



GZ. RV/1297-W/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Korneuburg betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid Kapitalertragsteuer für die Jahre 1992 bis 1994 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt 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**

#### **a) Bescheid - Berufung**

Der über das Vermögen der Bw. eröffnete Konkurs wurde mit Beschluss des zuständigen Landesgerichts vom 28. Dezember 2001 nach Schlussverteilung aufgehoben.

Am 8. Oktober 1999 erließ das zuständige Finanzamt K (FA) einen Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 1992 bis 1994 in Höhe von S 2,900.424,00 mit der Begründung, Herr S aus Zürich, an der Bw. mit 7% beteiligt, habe von der Bw. in den Jahren 1992 bis 1994 Provisionen in Höhe von S 2,809.500,00 (1992), S 3,911.574,00 (1993) und S 2,341.038,00 (1994) erhalten. Herr S habe am 30. September 1996 dem Finanzamt M gegenüber erklärt, dass er die Gesellschaftsanteile treuhändisch für den Geschäftsführer der Bw., Herrn Ing. P, halte und dass er diesem die ihm unter dem Titel "Provisionen" zugeflossenen Geldmittel der Bw. weitergegeben habe. Herr Ing. P wiederum habe erklärt, mit diesen Geldmitteln Aufwendungen der Bw. getätigt zu haben. Bezüglich dieser Beträge gehe das FA von verdeckten Ausschüttungen aus, zumal bei der Rückführung von den ins Ausland transferierten Geldbeträgen eine Verwendung für betriebliche Zwecke nicht vorliege.

Dagegen erhob die Bw., vertreten durch den damaligen Masseverwalter, mit Schreiben vom 9. November 1999 Berufung und brachte vor, es sei richtig, dass Herr S treuhändig für Ing. P Stammeinlagen gehalten habe. Im Hinblick darauf gehe nunmehr das FA unrichtigerweise von verdeckten Gewinnausschüttungen aus, weil die Beträge aus dem Ausland wiederum nach Österreich zurückgeführt worden seien und betriebliche Zwecke nicht vorliegen würden.

Dem müsse entgegengehalten werden, dass diese Behauptungen grob aktenwidrig seien, zumal im Verfahren vor dem Finanzamt M auch Herr Ing. P vernommen worden sei. Dieser habe eindeutig deponiert, dass er zwar die Geldbeträge teilweise aus der Schweiz rückgeführt habe, dies aber auch andere Personen gewesen seien, wobei diese Beträge für Provisionen an die div. Dienstnehmer wie die der Firma H ausbezahlt worden sein, um so den Verkauf der Produkte der Bw. in den H-Filialen anzukurbeln. Die Bw. habe nämlich zum damaligen Zeitpunkt bei der Firma H sogenannte Shop in Shop-Geschäfte unterhalten. Über diese Behauptung habe sich das FA hinweggesetzt und eindeutig nur die Behauptung aufgestellt, dass die aus dem Ausland transferierten Geldbeträge nicht betrieblich verwendet worden seien. Es handle sich somit eindeutig um eine Scheinbegründung bzw. eine Behauptung des FAes, welche jeglicher Grundlage entbehre. In diesem Zusammenhang dürfe darauf hingewiesen werden, dass seitens der Finanzbehörde, insbesondere des Finanzamtes L, bereits behauptet worden sei, dass Herr Ing. P die empfangenen Gelder für sich verwendet habe. In zweiter Instanz, wobei merkwürdigerweise die diesbezügliche Berufungsentscheidung dem Masseverwalter nie zugestellt worden sei, habe das Finanzamt L den Bescheid beheben müssen. Offenbar versuche nunmehr die Finanz im Wege der verdeckten Gewinnausschüttung und mit Behauptungen, welche jeglicher Grundlage entbehren und welche den Ermittlungen im Verfahren gegen Ing. P widersprechen würden, den Bescheid zu begründen. Dem Finanzamt L seien genaue Abrechnungen der aus der Schweiz rückgeführten Beträge, und an welche

Filialen der H-Gruppe die Gelder weitergegeben worden seien, angeboten worden. In diese Unterlagen könne jederzeit neuerlich Einsicht genommen werden, wobei darauf hingewiesen werde, dass diese Unterlagen bereits dem Finanzamt L zur Verfügung gestanden und unter Verwendung eines Dienst-Kfz an Ing. P rückgemittelt worden seien, zumal der Masseverwalter keinerlei Möglichkeiten gehabt habe, diese umfangreichen Unterlagen zu lagern.

Im Hinblick darauf, dass die Beträge betrieblichen Zwecken zugeführt worden seien, würden eindeutig Betriebsausgaben vorliegen. Als Beweis werde die Einvernahme von Ing. P und vorzulegende Rechnungen mit den einzelnen H-Filialen angeführt.

