlungen sowie die

Erstellung des Betriebsprüfungsberichtes. Das gesamte Betriebsprüfungsverfahren sei daher nichtig und bedinge damit auch die Nichtigkeit jener Bescheide, die sich auf dieses von einer nichtexistenten Behörde durchgeführte Betriebsprüfungsverfahren stützen.

Bezugnehmend auf die materiellrechtliche Frage des Vorliegens der durch die GBPWK festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen wurde vorerst darauf hingewiesen, dass die SFT in den Jahren ab 1976 bis weit hinein in die 80er Jahre auf Grund der Insolvenz des damaligen Gesellschafters und Geschäftsführers FE sowie der mangelnden Kapitalausstattung nur sehr beschränkt kreditwürdig war, sodass die einzige Lösung darin erblickt wurde, die Finanzierung über die PP vorzunehmen.

Bezüglich des Gesichtspunktes „Geschäftsanbahnung“ wurde vorerst bemerkt, dass die Informationsschrift, die die GBPWK vergeblich urgiert habe, verloren gegangen sein dürfte, da sie trotz erfolgter Recherche nicht mehr aufgefunden werden konnte. Sie sei aber auch infolge des engen geschäftlichen Kontakts zwischen der PP und der SFT nicht mehr benötigt worden, was ihr Nichtmehrvorliegen begründe. Auch Messeprospekte und ähnliches Reklamematerial würden üblicherweise keine 10 Jahre aufbewahrt.

Die SFT habe Interesse an einem eigenen Profilsystem sowie an einem Gebietsschutz für den Wiener Raum gehabt, um sich von der Konkurrenz abzuheben, sei aber wirtschaftlich weder in der Lage gewesen, diese Kosten aus dem Eigenkapital zu tragen noch durch Finanzierung über österreichische Kreditinstitute aufzubringen. Da auch Lieferantenkredite im Zeitraum 1979 bis 1983 nur in geringem Ausmaß möglich gewesen seien, eine Finanzierung über den damaligen Profilfabrikanten KÖ trotz monatelanger Gespräche nicht herbeigeführt werden konnte, sei als einzige Alternative ein Finanzierungsversuch im Ausland übrig geblieben, der letztlich zum Erfolg geführt habe.

Die PP habe die von der SFT gewünschten Profilwerkzeuge angekauft und sie dann der die Profile herstellenden Fa. ACC zur Verfügung gestellt. Es sei davon auszugehen, dass es sich hierbei um einen dem Leasinggeschäft vergleichbaren Vorgang gehandelt habe. Dabei habe der, der die mit den Werkzeugen hergestellten Profile verwende, größtes Interesse an der Qualität der erzeugten Produkte, weshalb es erforderlich sei Details zu besprechen und für die richtige Herstellung Sorge zu tragen. Herr E von der PP, der hauptsächlich als Financier in Erscheinung getreten sei, sei naturgemäß daran interessiert gewesen, dass mit den Werkzeugen qualitativ gute Profile erzeugt werden können, da nur über gute Verkaufszahlen das Finanzierungsgeschäft durch den Rückfluss von Geldmitteln gesichert werden konnte.

Dieser Sachverhalt entkräfte auch den Einwand der GBPWK, die PP sei erst nach erfolgter persönlicher Kontaktaufnahme durch Vertreter der SFT auf den Plan getreten, sei es doch bei

---

Leasinggeschäften durchaus üblich, dass erst der Wunsch nach der Sache und erst dann die Finanzierung erfolge. Beim Finanzierungsleasing bleibe auch die Leasingfirma Eigentümer der vom Leasingnehmer benötigten und genau definierten Sache.

Hinsichtlich des Finanzierungsaspekts wurde vorgebracht, dass der größte Teil der Branche Profile von der Fa. KÖ beziehe, weshalb für die SFT zur Unterscheidung von Mitkonkurrenten eigene, bessere Profile notwendig gewesen seien. Die schließlich hergestellten und der Konkurrenz überlegenen Profile ließen deutliche Umsatzzuwächse und damit höhere Gewinne erwarten. Da eine langfristige Finanzierung im Inland nicht zu erreichen war, musste, um den Weiterbestand des Unternehmens nicht zu gefährden, die Finanzierungsvariante über die Schweiz gewählt werden. Aus der Sicht der PP sollte für ein ausländisches Unternehmen ein Produkt finanziert werden, das auch in der Schweiz einsetzbar wäre, da dort der Altbestand an Häusern sehr groß sei und die Schweizer Fensterpreise deutlich über dem vergleichbaren österreichischen Niveau lägen. Der Minimierung des Risikos diene der Umstand, dass die Werkzeuge im Eigentum der PP verblieben. Durch die Förderung von Wohnungen in Wien seien Gewinn- und Umsatzsteigerungen erwartet worden, die auch den Zufluss von Rückzahlungen sicherstellen hätten können. Neben den Kosten für die in Auftrag gegebenen Profilwerkzeuge seien auch Kosten für die Gründung einer eigenen Gesellschaft, für Telefonate, für den Schriftverkehr, für Dienstreisen nach Österreich, für die Arbeitskraft des Herrn E, für ein eigenes Büro sowie für Steuern entstanden. Von kaufmännischer Seite sei Kapitalverzinsung, eine Risikoprämie und ein entsprechender Gewinn nach Abzug der Steuern gewünscht worden.

Der Bw. trat schließlich der Auffassung der GBPWK, wonach die dem Betrieb dienenden Anlagen (z.B. Maschinen, Werkzeuge) höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter Abzug der den Umständen angemessenen Abschreibungen zu aktivieren seien, mit dem Argument entgegen, das für die PP maßgebliche Obligationenrecht stelle lediglich Höchstbewertungsvorschriften auf, weshalb es im Rahmen dieser gesetzlich eingeräumten Bilanzierungsfreiheit liege, ein abnutzbares Anlagevermögen nicht zu bilanzieren.

Der Bw. widersprach auch der Auffassung der GBPWK, wonach das Know-how und die Vorgaben von der SFT stammten. Die Vorgaben, wie das Produkt aussehen sollte, seien eher mit einem „Profil-Styling“ vergleichbar und stammten von der SFT, die ja die Anforderungen zur Erlangung von Wohnbauförderungsmittel durch die Gemeinde Wien kannte, aber über ein die technische Fertigung betreffendes Know-how nicht verfügte. Die Zahlungen an Systementwicklungskosten in Höhe von 1,4 Mio S entsprächen eben der damals schwachen Stellung der SFT. Der Umstand, dass in den Zeiträumen von 1984 bis 1988 bzw. 1982 bis 1989 durch die PP Belastungen erfolgten und 1985 ein Darlehen seitens der XY gewährt wurde, zeige

---

einerseits das durch die neuen Profile verbesserte Ergebnis und die gegenüber den Banken erhöhte Kreditwürdigkeit. Eine andere Finanzierungsmöglichkeit sei – entgegen der Auffassung der GBPWK – nicht gegeben gewesen. Das Bankdarlehen habe zur Gänze dem Abbau der Verbindlichkeiten gegenüber der PP gedient, weil die PP nach Schweizer Bestimmungen den Lieferantenkredit nicht so lange gewähren durfte.

Der Bw. bemerkte zur erfolgten Verrechnung von Zinsen, dass für den mit 7 % anstatt 6 % verrechneten Zinssatz das gestiegene Zinsniveau verantwortlich gewesen sei.

Hinsichtlich der Frage der Besicherungen wurde in der Berufungsschrift darauf hingewiesen, dass sich der Umstand nicht präsentierter Wechsel und vager Besicherungen für aushaltende Forderungen und die schleppende Einhaltung der Zahlungsverpflichtungen aus der wechselseitigen Abhängigkeit der beiden Gesellschaften zueinander erkläre.

Gerichtliche Klagen hätten nur kurzfristig Erfolge für die PP bringen können, aber die Liquidität der SFT durch zusätzliche Kosten weiter verschlechtert. Die PP sei aber an einem ungestörten Geschäftsbetrieb interessiert gewesen, habe sie doch gleichzeitig Provisionen von der Fa. ACC erhalten, was Einnahmen und Liquidität trotz zeitweiliger durch die SFT verschuldeter Zahlungsstockungen gesichert habe.

Zum Ausmaß der seitens der SFT geleisteten Provisionen wurde bemerkt, es sei geschäftsüblich umsatzabhängige Lizenzgebühren, die hier Provisionen genannt würden, für den Gebrauch von Werkzeugen zu verrechnen. Zudem sei der Bezug dieser Profile, trotz der Werkzeugkostenanteile und Provisionen noch immer günstiger gewesen als der Bezug von Profilen der Fa. KÖ.

Die Verringerung der Einkaufspreise nach der erfolgten Abtretung der Geschäftsanteile des BW.... an die SCHR sei schließlich darauf zurückzuführen, dass die SFT und die SCHR verschiedene Profile verwendet hätten, in der Folge aber eine rationelle Fertigung nur durch ein Profilsystem erfolgen konnte. Die Fa. ACC als Extrudeur der Profile habe sich aber durch den Zusammenschluss von SCHR und SFT eine Verdoppelung des Umsatzes erwartet, wodurch niedrigere Selbstkostenpreise, und bedingt durch die größeren Liefereinheiten, niedrigere Transportkosten errechnet werden konnten.

Schließlich wies der Bw. hinsichtlich der Geschäftsbeziehungen zur PP nach Abtretung der Geschäftsanteile darauf hin, dass es den im Geschäftsleben herrschenden Usancen nicht widerspreche, wenn, wie im konkreten Fall, ein wesentlicher Geschäftspartner, der über die Profilwerkzeuge die starke Stellung der SFT am Wiener Platz ermöglicht hat, in einen Rahmenvertrag einbezogen wird (Rahmenvertrag vom 11. August 1989), dies umso mehr

deshalb, als der Bw. auch weiterhin als Gesellschafter (Minderheitsgesellschafter) der SFT fungiert habe.

Schließlich wurde beantragt Rev. Franz Weinkum, Hofrat Mag. Walter Felder, Oberrat Mag. Homa, Oberkommissär Dr. Wolfgang Bartalos, Oberkommissärin Claudia Metz und Rev. Josef Mitterhauser zum Beweis dafür einzuvernehmen, dass im Zuge der Betriebsprüfung beim Bw. die Ergebnisse der Betriebsprüfung bei der SFT, im Rahmen welcher verdeckte Gewinnausschüttungen an den Bw. festgestellt worden waren, ungeprüft übernommen worden seien.

Der Bw. er hob am 1. Juni 1992 gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 1982, 1983 und 1984 und die im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Einkommensteuerbescheide für 1982, 1983 und 1984 das Rechtsmittel der Berufung, wobei begründend jene Einwendungen vorgebracht wurden, die bereits Gegenstand der Berufung vom 10. Februar 1992 betreffend die Wiederaufnahme- und Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1985 bis 1987 waren.