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde II. Instanz vor.

#### b) Verfahren vor dem UFS – Schreiben Ing. P

Die Abgabenbehörde II. Instanz ersuchte den damaligen Geschäftsführer der Bw., Herrn Ing. P, mit Schreiben vom 8. Oktober 2004 um Beantwortung folgender Fragen unter Vorlage geeigneter Unterlagen:

1. In der Berufung wird behauptet, dass die an Herrn S in den Jahren 1992 bis 1994 gezahlten Provisionen in weiterer Folge von Ing. P in Österreich an Dienstnehmer der Firma H ausbezahlt wurden, um so den Verkauf der Produkte der Bw. in den H-Filialen anzukurbeln. In der Buchhaltung der Bw. sind jedoch bereits solche Provisionen erfasst, nämlich sowohl Provisionszahlung an die H-Zentrale als auch zusätzliche Verkaufsprovisionen. Ing. P werde daher ersucht, eine vollständige Aufstellung der in der Berufung behaupteten Zahlungen unter Angabe von Datum, Betrag, Rechtsgrund und Nennung des Empfängers (Name und Adresse) vorzulegen. Ein Verweis auf ein Konvolut von Belegen könne nicht als Nachweis akzeptiert werden.
2. Warum wurden die in der Berufung behaupteten Zahlungen an Mitarbeiter von H nicht direkt von der Bw. geleistet?
3. Warum wurde der Schweizer Treuhänder S eingeschaltet?
4. Ing. P solle einen allfälligen Vorteilsausgleich für die Bw. zwischen den Provisionszahlungen von der Bw. an S und den in der Berufung behaupteten Zahlungen von Ing. P an Mitarbeiter von H unter Vorlage allfälliger schriftlicher Vereinbarungen darlegen.

Im Antwortschreiben vom 30. Oktober 2004 gab Ing. P an, die H-Gruppe sei Ende der 80er Jahre in einer Insolvenz (Ausgleich) verfangen gewesen. Während des Zeitraumes der Quotenerfüllung sei das Unternehmen nur in der Lage gewesen, das Kernprogramm Holzartikel aller Art, Parkettböden etc., zu finanzieren, da alle Lieferanten Vorkasse verlangt hätten.

Um auch die erforderlichen Zubehörartikel den Kunden in den Märkten anbieten zu können, sei die Zusammenarbeit mit Firmen gesucht worden, die auf Basis Shop in Shop-System diese Ergänzungsprodukte in den Märkten präsentiert und verkauft hätten. Die Ware sei im Eigentum des Vertriebspartners geblieben, sei nicht an die H-Gruppe verrechnet worden sondern direkt im Markt durch separate Kassaführung an die Konsumenten mittels eigener Barverkaufsrechnungen. Bei Überschreiten einer gewissen Betragshöhe sei das im Namen des Vertriebspartners eingenommene Geld auf dessen Firmenkonto einbezahlt worden, um zu hohe Barbeträge in den Kassen der Märkte zu vermeiden. Die genaue Abrechnung sei monatlich an Hand der Barverkaufsrechnungen und mit Überweisung der restlichen Einnahmen erfolgt. Die H-Gruppe habe dafür umsatzbezogene Platzmieten in nicht unbeträchtlicher Höhe erhalten und habe darüber hinaus die Vorteile eines kompletten Sortiments ohne Finanzierungsbedarf der lagernden Ware gehabt. Der Vertriebspartner habe den Vorteil von über 35 Verkaufsstellen in ganz Österreich gehabt. Wesentlich sei auch der Wegfall des Fixkostenrisikos bei geringeren Umsätzen, die Platzmiete sei ohne Fixum sondern ausschließlich umsatzbezogen gewesen. Außerdem hätten keine Personalkosten kalkuliert werden müssen. Da die Bw. die Waren selbst produziert habe, sei durch dieses Vertriebssystem ohne jeglichen Zwischenhandel die komplette Handelsspanne vom Erzeuger direkt zum Konsumenten zur Verfügung gestanden.

Herr S habe damals von der H-Zentrale die Vergaberechte für das Shop in Shop-System erhalten. Er habe für das jeweilige Sortiment den am Besten geeigneten Partner ausgesucht. Bedingung von Seiten H-Zentrale sei lediglich gewesen, dass die Höhe der Platzmieten direkt mit den jeweiligen Firmen selbst verhandelt würden und auch die Mietzahlungen direkt an die H-Gruppe erfolge. Die umsatzbezogenen Vergabeprovisionen seien mit Herrn S abgerechnet worden.

Als Ing. P seine Tätigkeit für die Bw. begann, habe dieses Shop in Shop-System bereits existiert. Anfang der 90er Jahre sei von der Bw. sehr viel in die Gestaltung und Qualität bei den H-Sortimenten investiert worden, was sich sehr bald in deutlichen Umsatzsteigerungen niedergeschlagen habe. Das Produktprogramm habe im Wesentlichen aus einer großen Farbpalette an hochwertigen Holzlasuren sowie Polituren, Wachsemulsionen, Holzpflegeprodukten, Parkettlacken und Parkettklebstoffen bestanden. Bei den [Filialen der] T-F seien Polsterreiniger, Fliesenreiniger und Textilpflegemittel angeboten worden. Zu Beginn der Tätigkeit von Ing. P habe es bereits ein umsatzbezogenes Provisionssystem gegeben, um alle Mitarbeiter in den Märkten für den Verkauf der Produkte der Bw. zu motivieren. Die Filialmitarbeiter seien ja nicht bei der Bw. beschäftigt gewesen. Es habe pro Verkaufsstelle einen Abrechnungsverantwortlichen gegeben, der die Provisionen gesamt erhalten und weiter an die Mitarbeiter verteilt

habe. Da alle Mitarbeiter in irgend einer Form vom Verkauf der Produkte der Bw. betroffen gewesen seien (Manipulation der Ware, Verkauf durch aktive Kundenberatung, Verwaltungsarbeiten wie Kassaführung, Geldeinzahlungen aufs Firmenkonto, Monatsabrechnungen), seien auch alle in das Provisionssystem integriert gewesen.

Es habe eine artikelbezogene Provisionsliste gegeben, wo detailliert der Provisionssatz pro Stück angegeben gewesen sei. An Hand der Barverkaufsbelege der Bw., die die Kasse ausgestellt habe, sei bei der Monatsabrechnung die verkaufte Stückzahl der Produkte des abgelaufenen Monats ermittelt worden. Durch die Stück-Provisionsliste habe sich die Gesamtprovision pro Monat und Filiale ergeben. Die Provisionsberechnung sei mit allen Barverkaufsbelegen per Post an die Bw. geschickt und im Büro in K kontrolliert worden. Diese Stückzahlabrechnung sei auch die Basis für die Abrechnung der Platzmiete an die H-Zentrale gewesen.

Es seien bewusst alle Mitarbeiter in das Provisionssystem integriert worden, damit Schwarzverkäufe fast ausgeschlossen werden könnten. Bei einem Verkauf ohne Rechnung wäre auch keine Stückzahl erfasst worden und nur der Mitarbeiter, der den Verkauf durchführte, hätte etwas davon gehabt, alle anderen wären leer ausgegangen. Somit seien alle Filialmitarbeiter daran interessiert gewesen, dass immer eine Rechnung ausgestellt wurde. Die Warenbestandskontrollen bei den Inventuren hätte auch kaum nennenswerte Fehlmeldungen aufgezeigt.

Am Anfang seien die Provisionen direkt von der Bw. an die H-Mitarbeiter ausbezahlt worden, es habe sich jedoch bald herausgestellt, das es schwierig sei, bei über 30 Standorten in ganz Österreich verteilt die Übernahmebelege der Provisionen von allen Mitarbeitern lückenlos zu erhalten und die ausbezahlten Provisionen ordnungsgemäß zu dokumentieren.

Es sei von der Bw. ein extra Außendienstmitarbeiter beschäftigt worden, der nur für den H- und T-Bereich zuständig gewesen sei. Er sollte die Warenpräsentation an den Verkaufsstellen kontrollieren und als Ansprechpartner für die Filialen dienen. Weiters sollte er nach Abschluss der Kontrolle die Provisionen in den Filialen ausbezahlen. Da die Kontrolle der Abrechnungen und der Tourenplan des Außendienstmitarbeiters einige Zeit in Anspruch genommen habe, seien manche Filialen dazu übergegangen, bei der Monatsabrechnung die selbst errechnete Provision gleich einzubehalten und nur mehr den um die Provision verminderten Verkaufserlös auf das Bankkonto der Bw. einzuzahlen. Somit sei es zur Haupttätigkeit des Außendienstmitarbeiters der Bw. geworden, in ganz Österreich herumzufahren, Provisionsabrechnungsdifferenzen aufzuklären und zu versuchen, die in der Buchhaltung noch fehlenden Provisionsübernahmebestätigungen von den jeweiligen Märkten einzuholen. Das sei in vielen Fällen auf Grund von sehr starker Personalfuktuation in den Märkten nicht mehr möglich ge-