Die Berufungsbehörde teilte der Bw. unter Bezugnahme auf deren Antrag, E als Entlastungszeugen anzuschreiben und um Stellungnahme zu ersuchen, mit Schreiben vom 8. Februar 2002 mit, dass ein diesbezügliches Tätigwerden der inländischen Abgabenbehörde deshalb nicht möglich sei, weil die Schweiz Zustellungen auf ihrem Hoheitsgebiet nur dann dulde, wenn es sich um die Aufforderung einen inländischen Zustellungsbevollmächtigten namhaft zu machen, handle. Zudem bestehe mit der Schweiz nur der "kleine Auskunftsverkehr", d.h. Auskünfte können nur dann eingeholt werden, wenn sie zur Durchführung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und der Schweiz erforderlich sind. Der ggsl. Berufungsfall sei aber allein nach inländischen Recht zu lösen. Für die Frage des Vorliegens eines verdeckten Gewinnausschüttung wäre aber bedeutsam, ob ein Zufluss an FE vorgelegen ist, was jedenfalls dann widerlegbar wäre, wenn Besteuerungsnachweise der PP hinsichtlich dieser in den Jahren 1982 bis 1987 erfolgten Zuflüsse vorlägen. Wiewohl ein entsprechendes Tätigwerden der inländischen Abgabenbehörden zur Erlangung derartiger Besteuerungsnachweise nicht erfolgen könne, bleibe es FE unbenommen, zur Untermauerung seines Berufungsvorbringens E in der ggsl. Angelegenheit zu kontaktieren und auf diese Weise die Vorlage von Steuererklärungen, Jahresabschlüssen und Steuerbescheiden der PP zu bewirken.

Der UFSW ersuchte den ehemaligen Mitarbeiter der KÖ, KH mit Schreiben vom 1. Dezember 2003 zu folgenden Fragen Stellung zu beziehen:

"Der Berufung der SFT ist zu entnehmen, dass diese Firma wirtschaftlich nicht in der Lage war die Kosten für ein eigenes Profilsystem sowie für einen Gebietsschutz für den Wiener Raum zu tragen. Dabei wurde insbesondere ausgeführt, dass auch trotz monatelanger Gespräche, diese müssten 1983 stattgefunden haben, mit dem damaligen Profilfabrikanten KÖ ein Profilsystem nicht finanziert werden konnte.

Geben Sie bitte an, ob derartige monatelange Gespräche mit dem Ziel, eine derartige Finanzierung zu erreichen, tatsächlich stattgefunden haben, wobei angegeben werden möge, aus welchen Gründen eine Finanzierung unter der Teilnahme der KÖ (Annahme: Rückzahlung aus künftigen Erträgen) nicht zu Stande kam. In diesem Zusammenhang möge auch auf die ungefähre Höhe eines derartigen Finanzierungsaufwandes ... eingegangen und angegeben werden, ob die Unmöglichkeit eine derartige Finanzierung zu erreichen, Grund für den Abbruch der Gespräche gewesen ist oder der Umstand, dass seitens der KÖ ein Gebietsschutz für den Wiener Raum nicht zugesagt werden konnte".

KH teilte der Berufungsbehörde mittels Fax vom 5. Jänner 2004 zu den vorstehenden Fragen Folgendes mit:

"Die Firma SFT ist damals – im Zeitraum 1982/1983 an die Fa KÖ herangetreten, mit dem Ersuchen, einige Hauptprofile z.B. einen Fensterrahmen und einen Fensterflügel exklusiv für den Wiener Raum zu erhalten. Diese Profile hätten kompatibel sein müssen zu dem bestehenden KÖ - Profilsystem zur Herstellung von Fenstern und Türen, welches die Fa. SFT bereits seit 1980 verarbeitet hat. Über die Bereitschaft, für die Kosten dieser Werkzeuge aufzukommen, zB in der Weise, dass über die laufenden Bezüge die Kosten abgetragen werden, wurde meines Wissens auch gesprochen. Die ungefähre Kostenhöhe für ein Hauptprofilwerkzeug lag damals bei ca. € 75.000 – 100.000 je nach Schwierigkeitsgrad. Der Grund für den Abbruch der Gespräche war jedoch einzig der Umstand, dass die Fa. KÖ aus marktpolitischen Gründen nicht bereits gewesen ist, der Fa. SFT bestimmte Profile exklusiv für den Wiener Raum zu liefern".

Der UFSW ersuchte FE mit Schreiben vom 5. Dezember 2003 nachstehende Fragen zu beantworten und die im Schreiben genannten Unterlagen vorzulegen:

"1.

In Ihren Berufungen ... geben Sie an, die SFT hätte Interesse an einem eigenen Profilsystem sowie an einem Gebietsschutz für den Wiener Raum gehabt; diese Verhandlungen seien aber an den Finanzierungskosten gescheitert. Geben Sie bitte an mit wem derartige Verhandlungen geführt wurden (Name, genaue Anschrift), wobei Nachweise über derartige Gespräche (Niederschriften, Aktennotizen, Besprechungsprotokolle ...) vorgelegt werden

mögen. Weiters wird ersucht betragmäßig zu konkretisieren, von welchem Finanzierungsvolumen, das schlussendlich im Inland nicht finanzierbar war, bei den Verhandlungen ausgegangen wurde.

In diesem Zusammenhang wird auf die Aussage des seinerzeitigen Prokursten der KÖ KH (Niederschrift 30.10.1990) hingewiesen, der u.a. Folgendes ausführte:

„...Dieses Altbausystem wurde von der Firma KÖ verwirklicht, ca. Ende 1982 wurden die durch KÖ, BRD gebauten Werkzeuge angeschafft und ca. im Laufe des Jahres 1983 wurden die Profile dem Markt zur Verfügung gestellt. Für dieses Altbausystem wurde nur ein neues Werkzeug für den Flügel benötigt mit Kosten von rund S 300.000 – S 350.000, die übrigen benötigten Werkzeuge wurden mit geringeren Kosten adaptiert. Das neue Profil wurde im Preisgefüge der übrigen Profile verkauft und brachte keine Teuerungen. Der Anteil der Werkzeugkosten in der Kalkulation beträgt rd. 2-5% des Verkaufspreises...“.

Es wird ersucht mitzuteilen, weshalb bei diesen durchaus bestreitbaren Kosten nicht dieses Altbausystem gewählt wurde sondern die Finanzierung im Wege einer Schweizer Gesellschaft. In diesem Zusammenhang möge angegeben werden, wie hoch im Rahmen der schlussendlich gewählten Finanzierung der Anteil der Werkzeugkosten am Verkaufspreis gewesen ist, wobei anzugeben wäre, wie sich der jeweilige Prozentsatz ermittelt.

## 2.

Zum Finanzierungsaspekt wurde in den Berufungen angegeben (Seiten 15 und 17), dass durch die Verbesserung der Profile, die der Konkurrenz überlegen gewesen seien, mit deutlichen Umsatzzuwächsen und höheren Gewinnen gerechnet werden konnte. Es wird ersucht darzustellen, welche jährlichen Umsatzzuwächse konkret erwartet wurden und in welchem Ausmaß höhere Gewinne, bezogen auf die jeweiligen Jahre (also z. B.: 1983, 1984, 1985) erwartet werden konnte. Diese Angaben mögen durch Vorlage kalkulatorischer Unterlagen bzw. Prognosen untermauert werden, wobei insbesondere anzugeben wäre, in welchem Ausmaß bei den Gewinnprognosen die Werkzeugkosten (weiterverrechnete Werkzeuganteile) Berücksichtigung gefunden haben.

Sie führen in den Berufungen (Seiten 16 und 18) aus, dass das bankinterne Rating offenbar so schwach gewesen sei, dass eine Kreditgewährung für die Herstellung von Profilwerkzeugen, selbst zu einem höheren Zinssatz, abgelehnt wurde. Diese Angaben wird ersucht durch Vorlage entsprechender Unterlagen zu untermauern (Schriftverkehr mit Banken, Niederschriften, Aktenvermerke, Gesprächsprotokolle ...) und auch Namen und Anschrift jener Personen anzugeben, mit denen die diesbezüglichen Gespräche geführt wurden. Die Ablehnung der Kreditgewährung, sollte sie schriftlich erfolgt sein, wäre vorzulegen. Bezüglich

einer allfälligen Befragung jener noch bekannt zu gebenden Personen, die diese Gespräche auf Seiten der Banken geführt haben, mögen diese von ihrer beruflichen Geheimhaltungspflicht entbunden werden. Dieser Umstand sollte dann der ho. Berufungsbehörde unter Vorlage der entsprechenden Einverständniserklärung zur Kenntnis gebracht werden.

Sie führen in der Berufung auch weiters an, die seitens der Betriebsprüfung behauptete andere Finanzierbarkeit sei trotz großer Anstrengungen nicht möglich gewesen. Diesbezüglich wird um Klarstellung dahingehend ersucht, welche „Finanzierbarkeit“ hierbei gemeint war und welcher Art die Anstrengungen gewesen sind, die schließlich kein Ergebnis brachten. In diesem Zusammenhang wird ersucht die jeweiligen Gesprächspartner mit Namen und Anschrift zu nennen und Unterlagen vorzulegen, aus denen der Inhalt dieser Gespräche nachvollzogen werden kann (Niederschriften, Aktenvermerke, Gesprächsprotokolle uä.). Soweit eine Befragung der genannten Gesprächspartner wegen beruflicher Geheimhaltungspflichten nicht möglich sein sollte, wird ersucht die jeweiligen Personen von diesen Verpflichtungen ausdrücklich und schriftlich zu entbinden. Um diesbezügliche Mitteilung und Übermittlung der entsprechenden Einverständniserklärung wird diesfalls ersucht.

### 3.

Bezüglich der Verrechnung der Zinsen (vgl. NS-SB, Pkt. 17 e, B 3) fällt auf, dass trotz der Auftragsbestätigung vom 25.11.1982, wonach „eventuelle Verzugszinsen zum jeweiligen Jahresende abgerechnet werden“, Zinsverrechnungen aber erst ab 1984 erfolgt sind. Um Angabe der Gründe, weshalb es in der Zeit vor 1984 nicht zur Verrechnung von Zinsen gekommen ist, wird ersucht.

Zudem gibt es hinsichtlich der tatsächlich verrechneten Zinsen (1984: 7 %; 1985: 7 %; 1986-1989: 8,5 %) nur in einem Fall eine Vereinbarung, wobei noch hinzukommt, dass bei der Zinsenberechnung in zwei Fällen geleistete Zahlungen nicht berücksichtigt wurden. In diesem Zusammenhang vermutet die Betriebsprüfung, dass eine Kontrolle der in Rechnung gestellten Zinsen (basierend auf den Zinsabrechnungen der FE) bzw. eine Abstimmung der Salden durch die SFT nicht ernsthaft vorgenommen worden sei. Es wird ersucht hiezu Stellung zu beziehen und dabei insbesondere auf jene Feststellungen der Betriebsprüfung einzugehen, die im Pkt. 17 e, B 3 lit. a bis c der NS-SB festgehalten wurden.

### 4.

Sie führen in der Berufung weiters aus, dass die Einkaufspreise trotz eigener Werkzeugkostenanteile und der bezahlten Provisionen weit günstiger gewesen seien, als die vorher von Kö bezogenen Profile. Um nähere Begründung dieser Auffassung sowie um Vorlage von Daten, die diese Meinung nachvollziehbar machen, wird ersucht. Diese Auffassung stützende

Feststellungen der „BP 1984“ sind gleichermaßen nicht aktenkundig wie Ihr Antrag vom 26. September 1990. Um Vorlage entsprechender Unterlagen, sollten solche bei Ihnen aufliegen, wird ersucht. Gleichermaßen möge die Behauptung (Seite 23 unten/Seite 24 oben bzw. Seite 25), auch ein Konkurrenzvergleich ergebe günstigere Profileinstandspreise als jene von Konkurrenzunternehmen, näher begründet werden, wobei entsprechendes Zahlenmaterial, auf das sich diese Behauptung stützte, vorgelegt werden möge".