wesen, da manche Mitarbeiter zum Zeitpunkt des Besuchs nicht mehr in den Filialen gearbeitet hätten. Die gegenüber der Bw. Abrechnungsverantwortlichen der jeweiligen Filiale hätten zwar die Anweisung gehabt, die in Summe erhaltenen oder einbehaltenen Provisionen für alle Mitarbeiter nur gegen einen Beleg zu verteilen und auszuzahlen. Da auch die Abrechnungsverantwortlichen keine eigenen Mitarbeiter gewesen seien, habe von Seiten der Bw. kaum mit Sanktionen gedroht werden können. Die einzig wirksame Sanktion wäre eine Sperre der Provisionen der betreffenden Filiale gewesen, was aber abwicklungstechnisch nicht möglich gewesen sei, da die Filiale die Provision gleich vom Verkaufserlös einbehalten hätte, was bei einigen Filialen ohnehin üblich gewesen sei. Die Ware zu entfernen und den Verkauf in einzelnen Filialen ganz einzustellen, wäre nicht auf Zustimmung der H-Zentrale gestoßen. Der Markt wäre ohne komplettes Sortiment gewesen und auch die Zentrale hätte die umsatzbezogene Platzmiete verloren. Ein generelles Auflösen des Provisionssystems in allen Filialen hätte zu enormen Umsatzverlusten geführt, da die Produkte der Bw. vom Verkaufspersonal boykottiert worden wären. Es wären davon auch viele Filialen betroffen gewesen, die eine ordentliche Abrechnung durchführten. Es sei manchmal vorgekommen, dass die Abrechnungsverantwortlichen selbst kurzfristig von H gekündigt worden seien, womit in der Bw. betreffende Administration in der jeweiligen Filiale meistens ein Chaos verbunden gewesen sei. Es hätten somit die trotz aller Bemühungen noch immer fehlenden Provisionsübernahmebestätigungen als Eigenbelege ausgestellt und ohne Unterschrift des Provisionsempfängers in die Buchhaltung genommen werden müssen. Der Steuerberater habe anlässlich der Bilanz-erstellung 1991 darauf hingewiesen, dass die vielen Provisionsbelege ohne Unterschrift bei einer Buchprüfung erhebliche Probleme und Steuernachzahlungen verursachen könnten.

Durch die hohen Umsätze und die große Gewinnspanne habe der Umsatz in den H- und T-F-Filialen für die Bw. einen Eckpfeiler in der Bilanz dargestellt. 1991 seien ca. 40% des Gesamtumsatzes durch das Shop in Shop-System erwirtschaftet worden. Es habe aus betriebswirtschaftlicher Sicht darauf nicht verzichtet werden können.

Auf Grund der vorgenannten Problematik habe in der Abwicklung eine Änderung getroffen werden müssen. Damit die monatlichen Provisionsbeträge aller Verkaufsstellen vollständig und in einer Summe in die Buchhaltung genommen werden konnten, sei das Geld an Herrn S überwiesen worden und sei dann nach Abzug einer Verwaltungsgebühr zur Auszahlung der Provisionen zur Verfügung gestanden. Diese seien dann im Zuge der Außendiensttour bezahlt oder in den Fällen, wo die Filiale die Provisionen schon einbehalten hatte, für die Filiale auf das Firmenkonto der Bw. als Verkaufserlös wieder einbezahlt worden. Damit habe auch der Geldeingang auf dem Firmenkonto mit den Umsätzen der Barverkaufsrechnungen übereinstimmend. Es sei die Notwendigkeit entfallen, einzelnen Belegen nachzulaufen. Es habe pro

Monat nur mehr eine einzige Summenabrechnung an Herrn S gegeben. Bilanztechnisch habe dieser Vorgang keine Auswirkungen gehabt, die Provisionen seien als Betriebsaufwand erhalten geblieben und ganz im Gegensatz zu früher nicht in hunderten Belegen sondern nur mehr mit einem Beleg pro Monat dokumentiert.

Die H-Mitarbeiter seien von dieser Abwicklung nicht in Kenntnis gesetzt worden und deren Steuerpflicht für die Provisionen von der betriebsinternen Änderung bei der Bw. unberührt geblieben. Manche Filialen hätten weiterhin die Provisionsübernahmebestätigungen geschickt, die jedoch nicht mehr in der Buchhaltung erfasst sondern nur mehr bei den Unterlagen der jeweiligen Filiale abgelegt worden seien. Es sei auch von der Bw. gegenüber den Provisionsempfängern niemals dokumentiert worden, dass die erhaltenen Provisionen nicht steuerpflichtig seien. Auf Grund der Aufteilung auf insgesamt über 250 Mitarbeiter in allen H- und T-F-Filialen dürfte allerdings bei den wenigsten die Zusatzeinkommensfreigrenze überschritten worden sein.

Die Bw. habe zwar durch die zusätzlichen Verwaltungsgebühren bei Herrn S höhere Kosten, der extra für H eingesetzte Mitarbeiter sei in seiner eigentlichen Tätigkeit der Regal- und Sortimentskontrolle sehr entlastet gewesen und wäre letztendlich überflüssig geworden und sei nur deshalb nicht gekündigt worden, da er knapp vor der Pensionierung gestanden sei. Dieser Mitarbeiter sei 1992 verstorben und nicht mehr nachbesetzt worden. Die Kommunikation mit den Filialen sei verstärkt von K aus durchgeführt und die Auszahlungen von anderen Außendienstmitarbeitern (Vertreter für Drogerie und Apotheken) vorgenommen worden. Somit habe letztendlich ein ganzer Außendienstmitarbeiter inkl. Dienstwagen eingespart werden können, was die Verwaltungsspesen von Herrn S mehr als kompensiert habe.

Diese Angaben seien sämtliche Detailinformationen, soweit diese Ing. P nach über zehn Jahren noch rememberlich seien.

Die Provisionsabwicklung über Herrn S habe ausschließlich dem Zweck gedient, die Buchhaltung ordnungsgemäß führen zu können. Bilanz- oder steuerrechtliche Hintergründe habe es keine gegeben. Es sollten somit sämtliche Fragen hinsichtlich Herrn S und der Provisionsabrechnung beantwortet sein.

Hinsichtlich der Buchhaltungsunterlagen teilte Ing. P mit: Auf Grund der geschilderten Abwicklung lasse sich erkennen, dass monatlich tausende Barverkaufsrechnungen aus allen Filialen administriert und bearbeitet hätten werden müssen. Pro Abrechnungsmonat seien durch den H-T-F-Umsatz ca. 20 A4-Ordner mit Barverkaufsrechnungen und den jeweiligen Provisionsabrechnungen neu angelegt worden. Somit sei durch die steigenden Umsätze und im Laufe der Jahre ein Buchhaltungsvolumen von 15 Paletten bzw. ca. 6,5 t entstanden. Da die Bw.

1996 die Insolvenz beantragt habe, sei im Zuge des Insolvenzverfahrens auch die Provisionsabwicklung mit Herrn S durch den Masseverwalter genau überprüft worden. Es seien nicht nur die Unterlagen kontrolliert, sondern die effektive Durchführung und tatsächliche Weiterleitung an die Provisionsempfänger bei H durch Befragung der mit der Abwicklung verbundenen Mitarbeiter verifiziert worden. Außerdem habe seitens der Bw. auf den Bankauszügen des Firmenkontos die von ihr selbst durchgeführte nachträgliche Einzahlung der von den Filialen einbehaltenen Provisionen exakt kontrolliert werden können, da die Einzahlungssumme immer mit der Provisionssumme identisch gewesen sei. Hätte es hier Differenzen gegeben, dann wäre der Masseverwalter verpflichtet gewesen, die nicht dokumentierten Summen als verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter zu betrachten und hätte diese Beträge im Sinne der Gläubiger von den Gesellschaftern zurückfordern müssen.

Ing. P persönlich sei 1997 für die gesamten ausbezahlten H-Provisionen von seinem Wohnsitzfinanzamt steuerpflichtig gemacht worden und habe extra dafür eine Steuernummer erhalten. Da Ing. P auf Grund der Geschäftsführerhaftung auch als Privatperson das Insolvenzverfahren habe anmelden müssen, sei der Einspruch gegen den Steuerbescheid von seinem Masseverwalter durchgeführt worden. Da die Privatinsolvenz ausschließlich durch seine Geschäftsführerhaftung bezüglich der Bw. verursacht worden sei, habe das Gericht denselben Masseverwalter bestimmt, da dieser mit der Insolvenz der Bw. vertraut gewesen sei. Es sei gegen den Steuerbescheid [betreffend Ing. P] Einspruch erhoben und im Zuge des Einspruchsverfahrens 1998 die Firmenbuchhaltung per LKW an das Finanzamt überstellt worden. Dort sei von Herrn Ing. P im Finanzamt in L der genaue Sachverhalt der Provisionsabwicklung, genau wie in diesem Schreiben erläutert, den Beamten an Hand der Originalunterlagen erklärt worden. Auch die von der Bw. selbst vorgenommenen Nachzahlungen auf das Firmenkonto für jene Filialen, die die Provisionen gleich einbehalten hätten, seien an Hand der Bankbelege überprüft und verifiziert worden. Bei dieser Besprechung sei auch ein Beamter der Großbetriebsprüfung Wien anwesend gewesen. Die Unterlagen seien nach erfolgter Überprüfung mit einem Lkw der Finanzlandesdirektion abgeholt und im Hochregallager des ehemaligen Arbeitgebers von Ing. P eingelagert worden. Die Unterbringung in K sei nicht mehr möglich gewesen, da das Firmenobjekt der Bw. einen neuen Besitzer gehabt hätte, der nicht bereit gewesen sei, das ohnehin relativ kleine Lager zur Hälfte mit fremden Buchhaltungsunterlagen zu füllen. 1999 sei dann der Berufung stattgegeben und sämtliche die Steuernummer von Ing. P belastenden Beträge wieder gutgeschrieben worden. Unterlagen über die Begründung der Stattgabe seiner Berufung würden Ing. P nicht vorliegen. Im Zuge der insolvenzbedingten Postsperre habe Ing. P keine Postsendungen erhalten sondern nur der Masseverwalter. Durch den Forderungsentfall des Finanzamtes sei die Abwicklung seines Privatinsolvenz-