FE bezog zu diesen Anfragen mit Schreiben vom 15. September 2004 Stellung, wobei er zu dem von KH genannten "Werkzeugpreis – Anteil" von ca. 350.000 ATS bemerkte, dass sich dieser Preis auf ein sehr schmales Flügelwerkzeug bezogen habe, für den Bau der gewünschten Fenster aber mehrere andere Profile (Werkzeuge) benötigt worden seien. Der genannte Werkzeugkostenanteil habe Teilkosten dargestellt, sei aber kein Verkaufspreis gewesen. SFT habe dieses Werkzeug von KÖ nicht kaufen können, es sei auch nie zum Kauf offeriert worden und wäre auch nie in den Besitz der SFT übergegangen.

Jedenfalls sei KÖ nicht bereit gewesen für SFT eigene Werkzeuge zu fertigen. Zudem habe das von KH angesprochene Profil AlIIS eine derart schlechte Statik gehabt, dass damit nur sehr schmale Fenster gebaut werden hätten können und diese nicht mit einem handelsüblichen Beschlag. Zudem habe KÖ seine Liefermöglichkeit auf weiße Fenster eingeschränkt. Mittelbraune Fensterprofile für mittelbraune Fenster, wie sie in alten Wiener Häusern vorkommen, sei KÖ nicht bereit gewesen zu liefern. Später habe ACC mittelbraune Fensterprofile, Verkleidungen und Sprossen für SFT produziert.

Die durch SFT oder ACC eingeholten Offerte für Werkzeuge der Fa. D betreffend ein Fensterflügelwerkzeug, einen Aufsteckflügel, einen Fensterrahmen und ein Kämpferprofil hätten sich auf insgesamt 3,161.028 S belaufen, wobei eine Bankgarantie über den vollen Betrag erwartet worden sei.

Bezüglich der Notwendigkeit der Einführung und Zweckmäßigkeit eigener Profilsysteme wurde in der besagten Anfragenbeantwortung eingehend auf die technischen Gründe und Vorgaben der MA 19 und MA 7 eingegangen, wobei der Antrag gestellt wurde zu diesem Beweisthema ein Sachverständigengutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen aus dem Fach Herstellung und Montage von Kunststofffenstern einzuholen.

Der Anfragenbeantwortung sind zudem die aus der Sicht des Bw. maßgeblichen verkaufspsychologischen und markttechnischen Gründe und Darlegungen über die Machbarkeit und Erwartung des Firmenerfolges zu entnehmen. Dabei wurde u.a. ausgeführt, dass KÖ nicht bereit gewesen sei, mehrere Profilwerkzeuge bzw. Profile, wie diese von den für die "Altbau-

sanierung" zuständigen Wiener Magistratsabteilungen gefordert worden seien, zu entwickeln und kurzfristig auf den Wiener Markt zu bringen. Da die SFT ausschließlich am Wiener Markt tätig gewesen sei, sei die Verfügbarkeit über ein komplettes Altbau – Profilsystem eine Frage des Überlebens am Wiener Markt gewesen. Die von KH für ein Flügelprofil genannten Preise seien keine Verkaufspreise gewesen. Dabei habe es sich um von der KÖ – hauseigenen Werkzeugproduktion Kalkulationsgrößen gehandelt, wobei an einen Verkauf nicht gedacht war. Ein Kauf sei nicht möglich gewesen, eine Exklusivität auch nicht. KÖ habe ausschließlich Werkzeuge für die eigene Produktion hergestellt, der genannte Preis sei daher auch nicht der Preis an einen Dritten gewesen. KÖ sei auch nie bereit gewesen, der SFT Exklusivität einzuräumen.

SFT sei während der gesamten Zusammenarbeit mit KÖ ständig mit vielen "KÖ – Partnern" im Preiswettbewerb gestanden, da diese auf Grund geringer eigener Werbe- und Vertriebskosten die SFT mit Rabatten leicht unterbieten hätten können. Die SFT habe daher das Ziel verfolgt ein besseres Produkt als die Konkurrenz (etwa 50 KÖ - Kunden) auf den Markt zu bringen, um sich hier von der Konkurrenz zu unterscheiden, wobei sich die Investitionen durch die etwas angehobene Preise amortisieren sollten.

Ein Preisvergleich zwischen den früher bezogenen KÖ – Profilen und den späteren SFT – Profilen habe gezeigt, dass der nunmehrige Einkaufsvorteil der SFT im Durchschnitt je nach Berechnungslage 52,08 % und 56,72 % betragen habe. Dem Schreiben war eine als "Preisvergleich KÖ: ST – Kunststoffprofile 1983" bezeichnete Aufstellung, Vergleichspreise beinhaltend, beigegeben.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung führte FE u.a. aus, er habe bereits in den 60er Jahren einen Handel mit Autoersatzteilen und Baubedarf begonnen, auf Grund der in den 70iger Jahren einsetzenden wirtschaftlichen Krise in dieser Branche sei er aber in Schwierigkeiten geraten und habe 1974 den Ausgleich anmelden müssen. Dieser sei 1976 erfüllt worden. Nachteilig sei es gewesen, dass dieser Ausgleich in sämtlichen Bonitätsauskünften aufschien und ihm bei Kreditverhandlungen mit Banken naturgemäß geschadet habe.

1976 habe er die Branche gewechselt und sich auf den Vertrieb von Aluminium- und Holzfenster verlegt. Gegen Ende der 70iger Jahre sei es auch hier zu Schwierigkeiten gekommen, insbesondere deshalb, weil nunmehr Kunststoff als neues Werkmaterial in den Vordergrund getreten sei. Führend sei damals die Fa. KÖ in Deutschland gewesen, die den Markt beherrscht habe. Anfang der 80iger Jahre habe sich ein neues Betätigungsfeld geöffnet, und zwar im Bereich der Althaus- bzw. Altbausanierung. Die Gemeinde Wien habe damals äußerst günstige Förderungen zur Verfügung gestellt, wobei Kredite dergestalt gestützt

worden seien, dass die mit Krediten finanzierten Altbausanierungen nur zu 60 % innerhalb von 10 Jahren zurückgezahlt werden mussten.

Er habe erkannt, dass hierin Zukunftsperspektiven gelegen seien, wobei allerdings die MA 19 und 25 in Aussicht gestellt hätten, weitere Forderungen an bestimmte Auflagen, nämlich an die spezielle Gestaltung der Profile zu knüpfen. KÖ sei allerdings nicht imstande gewesen die entsprechenden Profile herzustellen, weshalb nach einem anderen Anbieter gesucht werden musste. Er sei dabei auf die Fa. PP in der Schweiz gestoßen, die ebenfalls auf Altbausanierung spezialisiert gewesen sei, deren Profile aber nicht in Österreich einsetzbar gewesen seien.

FE führte weiters aus, die gewählte Finanzierungsform erscheine nachträglich betrachtet ungünstig, doch müsse beachtet werden, dass er keine Möglichkeit gehabt habe von den Banken entsprechende Kredite zu erhalten. Es seien nämlich nicht nur die Werkzeuge zu finanzieren sondern auch damit im Zusammenhang stehende Kosten zu bestreiten gewesen, wie z.B. für EDV-Anlagen, für die Vergrößerung der Fensterproduktion, für den Vertrieb, den Fuhrpark und für Marketingkosten.

FE legte sodann dem Senat Prospektmaterial vor, aus dem sich nach seiner Auffassung einerseits ergebe, dass die angebotenen Profile keineswegs vergleichbar mit den von KÖ entwickelten Produkten gewesen seien und andererseits die Expansion der SFT mit einer großen Anzahl von Filialen und einer Erweiterung des Fuhrparks hervorgehe.

Die Tatsache, dass die Geschäftsabwicklung über die PP günstig gewesen sei, ergebe sich aus folgenden Umständen:

1. Die Lebensdauer eines Werkzeuges zur Profilherstellung betrage 5 Jahre. Nach Ablauf dieser Zeit hätte die Profilplast die Werkzeuge neuerlich zur Verfügung stellen müssen.
2. Die Fa. PP habe das volle Risiko für das Funktionieren des Systems getragen. Wenn also beispielsweise die MA 19 der Meinung gewesen wäre, dass die Bedingungen nicht erfüllt sind, wäre dies auf Kosten der PP gegangen.
3. Die Fa. PP habe überdies die Kosten für Werkzeugabstimmung- und einfahren aus eigenem getragen; dies Kosten hätten etwa bei einem Profilpreis von 4 sfr/kg 80.000 sfr betragen.
4. Ferner habe die Profilplast auch das Risiko getragen, dass beispielsweise das Geschäft mit Altbausanierungen einbricht.

FE gab sodann über Befragen des Amtsbeauftragten an, die Fa. PP selbst habe über kein technisches Know-how in der Fensterproduktion verfügt. Die Vorgänge seien so abgelaufen,

dass dem österreichischen Werkzeughersteller und der PP bekannt gegeben worden sei, welche Art von Profilen für die Fenster benötigt werde. Zudem stehe fest, dass die PP existent gewesen sei und sich vor allem mit der Hausverwaltung beschäftigt habe.

Der steuerliche Vertreter Dr. Schilling legte in der Folge eine Bestätigung des Verwaltungsrats und Alleinaktionärs der PP E vom 20. September 2004 vor, aus dem sich ergebe, dass alle aus Österreich eingegangenen Zahlungen ordnungsgemäß in den Büchern der Profilplast verbucht und in der Schweiz versteuert worden seien. Dieser Bestätigung sei auch ein Schreiben des MUE vom 21. September 2004 beigegeben, in dem der Inhalt dieser Bestätigung bekräftigt werde.

FE stellte sodann über Befragen des Amtsbeauftragten fest, dass der nicht mehr existente Prospekt der Fa. PP Informationen betreffend das einfache Wechseln von Fenstern und deren Montage beinhaltet habe. Zielgruppe seien Hauseigentümer sowie Wohnungseigentümer und Mieter gewesen.

FE gab schließlich über Befragen des Senatsmitglieds Dr. Zacherl betreffend die Möglichkeit einer Kreditbesicherung durch Privatliegenschaften an, dass diese Werte nicht exorbitant hoch und auch mit Krediten belastet gewesen seien. Zudem stelle jemand nicht gerne einer Bank Vermögenswerte sicherungshalber zur Verfügung. Zudem sei ohnehin ein Blanko-wechsel zu unterschreiben gewesen.

#### **Der Senat hat erwogen:**

#### **Behauptete Begründungsmängel der angefochtenen Bescheide**

Gem. § 93 Abs. 3 lit a BAO hat ein Bescheid u.a. auch eine Begründung zu enthalten, wenn er von Amts wegen erlassen wird.