verfahrens möglich gewesen, das von Ing. P mit der letzten Quotenzahlung als 20%iger Ausgleich abgeschlossen habe werden können. Ende 1999 habe Ing. P seinen Arbeitsplatz gewechselt und die Buchhaltungsunterlagen mit einem Firmen-Lkw an seine neue Dienststelle in B transferiert. Der neue Dienstgeber sei 2002 von einem Konzern übernommen und der im April 2003 auslaufende Dienstvertrag nicht mehr weiter verlängert worden.

Ing P habe im Oktober 2003 vom FA ein Schreiben hinsichtlich einer möglichen Erstellung eines Haftungsbescheides gegen ihn für die nicht bezahlten Abgabenverbindlichkeiten der Bw. erhalten (unter Hinweis auf ein in Kopie beiliegendes Schreiben des FA vom 27. Oktober 2003). Nach neuerlicher Überprüfung des Sachverhaltes und seiner Stellungnahme sei Ing. P am 20. Jänner 2004 von einem namentlich genannten Funktionär des FAes telefonisch mitgeteilt worden, dass die Angelegenheit für ihn erledigt sei und kein Haftungsbescheid erlassen werde. Zwischenzeitig sei Ing. P schon Ende 2003 mehrmals vom neuen Eigentümer der Firma in B aufgefordert worden, dafür zu sorgen, dass die Buchhaltung der Bw. vom Lager entfernt werde. In Anbetracht des Schreibens vom FA habe der Bw. noch eine Frist bis März 2004 erbeten. Nach dem Telefonat mit dem FA vom 20. Jänner 2004 sei für ihn keine Notwendigkeit mehr erkennbar gewesen, die ohnehin sehr alten Unterlagen, für die sich seit sechs Jahren niemand mehr interessiert habe, weiter aufzubewahren. Dass es noch ein schwebendes Verfahren zwischen dem FA und der Bw. gebe, sei Ing. P von niemanden mitgeteilt worden. Die Unterlagen seien dann im Frühjahr 2004 kostenlos von der Firma in B als Altpapier entsorgt worden.

Wie angeführt, seien diese Unterlagen zweimal genau geprüft worden (Masseverwalter, FA), dass noch ein schwebendes Verfahren existiere, für das die Buchhaltung nochmals benötigt werden könnte, sei schon auf Grund der Tatsache, dass der Masseverwalter den Konkurs der Bw. mit der Quotenauszahlung bereits abgeschlossen habe, nicht anzunehmen gewesen. Eine Quotenauszahlung sei normalerweise nur dann möglich, wenn sämtliche strittigen Forderungen bereinigt seien. Der Ausgang des Einspruches würde ja die Quote aller anderen Gläubiger verändern und müsste normalerweise vor der Quotenauszahlung abgewartet werden.

Ing. P hätte als Notstandshilfebezieher gar nicht die Mittel gehabt, einen Lkw zu chartern und monatliche Lagergebühren zu bezahlen. Auf Grund des Volumens sei auch die Unterbringung in seinem Privathaus unmöglich gewesen. Die Bw. habe nach Abwicklung des Konkurses und nach der Quotenauszahlung ebenfalls über keine Mittel mehr verfügt. Ing. P sei als Geschäftsführer 1996 ausgeschieden. Obwohl eigentlich auch sein Nachfolger zuständig gewesen wäre, habe er sich bis zuletzt darum gekümmert. Wäre ihm das schwebende Verfahren

bekannt gewesen, hätte Ing. P selbstverständlich die Finanzbehörden um Abholung und Einlagerung der Unterlagen ersucht.

### c) Stellungnahme FA

Auf Ersuchen der Abgabenbehörde II. Instanz erstatte das FA nach Rücksprache mit dem Prüfer auf das Schreiben von Ing. P die Stellungnahme vom 28. Dezember 2004 und führte aus:

Zu den Aussagen von Ing. P, wonach die Unterlagen der Bw. im Frühjahr 2004 entsorgt worden seien, werde auf die Aufbewahrungspflicht bei schwebenden Verfahren gemäß § 132 Abs. 1 BAO hingewiesen. Des weiteren werde jedoch in diesem Zusammenhang auf eine Niederschrift vom 23. März 1996 verwiesen, wonach vom Betriebsprüfer Unterlagen eingesehen worden seien, die den Geldfluss an diverse Provisionäre der Bw. beweisen sollten. Dabei hätten jedoch keinerlei Belege oder Abrechnungen gefunden werden können, die darauf schließen lassen würden, dass von Ing. P Zahlungen an die Bw. oder Provisionäre der Bw. geleistet worden seien. Auch habe Ing. P selbst keine Unterlagen für den Rückfluss der Gelder aus der Schweiz nach Österreich vorlegen können. Es werde auf die nähren Ausführungen in der Niederschrift hingewiesen.

Die wiederholte Erklärung, dass aus abrechnungstechnischen Gründen die Provisionsabwicklung über Herrn S gelaufen sei, sei nicht nachvollziehbar. Insbesondere der Transfer der Gelder in die Schweiz und die Nichtnachvollziehbarkeit des Rückflusses würde darauf schließen lassen, dass Vorteile an den oder die Gesellschafter unter dem Deckmantel von Provisionen gewährt worden wären.

Seitens des FAes werde nicht in Abrede gestellt, dass tatsächlich Provisionen an Mitarbeiter von H ausgezahlt wurden, diese seien auch als Betriebsausgaben anerkannt worden, jedoch seien weitere Gelder in die Schweiz transferiert worden, die ebenfalls als Provisionen aufwandswirksam geltend gemacht worden seien, deren Weitergabe an einzelne Provisionsempfänger von H jedoch nicht nachvollziehbar sei. Sehr aufschlussreich sei in diesem Zusammenhang eine Gegenüberstellung der geltend gemachten Aufwendungen aus dem Titel Provision H in den Jahren 1991 bis 1994. Gemäß den Ausführungen von Ing. P sei anlässlich der Bilanzerstellung 1991 eine Änderung bei der Abrechnung erfolgt. Demnach seien 1991 an Prov. H ein Aufwand von S 1,816.175,00 geltend gemacht worden, 1992 S 1,887.056,00, 1993 S 1,698.524,00 und 1994 S 2,607.371,00. Die berufsgegenständlichen und seitens des FAes nicht anerkannten Provisionen würden jedoch aus der Aufwandsposition "Prov. ausländ. Dritte" resultieren, welche zusätzlich im Aufwand enthalten seien.

Daraus sei nach Erachten des FAes eindeutig ersichtlich, dass es sich bei den Ausführungen im Schreiben von Ing. P um reine Schutzbehauptungen handle.

d) Stellungnahme Bw.

Die Abgabenbehörde II. Instanz brachte der Bw. zu Handen deren Geschäftsführerin mit Schreiben vom 4. Jänner 2005 den oa. Vorhalt vom 8. Oktober 2004 an Ing. P, dessen Antwort vom 10. November 2004 samt Beilagen und die Gegenäußerung des FAes vom 28. Dezember 2004 mit dem Ersuchen um Stellungnahme zur Kenntnis.

Im Antwortschreiben vom 28. Jänner 2005 wurde ausgeführt, dass die Geschäftsführerin erst einen Tag vor Ausgleichseröffnung der Bw., und zwar am 16. April 1996 in das Unternehmen eingetreten sei und ihr daher keine näheren Informationen zu den Vorgängen der Vorjahre bekannt seien. Auch sei die Tätigkeit der Geschäftsführerin von Beginn an in der Hauptsache damit befasst gewesen, umfangreiche Gespräche mit allen Gläubigern, mit den Mitarbeitern und dem Ausgleichs- bzw. Masseverwalter zu führen, um einen positiven Ausgang des Ausgleichs- bzw. Zwangsausgleichsverfahrens zu erarbeiten. Auf ein Schreiben vom 25. Mai 2002 an das FA werde hingewiesen. In diesem Schreiben gab die Geschäftsführerin an, zu den Erhebungen betreffend Rückstand der Bw. sei mitzuteilen: Der seinerzeitige Austritt der Geschäftsführerin der Bw. sei beim Verkauf des Unternehmens Ende des Jahres 1990 erfolgt. Erst im Frühjahr 1996 habe die neue Geschäftsführung sie betreffend eines Wiedereintritts in das Unternehmen als neue handelsrechtliche Geschäftsführerin kontaktiert, da ein gerichtliches Ausgleichsverfahren angestrebt worden sei und unter neuer Firmenleitung zur erfolgreichen Finanzierung führen sollte. Der Eintritt der Geschäftsführerin in das Unternehmen sei am 16. April 1996 erfolgt und am 17. April 1996 sei der Ausgleichsantrag bei Gericht eingebracht worden. Da ein Ausgleich nicht finanzierbar gewesen sei, sei ein Zwangsausgleichsverfahren erfolgt und Anschließend ein Konkursverfahren. In diesem Zeitraum bis zur Auflösung des Unternehmens seien alle anfallenden steuerlichen Abgaben beglichen worden, sodass im Rahmen der Geschäftsführertätigkeit keine neuerlichen Rückstände entstanden seien.