Der Bw. bemängelt vorerst, die Begründung der angefochtenen Bescheide beschränke sich stereotyp auf den Hinweis, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt sei. Die Wiederaufnahme der Verfahren basiere auf den Ergebnissen einer beim Einschreiter erfolgten Betriebsprüfung, die wiederum die Ergebnisse einer durch die GBPWK durchgeföhrten Betriebsprüfung bei der SFT ungeprüft übernehme. Damit entziehe sich aber die Begründung der angefochtenen Bescheide einer logisch nachvollziehbaren Überprüfung, weshalb diese Bescheide wegen Unüberprüfbarkeit mangels Begründung nichtig seien und aufgehoben werden müssten.

Dem ist zu entgegnen, dass es nicht unzulässig und damit auch nicht rechtswidrig ist, wenn in der Begründung eines Bescheides auf jene eines anderen Bescheides verwiesen wird (vgl. VwGH vom 14. September 1992, 91/15/44). Gleichermaßen ist auch ein Verweis auf einen Betriebsprüfungsbericht und auf Äußerungen der Prüfungsorgane im Verwaltungsverfahren zulässig, wenn dieser Bericht den Anforderungen an die Begründung eines Bescheides vollinhaltlich genügt (vgl. VwGH vom 28.5.1997, 94/13/0200; 27.5.1998, 95/13/0282, 0283).

Im vorliegenden Fall wird nun in den maßgeblichen Bescheidbegründungen auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den jeweiligen Prüfungsbericht (1985 bis 1987) verwiesen, wodurch die darin festgehaltenen Sachverhaltsfeststellungen und rechtlichen Erwägungen (vgl. etwa NS-SB betreffend die bei der SFT durchgeführte Buch- und Betriebsprüfung) Inhalt der angefochtenen Bescheide wurden, weshalb die Behauptung in der Berufungsschrift, diese Bescheide seien begründungslos, nicht zutrifft. Gleichermaßen ist auch die Begründung der die Jahre 1982 bis 1984 betreffenden Bescheide, die auf Feststellungen über verdeckte Gewinnausschüttungen der SFT verweist, als Verweis auf die oben genannte Betriebsprüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht zu werten, weshalb die diesbezügliche Verfahrensrüge des Bw. der hinlänglichen Begründung entbehrt.

Zudem werden diesbezügliche allenfalls gegebene Begründungsmängel der besagten Bescheide durch die hier vorliegende Berufungsentscheidung beseitigt, da durch eine fehlerfrei begründete Sachentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz der Begründungsmangel der Abgabenbehörde erster Instanz beseitigt wird. Dies deshalb, weil, wie aus § 289 Abs. 2 BAO zu folgern ist, die Rechtsmittelentscheidung an die Stelle des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz tritt (vgl. auch: VwGH vom 2.10.1953, 826/51 und 27.4.1955, 2651/53).

Nichtigkeit der angefochtenen Bescheide, wie der Bw. vermeint, wäre aber selbst dann nicht gegeben, wenn, was hier nicht der Fall ist, begründungslose Bescheide vorlägen, da allein der Spruch entscheidend für die rechtliche Existenz des Bescheides ist. Das Fehlen einer Begründung bedeutet wohl eine dem Bescheid anzulastende Verletzung von Verfahrensvorschriften, doch nicht dessen Unwirksamkeit im Sinne eines "Nichtbescheides" (vgl. Stoll, BAO Kommentar, § 93, Seite 972).

### **Behaupteter Mangel der nicht erfolgten Einleitung eines Finanzstrafverfahrens**

Der Bw. vertritt in der Berufungsschrift weiters die Auffassung, dass die Erweiterung des Prüfungsauftrages gem. § 99 Abs. 2 FinStrG ohne Einleitung eines Finanzstrafverfahrens

rechtswidrig sei, was auch die Rechtswidrigkeit ihrer Ergebnisse bedinge, weshalb diese im ggsl. Abgabenverfahren nicht verwertet werden dürfen.

Gem. § 99 Abs. 2 FinStrG ist die Finanzstrafbehörde auch befugt, zur Klärung des Sachverhaltes Nachschauen und Prüfungen im Sinne der Abgaben- oder Monopolvorschriften vornehmen zu lassen. Die einschränkenden Bestimmungen des § 148 Abs. 3 und 5 BAO gelten für solche Prüfungen nicht.

Gem. § 148 Abs. 1 BAO haben sich die von der Abgabenbehörde mit der Vornahme von Buch- und Betriebsprüfungen beauftragten Organe zu Beginn der Amtshandlung unaufgefordert über ihre Person auszuweisen und den Auftrag der Abgabenbehörde auf Vornahme der Prüfung (Prüfungsauftrag) vorzuweisen.

§ 148 Abs. 3 BAO bestimmt, dass für einen Zeitraum, für den eine Buch- und Betriebsprüfung bereits vorgenommen worden ist, ein neuerlicher Prüfungsauftrag ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen nur erteilt werden darf

- a) zur Prüfung von Abgabenarten, die in einem früheren Prüfungsauftrag nicht enthalten waren;
- b) zur Prüfung, ob die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303) gegeben sind;
- c) im Rechtsmittelverfahren durch die Rechtsmittelbehörde, jedoch nur zur Prüfung der Begründung des Rechtsmittels (§ 250 Abs. 1 lit. d) oder neuer Tatsachen oder Beweise.

Der Rechtsauffassung des Bw. ist vorerst entgegenzuhalten, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes einer Prüfung nach § 99 Abs. 2 FinStrG die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens nicht vorangehen muss (vgl. Leitner, Finanzstrafrecht, S 377; VwGH vom 20. 4.1995, 92/16/0104). Dies deswegen, weil die Finanzstrafbehörde zur Durchführung von Vorerhebungen (Prüfung nach § 99 Abs. 2 FinStrG) schon berechtigt ist, wenn sie vom Verdacht einer strafbaren Handlung Kenntnis erhält, zur Einleitung eines Finanzstrafverfahrens aber erst, wenn auf Grund bestimmter Tatsachen ein begründeter Tatverdacht gegen eine Person vorliegt. Weiters weil der VwGH die Rechtsmeinung vertritt, dass schon mit der Durchführung von Vorerhebungen ein Finanzstrafverfahren anhängig ist (vgl. VwGH vom 17.2.1983, 81/16/0187).

Klarstellend wird auch festgehalten, dass lediglich eine ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen durchgeföhrte Wiederholungsprüfung an die im § 148 Abs. 3 BAO vorgesehenen Voraussetzungen geknüpft ist. Eine Ausdehnung der Prüfung auf andere Zeiträume bedarf jedoch weder der Zustimmung des Abgabepflichtigen noch der Einleitung eines Finanzstraf-

verfahrens, verlangt doch § 148 Abs. 1 BAO lediglich, dass dem Abgabepflichtigen ein Prüfungsauftrag (für eine erstmalige Prüfung) vorgewiesen wird. Gleiches gilt aber entsprechend für die Ausdehnung einer solchen Prüfung, weshalb eine Zustimmung des Abgabepflichtigen hiezu nicht erforderlich ist (vgl. VwGH vom 20.4.2004, 2003/13/0165).

Im Übrigen ist auch darauf zu verweisen, dass eine nach § 99 Abs. 2 FinStrG durchgeführte Prüfung in dieser Norm nur ihren Veranlassungsgrund, nicht aber ihre verfahrensrechtliche Grundlage hat. Diese findet sich unverändert in den Bestimmungen der BAO und in den einschlägigen Abgabenvorschriften, woran auch der Umstand nichts ändert, dass die gesondert vorzunehmende finanzstrafrechtliche Beurteilung ermittelter Sachverhalte den Beschränkungen des § 98 Abs. 3 und 4 leg. cit. unterliegt (VwGH vom 26.5.1993, 90/13/0155). Prüfungen der Art des Abs. 2 sind Buch- bzw. Betriebsprüfungen iSd § 148 BAO mit der Einschränkung, dass die Abs. 3 und 5 dieser Rechtsvorschrift für diese Prüfungen nicht gelten. Die den Abgabenbehörden gem. §§ 114 f BAO zukommenden Obliegenheiten zur Erforschung der für die Abgabenbemessung wesentlichen Umstände fallen auch nicht dadurch weg, dass gegen den Abgabepflichtigen ein Finanzstrafverfahren anhängig ist (vgl. auch: Dorazil-Harbich, Finanzstrafgesetz, 2. Band, § 99, Seite 332/6).

Der Berufungsbehauptung, die "Ausdehnung der Betriebsprüfung gem. § 99 Abs. 2 FinStrG" sei ohne Einleitung eines Finanzstrafverfahrens rechtswidrig, entbehrt somit der hinlänglichen rechtlichen Begründung.

### **Zur Verweigerung der Akteneinsicht in die Anzeige des K. DI**

Der Bw. behauptet weiters, der Bescheid vom 10. Oktober 1990, mit dem Akteneinsicht hinsichtlich der Anzeige des K. DI verweigert wurde, verletze Verfahrensgrundsätze, bei deren Beachtung die Behörde zu einem anders lautenden Bescheid hätte kommen können.

Gem. § 90 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde den Parteien die Einsicht und Abschriftnahme der Akten oder Aktenteile zu gestatten, deren Kenntnis zur Geltendmachung oder Verteidigung ihrer abgabenrechtlichen Interessen oder zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten erforderlich ist.

Gem. § 90 Abs. 2 BAO sind Beratungsprotokolle, Amtsvorträge, Erledigungsentwürfe und sonstige Schriftstücke (Mitteilungen anderer Behörden, Meldungen, Berichte und dergleichen), deren Einsichtnahme eine Schädigung berechtigter Interessen dritter Personen herbeiführen würde, von der Akteneinsicht ausgenommen.

In der Begründung des Abweisungsbescheides führt das Finanzamt aus, der Antrag auf Akteneinsicht sei u.a. deshalb abgewiesen worden, weil die Betriebsprüfung aus der Anzeige

des K. DI keine Konsequenzen gezogen habe und die Kenntnis der Anzeige der Durchsetzung finanzstrafrechtlicher oder abgabenrechtlicher Interessen nicht dienen könne. Dieser Bescheidbegründung ist nach Maßgabe des hier vorliegenden Sachverhaltes schon deshalb beizupflichten, weil die ggstl. Berufungen verdeckte Gewinnausschüttungen der SFTV und der SFT an FE betreffen, die neben den als überhöht beurteilten Bezügen der IE Zahlungen der genannten Gesellschaften im Wege der PP betreffen, Sachverhalte also, die in keinerlei Zusammenhang mit der Anzeige des K. DI stehen. Demnach war die Kenntnis dieser Anzeige zur Geltendmachung der abgabenrechtlichen Interessen des Bw. in den ggstl. Berufungsverfahren nicht erforderlich, weshalb eine Verpflichtung der Abgabenbehörde auf Gewährung der Akteneinsicht nicht bestand.

Damit ist auch der Einwand, bei Kenntnis dieser Anzeigen hätten die darin enthaltenen Vorwürfe "leichter stichhaltig" entkräftet werden können, unbeachtlich, da die angefochtenen Bescheide die in der Anzeige des K. DI enthaltenen Angaben unberücksichtigt gelassen haben und demnach eine Entkräftung solcher "Vorwürfe" am Gegenstand der Berufungsverfahren vorbeigegangen wäre. Somit wären auch bei Kenntnis dieser Anzeige im Spruch anders lautende Bescheide nicht möglich gewesen, weshalb die behauptete Verletzung von Verfahrensvorschriften nicht vorliegt.