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

Das Stammkapital der Bw. beträgt S 500.000,00. Am 17. April 1996 wurde das Ausgleichsverfahren und am 26. August 1996 der Anschlusskonkurs eröffnet. Am 28. Dezember 2001 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben.

Herr S hielt im berufsgegenständlichen Zeitraum Geschäftsanteile an der Bw. im Betrag von S 35.000,00. In diesem Zeitraum war Ing. P einziger Geschäftsführer. In der Berufung wird nicht bestritten, dass S die Gesellschaftsanteile treuhändig für Ing. P gehalten hat.

Im Vertrag vom 22. Juni 1989 (Arbeitsbogen Bw., Seite 51f) vereinbarten die H-GmbH und der in Zürich ansässige S, dass die Bw. in allen Filialen von H einen Selbstbedienungsstand mit Produkten für Teppich- und Fliesenreinigung, Fliesen- und Holzschutz, Holzlacke und ähnliche Produkte für eigenen Verkauf und auf eigene Kosten einrichtet. Der Verkauf der Produkte der Bw. mit der Aufmachung von H sollte exklusiv nur in den Filialen von H erfolgen (Punkt 1). Laut Punkt 2 sollte als Miete die Bw. an H von den verkauften Produkten eine Provision "laut beiliegender Liste" zahlen, die auch über einen Wirtschaftstreuhänder von H überprüfbar sein sollte. Laut Punkt 3 wurde die Vereinbarung auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und sollte sich automatisch jeweils um ein Kalenderjahr verlängern, wenn sie nicht von S bis längstens 30. September aufgekündigt worden ist. Laut Punkt 4 wurde die Vereinbarung zwischen S und H persönlich abgeschlossen. Herr S übernahm gegenüber H die Garantie für die quartalsweise Zahlung der Provision durch die Bw. Sollte die Bw. aus irgend einem Grund nicht zahlen, sollte S den Betrag nach Aufforderung an H zahlen.

Im Schreiben vom 5. Juli 1989 (Arbeitsbogen Bw., Seite 80) teilte die Firma H Herrn S in Zürich im Nachtrag zur oa. Vereinbarung mit, dass im Falle der Nichtzahlung der Provision durch die Bw. H der Bw. eine Nachfrist von zwei Monaten gewähren werde, bei deren Verstreichen ohne Zahlung die Vereinbarung zwischen H und S vom 22. Juni 1989 automatisch erlischt.

In einem Schreiben vom 2. Februar 1996 (Arbeitsbogen Bw., Seite 50) teilte die H-T-F-VertriebsgmbH der Bw. mit, dass zwecks Auskunftserteilung an die Finanzbehörden auf Ersuchen der Bw. mitgeteilt werde, dass die H-T-F-VertriebsgmbH bereits im Jahre 1989 mit Herrn S in Geschäftsverbindung gestanden sei und mit diesem am 22. Juni 1989 und mit Nachtrag vom 5. Juli 1989 eine Vereinbarung geschlossen habe, wodurch S berechtigt gewesen sei, zwischen der Bw. und der H-T-F-VertriebsgmbH ein Shop in Shop-Geschäft zu vermitteln, wonach die Bw. gegen Leistung einer Umsatzprovision das Rechte habe, in den Verkaufshallen der H-T-F-VertriebsgmbH Verkaufstände zu errichten und Waren anzubieten. Auf Grund der Vermittlung des Herrn S sei dieses Shop in Shop-Geschäft zwischen der Bw. und der H-T-F-VertriebsgmbH zu Stande gekommen, wobei S die Garantie der ordnungsgemäßen Abwicklung der Geschäfte und pünktlichen Bezahlung der Umsatzprovision zu übernehmen hatte. Sollte die Bw. ihren Verpflichtungen, insbesondere