Ob aber die genannte Anzeige Anlass dafür gewesen ist, dass eine Betriebsprüfung anberaumt wurde, ist aus den Verwaltungsakten nicht ersichtlich und für das vorliegende Berufungsverfahren auch unbeachtlich, da hier allein zu beurteilen ist, ob die angefochtenen Bescheide rechtskonform erlassen wurden, also die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO vorliegen und die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen in Übereinstimmung mit den zu beachtenden gesetzlichen Normen erfolgt ist.

### **Abgaben- bzw. Dienststellenqualität der Großbetriebsprüfung Wien Körperschaften**

Bezüglich des Einwandes des Bw., die keine Abgabenbehörde darstellende Großbetriebsprüfung Wien Körperschaften sei als selbstständige Behörde eingeschritten, weshalb das gesamte Betriebsprüfungsverfahren nichtig sei und nicht Gegenstand von Abgabenbescheiden sein könne, wird Folgendes festgehalten:

Gem. § 49 Abs. 1 BAO sind Abgabenbehörden die mit der Erhebung der im § 1 bezeichneten öffentlichen Abgaben und Beiträge betrauten Behörden der Abgabenverwaltung des Bundes (§ 52).

Gem. § 52 BAO sind unbeschadet anderer gesetzlicher Anordnungen für die sachliche Zuständigkeit und für den Amtsbereich der Abgabenbehörden des Bundes die Vorschriften des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes maßgeblich.

Dem Bw. ist vorerst zuzustimmen, dass der Großbetriebsprüfung Wien Körperschaften der Status einer Abgabenbehörde nicht zukommt.

Im Zuge der Neuorganisation (ab 1.9.1990) wurden die seinerzeitigen Großbetriebsprüfungsabteilungen aus den "Sitzfinanzämtern" ausgegliedert. Sie sind nunmehr (organisations-technisch) selbstständige Dienststellen, nicht auch selbstständige Behörden im abgabenverfahrensrechtlichen Sinn (vgl. Stoll, BAO Kommentar, § 147, Seite 1627) und dürfen bei der Abgabenerhebung stets nur namens des jeweils zuständigen Finanzamtes tätig werden. Die Großbetriebsprüfung ist "bloßer Hilfsapparat" (VfGH 12.10.1993, V 63/93).

Dem wurde aber im vorliegenden Fall entsprochen, ist doch die Großbetriebsprüfung Wien regelmäßig nur namens des Finanzamtes für Körperschaften aufgetreten, wobei insbesondere darauf hinzuweisen ist, dass nur die Bescheide der Rechtskraft fähig sind und es keinem Zweifel unterliegen kann, dass jene Bescheide, die die Feststellungen der Großbetriebsprüfung Wien Körperschaften berücksichtigen, vom zuständigen Finanzamt erlassen wurden und demnach vom Tätigwerden einer unzuständigen Behörde nicht gesprochen werden kann.

Zudem ist das österreichische Abgabenverfahren vom Grundsatz der Unbeschränktheit der Beweismittel getragen, kommt doch gem. § 166 als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach der Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Die Berufungsbehauptung, das gesamte Betriebsprüfungsverfahren sei nichtig und könne nicht Grundlage von Abgabenbescheiden sein, negiert somit die eindeutige Gesetzeslage und entfaltet daher für das vorliegende Berufungsverfahren keine Relevanz.

### **Verdeckte Gewinnausschüttungen hinsichtlich der behaupteten Geschäftsbeziehungen zur PP**

Gem. § 8 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) 1966 bestimmt sich das, was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und dieses Bundesgesetzes. Hierbei sind auch verdeckte Gewinnausschüttungen zu berücksichtigen.

Zur Frage des Vorliegens verdeckter Gewinnausschüttungen ist vorerst Folgendes auszuführen:

## Geschäftsanbahnung

FE hat zu der unter dem Berufungspunkt "1.Geschäftsanbahnung" genannten Informationsschrift im Zuge der Aussage vom 23. März 1990 dargelegt, dass die Geschäftsbeziehung der SFT und der PP durch Zusendung eines Prospekts der PP eröffnet wurde. Darin seien Anregungen zur Herstellung von Fenstern im Altbaubereich (Montage auf altem Fensterstock) enthalten gewesen.

Der Einwand des Bw., das Nichtauffinden dieser Informationsschrift sei nicht außergewöhnlich, da auch Messeprojekte und ähnliches Reklamematerial üblicherweise keine 10 Jahre aufbewahrt würden, ist aber schon deshalb nicht zu teilen, weil diese Informationsschrift den Kontakt der beiden Gesellschaften zueinander eröffnet hat und Anregungen technischer Art enthalten haben soll, deren Aufbewahrung naturgemäß im Interesse der SFT gewesen sein musste.

Bemerkt wird, dass die PP, zumindest was die formale Gestaltung betraf, als Geldgeberin in Erscheinung trat, während im Verfahren Hinweise darauf, dass auch ein Tätigwerden bzw. eine einschlägige Kompetenz im Bereich der Erzeugung von Kunststofffenstern vorlag, nicht erkennbar waren. Die Existenz eines solchen Prospekts hätte jedenfalls als Indiz dafür gelten können, dass ein eigenständiges Tätigwerden der PP hinsichtlich der hier zu prüfenden Geschäftsbeziehungen vorgelegen ist.

Dafür spricht im Übrigen nicht einmal die im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung geäußerte Aussage des FE, worin dieser zum nicht mehr existenten Prospekt der PP bemerkte, dieser habe Informationen hinsichtlich des einfachen Wechsels von Fenstern und deren Montage betroffen. Die PP selbst habe kein technisches Know-how in der Fensterproduktion besessen.

Zu Frage der Geschäftsbeziehungen- und Abläufe werden folgende Aussagen von an den Geschäftsabwicklungen beteiligten Personen als Beweismittel herangezogen:

JO, Gebietsverkaufsleiter bei der Fa. AC, Aussage vom 22. Mai 1990:

"Geschäftsbeziehungen zur Fa. SFT haben nie bestanden. Es sind jedoch im Zusammenhang mit einem Auftrag mit der Fa. PP Vertreter der Fa. ST aufgetreten. ... Die Anbahnung dieses Auftrages erfolgte durch Hrn. FE (mit seinem Sohn) von der Fa. SFT durch persönliche Vorsprache in den Büroräumen der Fa. AC....".

IB, Geschäftsführerin der Z, Aussage vom 15. Mai 1990:

"... Die Geschäftsbeziehungen zur Fa. PP wurden von Hrn. E persönlich entriert..... Bei weiteren Gesprächen (bezüglich Umsatzgarantie) war auch Hr. FE anwesend. Die Profil-

zeichnungen wurden von der Fa. Z GmbH gemacht, unter Anleitung der PP. Die Abzeichnung erfolgte durch die ST .....".

KR, Prokurist der Fa. BA, Aussage vom 21. Mai 1990:

"... Wer die Geschäftsbeziehungen entrierte, kann Herr K. nicht mehr konkret sagen; fest steht, dass sowohl von der Fa. ST als auch von der Fa. PP Vertreter des Öfteren in M anwesend waren!

Adolf ZE, Werkzeugmacher, Aussage vom 15. Mai 1990:

"Die Geschäftsbeziehungen wurden von Hrn. ER entriert, wobei in der Folge in Anwesenheit von Hrn. SCH, Hrn. RM sowie Hrn. E und Hrn. ER konkrete Gespräche hinsichtlich Werkzeugbau bei den Firmen ZE, ACC und BA geführt wurden..... die Firma PP übernahm nur die Finanzierung der Werkzeuge. Bei den Preisverhandlungen waren Hr. ER, Hr. RM, Hr. SCH und Hr. E anwesend (Hr. E war nur einmal bei der Fa. ZE)...".

HH, Geschäftsführer der Fa. ACC, Aussage vom 14. Mai 1990:

"Kontaktaufnahme erfolgte durch den GF Hrn. H, die Kontaktpersonen waren Hr. FE und Hr. RM, die an einem eigenen Profilsystem interessiert waren, ebenso wie an einem Gebiets-schutz für den Wiener Raum..... Bei einem persönlichen Gespräch mit Hr. E konnte dieser bei Hrn. H nicht den Eindruck eines Fensterspezialisten erwecken. Die endgültige Profil-zeichnung wurde von Hrn. H erstellt, welche von der Fa. ST abgezeichnet wurde.... Das Profil trägt die Bezeichnung SFT....".

Schreiben der PP vom 24. Oktober 1983:

"... An die Teilnehmer der Besprechung vom 19. Oktober 1983 Hrn. KR/BA, Hrn. H/ACC , Hrn. ER, als Vertreter der PP, Zürich ....".

Karl SCH, technischer Angestellter, Aussage vom 23. April 1990 als Zeuge:

"... Ja einmal etwa 81, 82 war ich bei Gesprächen in OÖ bei Firma BA und ZE dabei! .... Wer ist an wen herangetreten? Damals (81, 82) sicherlich die Fa. ST an die Werkzeugproduzenten BA und ZE.... Ich war bei einem Gespräch mit Ing. ER, Hrn. RM bei den vorgenannten Firmen zwecks grundsätzlichen Verhandlungen dabei. .... ".

Aus diesen Aussagen ist unschwer zu entnehmen, dass die Initiative Geschäftsbeziehungen einzugehen überwiegend bei der SFT bzw. FE lag und insbesondere die Entscheidungen nicht vom formellen Eigentümer der Werkzeuge der PP getroffen wurden, sondern von FE (Genehmigung von Profilzeichnungen) und zwar auch dann, wenn vertraglich vereinbart war, dass die vom Vertragspartner vorgelegten Profilzeichnungen von der PP abzuzeichnen seien

(vgl. Vereinbarung vom 5. November 1982 zwischen der Accord und der Profilplast). Aus diversen Abnahmeprotokollen ist übrigens ersichtlich, dass nach erfolgtem Kauf die Prüfung der Werkzeuge durch die SFT erfolgte, dieser Entscheidungsbildungsprozess somit nicht durch die vertraglich als Eigentümerin fungierende PP getroffen wurde.

Für eine Willensübereinstimmung der SFT bzw. des FE und der PP und ein Handeln der PP im Sinne der Intentionen des FE spricht auch der Umstand, dass FE als Vertreter der PP aufgetreten ist. Dieser Umstand wird auch durch das Schreiben der PP vom 24. Oktober 1983, unterfertigt von E, untermauert, der u.a. "Hrn. ER als Vertreter der FE, Zürich" bezeichnet.

Das Naheverhältnis zwischen FE und dem Alleineigentümer der PP E wird aber auch dadurch untermauert, dass FE Mitglied des Verwaltungsrats der von E 1987 bzw. 1998 gegründeten (vgl. Aussage des FE vom 23. März 1990) Fensterhandelsfirma MO AG war, die lt. Aussage des FE vom 4. Mai 1990 im Besitz des E stand, was gem. Art. 707 des Schweizer Obligationenrechts zwingend Aktienbesitz des FE an dieser Gesellschaft voraussetzte. Zudem nahm ein Mitarbeiter der SFT, Herr DI, die Agenden eines Vertriebsleiters dieses Schweizer Unternehmens wahr, wobei eine teilweise Übernahme der Lohnkosten durch die SFT vereinbart war.

Der seitens des Bw. für diese Tatumstände gegebene Erklärung, ähnliche Vorgangsweisen seien auch bei österreichischen Leasinggeschäften üblich, könnte aber nur dann gefolgt werden, wenn entsprechende Leasingverträge vorlägen, was umso mehr deshalb erforderlich wäre, weil der Bw. Finanzierungsleasing ins Treffen führt, also eine Vertragsbeziehung, die ohne Vorliegen schriftlicher Vereinbarungen weder behauptet noch beurteilt werden kann. Derartige Verträge sind im finanzbehördlichen Verfahren aber weder zu Tage getreten noch ist seitens des Bw. deren Existenz behauptet worden.

## **Finanzierungsaspekt**

Was nun die Feststellungen der Bp zum Finanzierungsaspekt betrifft, so ist vorerst festzuhalten, dass die SFT bzw. der Bw. in die Verhandlungen mit den Werkzeugherstellern ZE, BA, AC und Z weitestgehend eingebunden waren und deshalb als erwiesen angenommen werden muss, dass jene Werkzeugpreise, die der PP schließlich in Rechnung gestellt wurden, bekannt gewesen sind. Dies mag an folgenden im Steuerakt des Bw. aufliegenden Unterlagen dokumentiert werden:

Aussage der IB, Geschäftsführerin der Z vom 22. Mai 1990:

"Nach Recherchen über Lieferzeit der Maschine (Extruder), der Werkzeuge und des Materials erfolgten persönliche Verhandlungen mit PP und ST".

Besuchsbericht Nr. 449 der AC vom 25. Juli 1984:

"Fa. ACC – Hr. H

Fa. ST – Hr. FE

Betr. Profilwerkzeuge

Bei AC sollen 2 Profilwerkzeuge bestellt werden ... Ein neues Angebot soll erstellt werden...Überlegung welcher Preisnachlass bei 4 Stk. Werkzeugen gegeben werden kann ..."

Aussage des Adolf ZE vom 15. Mai 1990:

"Bei den Preisverhandlungen waren Hr. ER, Hr. MA, Hr. SCH und Hr. E anwesend....".

Schreiben der PP vom 24. Oktober 1983 an die Teilnehmer der Besprechung vom 19.

Oktober 1983 ..... Hrn. ER als Vertreter der PP Zürich...

Als Vertreter der PP erhielt Herr ER am 20. Oktober 1983 von Herrn KR ein Telefonat gemäß welchem BA folgende Vorschläge ...".

Waren nun aber diese Preise bekannt bzw. wurden diese von FE bzw. der SFT vereinbart bzw. mitvereinbart, so wäre kein wirtschaftlich denkender Unternehmer bereit gewesen für Werkzeuge der vorliegenden Art, die an die PP um 4,790.745 S veräußert wurden, für sogenannte "Werkzeuganteile" 12,096.710 S zu bezahlen, noch dazu, wo diese Kosten nicht einmal Eigentum an den Werkzeugen vermittelten.

Gleiches gilt auch für die Systementwicklungskosten, die der SFT in Höhe von 1,400.000 S und 900.000 S in Rechnung gestellt wurden, wiewohl die entsprechenden Leistungen durch die SFT, die ACC und die Z sowie die Werkzeugproduzenten erbracht worden waren, vergleichbare Leistungen der PP aber nie offenkundig geworden sind. Dem entspricht auch der im BPB (NS-SB, B 2 b, Seite 35) genannte und bislang unwidersprochen gebliebene Umstand, dass im Zuge der Vorschlussbesprechung vom 9. Oktober 1990 erklärt worden war, für diese Kosten könne der Nachweis einer entsprechenden Leistung der PP nicht erbracht werden.

Die seitens des Bw. für die behauptete Angemessenheit diese Kosten ins Treffen geführten Preisvergleiche, basierend auf Preisangaben von KÖ und eines deutschen Anbieters, lassen aber den Umstand außer Acht, dass die tatsächlich zum Einsatz gekommenen Werkzeuge zum Preis von 4,790.745 S an die PP veräußert wurden (Eigentumserwerb) und nicht erkennbar ist, weshalb die SFT derartige Konditionen nicht erhalten hätte können. Versuche des Bw. bzw. der SFT Eigentum an den Werkzeugen durch Vereinbarungen mit den in Rede

---

stehenden Werkzeugherstellern zu erreichen, sind aber im Verfahren nicht bekannt geworden und auch nicht behauptet worden.

Zudem können auf bestimmte Preislisten abstellende Verkaufspreise nichts über den Wert von Werkzeugen aussagen, die nach Angaben des Käufers und nach Durchführung von Probeläufen durch diesen hergestellt wurden und naturgemäß mit einem Marktpreis nicht übereinstimmen können, der solche Besonderheiten nicht berücksichtigt. Einer am konkreten Preis der konkret zum Einsatz gekommenen Werkzeuge orientierten Betrachtungsweise ist daher der Vorzug zu geben. Die Einholung eines Gutachtens ist aber schon deshalb für die hier zu treffende Beurteilung nicht zielführend, weil eine Beurteilung von Kaufvorgängen nach etwa 20 Jahren nicht mehr möglich und schon deshalb nicht angebracht ist, weil konkrete eigentumsvermittelnde Kaufpreise aktenkundig sind (die der PP in Rechnung gestellten Beträge), an denen sich die Beurteilung, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt und bejahendenfalls in welchem Ausmaß, orientieren kann.

Der Bw. führt unter dem Berufungspunkt "Finanzierungsaspekt" aus, die SFT sei durch den Ausgleich 1974, der 1976 erfüllt wurde, kapitalmäßig zu schwach gewesen, um die Werkzeuge aus eigener Kraft zu finanzieren. Die Banken hätten sich aber gescheut, auf Grund banküblicher Bonitätsanforderungen Kapital zur Finanzierung des Umlaufvermögens vorzustrecken. Das bankinterne Rating sei offenbar so schwach gewesen, dass auch der üblicherweise höhere Zinssatz für geringere Bonität nicht mehr zur Anwendung gekommen und eine Kreditgewährung für die Herstellung von Profilwerkzeugen abgelehnt worden sei.

Zu diesen Einwendungen ist vorerst zu bemerken, dass der Einschreiter mit ho. Schreiben vom 5. Dezember 2003 ersucht wurde, die Behauptung, die Banken hätten eine Kreditgewährung für die Herstellung von Profilwerkzeugen selbst zu einem höheren Zinssatz abgelehnt, durch Vorlage entsprechender Unterlagen zu untermauern (Schriftverkehr mit Banken, Niederschriften, Aktenvermerke, Gesprächsprotokolle ...); diesem Ersuchen ist der Bw. aber bislang nicht nachgekommen.

Gleichermaßen ließ der Bw. das Ersuchen der Berufungsbehörde unbeantwortet, die Behauptung, die seitens der BP angesprochene "andere Finanzierbarkeit" sei trotz großer Anstrengungen nicht möglich gewesen, zu erläutern und darzulegen, welche "andere Finanzierbarkeit" hierbei gemeint gewesen sei und welcher Art die Anstrengungen gewesen seien, die schließlich kein Ergebnis gebracht hätten.

Im Übrigen konnte die Berufungsbehauptung, die Finanzierung der Profilwerkzeuge über österreichische Banken sei nicht möglich gewesen, auch nicht durch Aussagen jener Bankbediensteten erhärtet werden, deren Befragung über Antrag des Bw. vorgenommen

wurde. Dies darf aus folgenden Auszügen der niederschriftlich festgehaltenen Aussagen der Befragten dokumentiert werden:

Niederschrift vom 29. Oktober 1990 über die Zeugenaussage des Rudolf ST (Zentrale der XZ):  
"... Entsprechend der von mir erhobenen Unterlagen wurde der Betriebsmittelkredit Kto. Nr. 089-0281 ab Kreditvertrag 16.12.1976 gewährt und das Konto wurde geschlossen durch Rückzahlung im Februar 1990.....Im Kreditvertrag vom 4.7.1978 war eine Forderungszession vorgesehen, die jedoch bei der Verlängerung vom 13.5.1981 nicht mehr als erforderlich schien und die Bürgschaften als ausreichend erachtet wurden. Meiner Erinnerung nach war bekannt, dass die Familie ER privat über größeren Realitätsbesitz verfügt. Die freiwillige Reduzierung der Kreditlinie ab 29.5.81 erfolgte jeweils auf Antrag der Gesellschaft. ... Laut dem Prüfbericht der XY vom 1.8.1986 ist u.a. auch ab 1982 eine positive Entwicklung ersichtlich (u.a. war ab 1981 erstmals ein positiver Cash-flow zu verzeichnen)..... Mit dem Gewerbestrukturverbesserungskredit Kto. Nr. 442-02687 wurden Investitionen bei der Fa. HA mit ... rd. S 1,6 Mio bezahlt. ....Mit Kreditvertrag vom 11.11.1985 Kto. Nr. 424-05610 wurde ein Investitionskredit von S 4 Mio gewährt, der durch eine unwiderrufliche Zahlungsgarantie der Bank L AG, Schweiz abgesichert ist.." .

Niederschrift vom 29. Oktober 1990 über die Zeugenaussage des Dkfm. Günter WA (Zentrale der XZ):

"..Meiner Erinnerung nach haben Finanzierungen für Betriebsmittel und Investitionen bestanden. ....im Wesentlichen weiß ich, dass die eingeräumten Finanzierungslinien den notwendigen Liquiditätsbedarf nicht immer deckten und dass häufig um Überziehungen angesucht wurde, die kurzfristig zu entscheiden waren. Diese wurden mehrheitlich stattgegeben, da es sich nur um sehr kurzfristige Überziehungen handelte. Über die Besicherung der damals gewährten Kredite ist mir im Detail nichts in Erinnerung, es mussten jedoch entweder Bonität und/oder Sicherheiten gegeben gewesen sein..... Es würde jedoch banküblichen Gepflogenheiten entsprechen, dass bei der Bonitätsbeurteilung berücksichtigt wurde, dass hier Produkte hergestellt wurden, die einer öffentlichen Förderung zugänglich waren..." .

Niederschrift vom 12. November 1990 über die Zeugenaussage des Hans STI (XU Donauzentrum)

"In den ersten Jahren ab 1979 waren die Bilanzen nicht so, dass man dem Unternehmen Kredite hätte geben können. Meines Wissens nach ist in den 10 Jahren meiner Tätigkeit nur einmal ein Strukturverbesserungskredit für Maschinenankäufe gewährt worden. Gelegentlich gab es auch Betriebsmittelkredite..... Frühestens Mitte 1980 wurden dann auch Kredite gewährt".

Auf die Frage "Falls sie kreditwürdig war (*gemeint war die SFT*) in welcher Höhe war sie dies?" antwortete der Befragte: "Es war sicher ein höherer Betrag als 1 Mio S".

Gegen die Berufungsbehauptung, die Finanzierung der Profilwerkzeuge sei über inländische Banken nicht möglich gewesen, spricht insbesondere auch der Umstand, dass der von der XZ eingeräumte Kreditrahmen von S 1,250.000 in der Zeit zwischen Mai 1981 und März 1983 seitens der SFT freiwillig auf 123.000 S reduziert und 1984 mit Kreditvertrag vom 23. März 1984 neu geordnet wurde, wobei ein Kreditrahmen von 200,000 S festgelegt worden ist.

Zudem ist auch zu erwähnen, dass hinsichtlich eines von der XZ gewährten Investitionskredites über 4,000.000 S, die Schweizer Bankgesellschaft L AG, Filiale WI eine unwiderrufliche Zahlungsgarantie über diese Summe abgegeben hat, wobei die SFT diese Zahlungsverpflichtung der Bank L AG von sich aus angeboten hat, was gleichfalls dafür spricht, dass es der SFT zu diesem Zeitpunkt möglich gewesen sein musste die Fremdfinanzierung der Profilwerkzeuge bei Kreditunternehmungen zu erreichen. Dies nicht zuletzt auch deshalb, weil mit deutlichen Umsatzzuwächsen und damit auch höheren Gewinnen gerechnet werden konnte (vgl. Berufungen vom 10. Februar 1992 und 1. Juni 1992, Seiten 15 unten und Seite 19 oben). Von einer Bonität des Unternehmens konnte aber allein schon deshalb ausgegangen werden, weil die SFT Produkte herstellte, die einer öffentlichen Förderung zugänglich waren (vgl. auch die oben genannte Zeugenaussage des Dkfm. Günter WA).

Zudem fällt auf, dass die Familie E in den Jahren 1981 bis 1983 vier Grundstücke zu einem Gesamtkaufpreis von 4,657.583 S erworben hat, weshalb trotz grundbürgerlichen Belastungen von 2,601.696 S die Möglichkeit bestanden hätte, diese Grundstücke zur Besicherung von Krediten den Banken anzubieten.

Darüber hinaus wurden seitens der SFT dem Bw. Darlehen gewährt (Forderungen an Ing. ER per 31.12.1982, 31.12.1983, 31.12.1984: 235.040 S; 948.565 S; 527.568 S), die durch Inanspruchnahme von Krediten der SFT aufgebracht wurden, was die Berufungsbehauptung, Kredite seien damals bei österreichischen Banken nicht erreichbar gewesen, widerlegt.

Der im BPB enthaltene Hinweis (NS-SB, S 36), wonach bereits die bis Ende 1983 geleisteten Zahlungen der SFT an die PP 99,5 % der bis 31. Dezember 1984 an diese Schweizer Gesellschaft fakturierten Beträge der österreichischen Werkzeughersteller ausmachten, spricht gleichfalls dafür, dass eine Finanzierung über die PP aus wirtschaftlichen Gründen nicht erforderlich war und jedenfalls über österreichische Banken bewerkstelligt hätte werden können.

### **Steuerliche Behandlung der Werkzeuge und der Zahlungen bei der PP**

Was nun die Ausführungen des Bw. zur Bewertung von dem Betrieb dienenden Anlagen nach dem Schweizer Obligationenrecht betrifft, so wird die Auffassung der BP geteilt, dass § 665 des Gesetzes eine Obergrenze des jeweiligen Bilanzansatzes normiert, dieser Regelung aber nicht der Sinn beigemessen werden kann, dass es Ausfluss der Bilanzierungsfreiheit ist, abnutzbares Anlagevermögen nicht zu bilanzieren. Berücksichtigt man weiters, dass der Restkaufpreis der behauptetermaßen im Besitz der PP gestandenen Extrusionswerkzeuge im Zuge der 1989 erfolgten Vertragsverhandlungen mit der SCHR mit 2,786.010,81 S angesetzt und zum 13. Oktober 1989 fällig gestellt wurde und die ursprünglichen Anschaffungskosten 4,790.745 S betragen, so kann eine von der Bilanzierung derartiger Wirtschaftsgüter absehende Bilanzierungsfreiheit wohl nicht mit Regelungen des Schweizer Obligationenrechts begründet werden. Vielmehr lässt dieser Umstand den Schluss zu, dass diese Werkzeuge nicht im wirtschaftlichen Eigentum der PP sondern jenem der SFT gestanden sind, wobei die Fakturierungen der Profilplast, soweit sie die als angemessen zu sehenden Preise der österreichischen Werkzeughersteller überstiegen („Werkzeugkostenanteile“ (vgl. NS-SB, Seite 52) keine Ausgaben der SFT darstellten, sondern Vorteilszuwendungen dieser Gesellschaft an FE, die formal als Zahlungen der SFT an die PP deklariert wurden.

Im Übrigen konnten Besteuerungsnachweise der PP, aus denen die Versteuerung der strittigen vom Finanzamt als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelten Beträge ersichtlich ist, nicht erbracht werden (vgl. NS-SB, Seite 44), wiewohl der Bw. dazu ersucht wurde (vgl. ho. Schreiben vom 8. Februar 2002). Hierin ist gleichermaßen ein Indiz dafür zu erblicken, dass die seitens der SFT bezahlten Beträge nicht Einnahmen der PP darstellten, sondern FE zugute kamen.

### **Systementwicklungskosten**

Wenn in den ggstl. Berufungen weiters dargetan wird, die SFT hätte über kein technisches Know-how verfügt sondern nur vorgegeben, wie das Produkt aussehen sollte, was eher mit einem „Profil-Styling“ vergleichbar sei, so ist hiermit für die Argumentation des Bw. schon deshalb nichts gewonnen, weil jedenfalls ein entsprechendes Tätigwerden der PP nicht erfolgte. Demnach bestand auch kein wirtschaftlicher Grund, Zahlungen für Systementwicklungskosten in Höhe von 1,4 Mio S und 900.000 S zu leisten, weshalb auch ein fremder Dritter derartige Leistungen nicht erbracht hätte. Entsprechende Leistungen wurden nämlich, abgesehen vom Tätigwerden der SFT hinsichtlich der Fertigung der Profile von ACC und hinsichtlich der Werkzeugherstellung von den jeweiligen Werkzeugmachern erbracht (vgl. Aussage des Geschäftsführers der ACC HH vom 14. Mai 1990).

## **Wartungs- Versicherungs- und Instandhaltungskosten**

Diese an die PP geleisteten Zahlungen betrafen Leistungen, die seitens der ACC getragen wurden, während Nachweise dafür, dass diesen Kosten Leistungen der PP gegenüberstanden, nicht erbracht wurden. Die diesbezüglichen Feststellungen der Bp (NS-SB Seite 39) waren aber nicht Gegenstand der Berufungsausführungen.

## **Bankgarantie**

Die der SFT durch die PP angelasteten Kosten in Höhe von 84.000 S betreffen eine unwiderrufliche Zahlungsgarantie der Schweizer Bankgesellschaft Bank L AG, Filiale WI, deren wirtschaftliche Begründung schon deshalb nicht gegeben ist, weil die SFT von sich aus die unwiderrufliche Zahlungsverpflichtung der Bank L angeboten hat. Auf dieses Umstand wurde in den Berufungsausführungen gleichfalls nicht eingegangen.

## **Zinsenverrechnung**

Der Bw. wendet hinsichtlich der Feststellungen der BP zur „Zinsenverrechnung“ lediglich ein, für den mit 7 % statt 6 % verrechneten Zinssatz sei das gestiegene Zinsniveau verantwortlich gewesen. Auf die Feststellungen der BP, dass bei Finanzierungsgeschäften übliche Zinsvereinbarungen fehlten und auch die Zinsverrechnung wiederholt unrichtig war, ohne beeinsprucht worden zu sein, wurde in der Berufungsschrift aber nicht eingegangen. Dies obwohl die BP hieraus den durchaus nachvollziehbaren Schluss gezogen hatte (vgl. NS-SB, Seite 41), eine Kontrolle der in Rechnung gestellten Zinsen (basierend auf den Zinsabrechnungen der PP) bzw. eine Abstimmung der Salden seitens der SFT sei nicht ernsthaft vorgenommen worden. Dieses Verhalten entspreche weder kaufmännischer Sorgfalt noch den im Wirtschaftsleben zwischen fremden Dritten herrschenden Gepflogenheiten.

## **Besicherungen**

Die Einwendungen des Einschreiters bezüglich der „Besicherungen“, die im Wesentlichen im Hinweis bestehen, die PP sei an einem ungestörtem Geschäftsbetrieb interessiert gewesen, sind aber, da diese Zielsetzung wohl alle Wirtschaftstreibenden verfolgen, nicht geeignet die entsprechenden Feststellungen der Bp (vgl. NS-SB, Seite 42) zu entkräften. Dies betrifft sowohl einen der PP übersandten Blankowechsel der SFT, der der SFT aber trotz wiederholten Zahlungsverzugs nie präsentiert wurde als auch einen weiteren Blankowechsel hinsichtlich der Forderungen an die SFT, der in Anbetracht der finanziellen Situation des FE eine

ernsthafte Sicherheit nicht bieten konnte. Der Behauptung der BP, diese Vorgangsweisen seien mit einer wirtschaftlichen Gestion unter fremden Dritten nicht vereinbar, wurde aber im Rahmen der Einwendungen in der Berufungsschrift nicht entgegengetreten.

## Provisionen

Die Berufungseinwendungen hinsichtlich des Berufungspunktes "Provisionen" erschöpfen sich schließlich im Hinweis, es sei geschäftsüblich für den Gebrauch von Werkzeugen umsatzabhängige Lizenzgebühren (Provisionen) zu verrechnen, setzen sich aber mit den diesbezüglichen Feststellungen der Bp (vgl. NS-SB, Seite 43) nicht auseinander.

Der Aussage der Geschäftsführerin der Z, IB, vom 15. Mai 1990 ist jedenfalls zu entnehmen, dass die maßgeblichen Werkzeuge in ihrem Besitz gestanden sind und der Verkauf der Profile exklusiv an die SFT erfolgte. Für die Verrechnung von Provisionen für die Benützung von Profilwerkzeugen bestand daher - die Werkzeuge standen gar nicht im Eigentum der PP-, weder ein rechtlicher noch ein wirtschaftlicher Grund.

Gleichermaßen ist auch nicht wirtschaftlich begründbar, warum bei Direktlieferung der Profile an die SFT eine Schweizer Gesellschaft zwischengeschaltet wurde, die im Bereich der Profilentwicklung – und erzeugung nicht tätig geworden ist, dessen ungeachtet aber Provisionen vereinnahmt hat (vgl. Aussage der IB vom 15. Mai 1990: "Die Profilzeichnungen wurden von Z gemacht, unter Anleitung der Profilplast. Die Abzeichnung erfolgte durch die SFT").

Auch die Profillieferungen der ACC erfolgten direkt an die SFT, weshalb ein fremder Dritter bei vergleichbaren wirtschaftlichen Vorgängen nicht bereit gewesen wäre eine Zwischenschaltung einer ausländischen Gesellschaft, die entsprechende Provisionen in Rechnung stellt, zuzulassen. Dies vor allem deshalb, weil die Finanzierung der in Rede stehenden Profilwerkzeuge im Inland möglich gewesen wäre (siehe obenstehende Ausführungen zum "Finanzierungsaspekt").

Der Umstand, dass bei den diesbezüglichen Vertragsverhandlungen FE teilweise persönlich teilgenommen hat, jedenfalls aber von den getroffenen Vereinbarungen wissen musste, erscheint aus den nachstehenden Aussagen hinlänglich ableitbar:

Aussage der IB, Geschäftsführerin der Z vom 22. Mai 1990:

"Nach Recherchen über Lieferzeit der Maschine (Extruder) der Werkzeuge und des Materials erfolgten persönliche Verhandlungen mit PP und SFT (gemeinsam)".

Aussage des HH, Geschäftsführer der ACC vom 14. Mai 1990:

"Kontaktaufnahme erfolgte durch den GF Hrn. H, die Kontaktpersonen waren Hr. Ing. ER und Hr. R. MA ... Hr. Ing. ER trat im Zuge der Abklärung des Profildesigns im Namen der Fa. PP auf ...".

In diesen Provisionszahlungen, die der Bw. auf Grund seiner engen Einbindung in die Vertragsverhandlungen kennen musste, sind aber wirtschaftlich nicht begründbare und nur durch Vorteilszuwendungen an FE erklärbare Zahlungen zu erblicken, die in die Preis-kalkulation für die Profile Eingang gefunden und das Betriebsergebnis der SFT, der diese Preise verrechnet wurden, geschmälert haben.

### **Zur Frage des Vorliegens verdeckter Gewinnausschüttungen**

Unter verdeckten Gewinnausschüttungen werden alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Vorteile (Zuwendungen) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen angesehen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden (vgl. VwGH vom 23. Oktober 1997, 96/15/0117; 17. Februar 1988, 86/13/0174; 20. September 1983, 82/14/0273, 0274, 0283; Wiesner, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Steuerrecht, SWK 1984, A I S. 167).

Die Zuwendung an den Anteilsinhaber kann aber auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird. Eine verdeckte Ausschüttung ist daher auch anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten (vgl.

Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftsteuer, KStG 1988, § 8 Tz 42, S. 40).

Für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung reicht es auch, wenn objektive Gesichtspunkte vorliegen, die auf eine subjektive Vorteilsgewährungsabsicht schließen lassen (vgl. VwGH vom 6. Februar 1990, 89/14/0034). Diese Absicht ist schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles abzuleiten, wenn sich der Gesellschafter einen Vorteil zuwendet und die Bw. sich in der Folge einverstanden erklärt, in dem sie nichts unternimmt, um den erkannten Vorteil rückgängig zu machen (vgl. VwGH vom 10. Dezember 1985, 85/14/0080).

Im vorliegenden Fall stellen die seitens der Bp (NS-SB Seite 52) als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelten Beträge (Afa Systementwicklungskosten, Afa Werkzeugkostenanteile, Zinsen, Instandhaltung, Wartung und Versicherung, Bankgarantie, Provisionen ACC und Z) Einkommensminderungen der SFT dar, die, wie oben dargetan wurde, wirtschaftlich

---

unbegründet sind und die ein unbeteiligter Dritter bzw. ein handelsrechtliche Sorgfalt übender ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nicht hingenommen hätte; dies umso mehr, als FE bzw. die SFT die maßgeblichen Vertragsgestaltungen selbst entscheidend mitbestimmten, die jeweiligen Vereinbarungen kannten und doch für sie erkennbar nachteilige Abmachungen getroffen haben sollen.

Dies ist schon deshalb verwunderlich, weil unter Teilnahme des Bw. bzw. der SFT erfolgte Vertragsverhandlungen erfolgt waren, aber keinerlei Versuch unternommen wurde, selbst mit den jeweiligen Vertragspartnern (Werkzeugherstellern) vergleichbare Vereinbarungen zu erreichen. Gründe, weshalb dies der SFT nicht möglich gewesen sein sollte, sind im Verfahren nicht hervorgekommen.

Das Argument der fehlenden Möglichkeit Kredite von inländischen Banken zu erhalten, ist aber, wie die obenstehenden Ausführungen klarstellen, nicht erhärtbar, wobei noch darauf hinzuweisen ist, dass trotz Aufforderung die behaupteten Versuche, Kreditvereinbarungen mit österreichischen Banken zu erreichen, weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden konnten.

Bei dieser Sachlage war aber in freier Beweiswürdigung davon auszugehen, dass die ins Treffen geführten und zu erheblichen Einkommensminderungen der SFT führenden Vereinbarungen nicht durch die behaupteten wirtschaftlichen Vorgänge begründet waren, sondern durch die Absicht dem Geschäftsführer und mittelbaren Alleingesellschafter der SFT FE (mittelbar im Wege der W) Vorteile zuzuwenden. Die dabei erfolgte Zwischenschaltung der PP konnte seitens des FE in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der SFT aber schon deshalb bewerkstelligt werden, weil zwischen ihm und der PP ein weitestgehend von Willensübereinstimmung geprägtes Verhältnis bestand, das nicht mit einem Vertragsverhältnis verglichen werden kann, wie es zwischen fremden Dritten regelmäßig darstellt. Auf die diesbezügliche in Begründungsteil "Geschäftsanbahnung" enthaltenen Ausführungen wird verwiesen.

Aus den oben dargelegten Umständen (objektives Tatbild, vgl. Wiesner-Schneider-Spanbauer-Kohler, KStG 1988, § 8 , Anm. 16) ist aber zwingend auf die subjektive Vorteilsgewährungsabsicht zu schließen, wobei die SFT in der Person ihres Geschäftsführers FE von der Tatsache der Einkommensverwendung Kenntnis hatte und diese Einkommensverwendung nicht nur in Kauf nahm sondern – dies geht aus dem vorliegenden Sachverhalt schlüssig hervor – auch beabsichtigte (Wiesner-Schneider-Spanbauer-Kohler, § 8, Anm. 17).

Die Beurteilung der strittigen Aufwandspositionen der SFT als verdeckte Gewinnausschüttungen entspricht daher dem vorliegenden Sachverhalt und der Rechtslage.

Zu den Berufungseinwendungen betreffend die Gehaltszahlungen an IE ist schließlich darauf hinzuweisen, dass für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht maßgeblich ist, ob der Gesellschafter der ausschüttenden Gesellschaft unmittelbar Vorteilsbezieher ist oder nicht. Empfangen Nichtgesellschafter unmittelbar Vorteile von einer Körperschaft, die nur durch die Eigentümereigenschaft einer anderen Person begründbar und verursacht sind (dem Eigentümer nahestehende Personen), ist gleichermaßen der Ausschüttungstatbestand erfüllt. In diesem Fall ist der Eigentümer als Empfänger der verdeckten Ausschüttung zu erfassen, die Weitergabe des Vorteils an den unbeteiligten Dritten ist eine ertragssteuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung. Eine Nahebeziehung zum Eigentümer kann sich aus familiären, verwandschaftlichen, freundschaftlichen, geschäftlichen oder gesellschaftsrechtlichen Gründen ergeben (Wiesner-Schneider-Spanbauer-Kohler, § 8, Anm. 15).

Die Berufungseinwendung, ein Zufluss an IE, der noch dazu ordnungsgemäß dem Lohnsteuerabzug unterzogen worden sei, könnte FE keinesfalls zugerechnet werden, kommt somit Berechtigung nicht zu.

### **Beweisanträge**

Den in den Berufungen gestellten Anträgen Rev. Franz Weinkum, Hofrat Mag. Walter Felder, Oberrat Mag. Homa, Oberkommissär Dr. Wolfgang Bartalos, Oberkommissärin Claudia Metz und Rev. Josef Mitterhauser zum Beweis dafür einzunehmen, dass im Zuge der Betriebsprüfung beim Bw. die Ergebnisse der Betriebsprüfung bei der SFT, im Rahmen welcher verdeckte Gewinnausschüttungen an den Bw. festgestellt wurden, ungeprüft übernommen worden sind, wird nicht gefolgt. Dies deshalb, weil es im Hinblick auf den im Abgabenverfahren herrschenden Grundsatz der Unbeschränktheit der Beweismittel und des grundsätzlichen Fehlens von Beweisverwertungsverboten (vgl. auch § 166 BAO) unbeachtlich ist, ob sich das Finanzamt auf in anderen Verfahren gewonnene Prüfungsergebnisse, die ungeprüft übernommen werden, stützt. Der vorliegende Antrag ist daher als unerheblich im Sinne des § 183 Abs. 3 BAO zu beurteilen.

Der Antrag auf Einholung eines Sachverständigengutachtens war aber schon deshalb abzulehnen, weil im Antrag das konkrete Beweisthema, somit die Tatsachen und Punkte, die durch das Beweismittel geklärt werden sollen, nicht genannt wird. In der Aussage, "zu diesem Beweisthema" werde die Einholung eines Sachverständigengutachtens beantragt, ist aber schon deshalb unzureichend, weil diese Textpassage Pkt. III des an den UFSW gerichteten Schreibens vom 15. September 2004 abschließt, das die Notwendigkeit der Einführung und

Zweckmäßigkeit eigener Profilsysteme zum Inhalt hat und demnach ein für das vorliegende Berufungsverfahren maßgebliches Beweisthema nicht nennt.

Sollte sich der Beweisantrag aber auf die vom Bw. ins Treffen geführten Preisvergleiche (Preisvergleich KÖ: ST – Kunststoffprofile) beziehen, so könnte er schon deshalb für das Berufungsverfahren keine Aussagekraft entfalten, weil hier unterschiedliche Werkzeugtypen verglichen werden – KÖ erzeugt keine im Rahmen der "Altbauanierung" in Wien benötigten Profilwerkzeuge – und damit die maßgebliche Frage, ob die konkreten der SFT angelasteten Kosten angemessen waren, nicht beantwortet werden kann.

Derartige Preisvergleiche sind im vorliegenden Fall aber gar nicht vonnöten, weil die konkreten auf die tatsächlich zum Einsatz gekommenen Profilwerkzeuge bezogenen Anschaffungskosten der PP bekannt sind und lediglich zu beurteilen war, ob die sodann weiterverrechneten Kosten wirtschaftlich begründet werden können. Der konkrete Beweisantrag war daher - abgesehen vom Mangel der Nennung des Beweisthemas – als für das Berufungsverfahren unerheblich abzulehnen.

Im Übrigen wird darauf verwiesen, dass die im vorgenannten Kostenvergleich genannten Ziffern weder durch entsprechende Preisangebote, Preisofferte u.ä. untermauert wurden, weshalb diese betragsmäßigen Angaben weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht wurden.

Zudem sind auch die von FE im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung genannten Angaben, wonach die PP nach Ablauf von 5 Jahren Werkzeuge neuerlich zur Verfügung hätte stellen müssen, aus den vorliegenden Vertragsunterlagen gleichermaßen nicht ableitbar, wie jene Kosten die für Werkzeugabstimmung- und -einfahren behauptet wurden. Die übrigen im Zuge der Berufungsverhandlung genannten Risiken der PP sind aber Risken, wie sie jeder Unternehmer in Kauf zu nehmen hat und vermögen die Ansicht des Bw., die der SFT weiterverrechneten Kosten seien angemessen gewesen, nicht zu stützen.

Wien, 15. Oktober 2004

Der Vorsitzende: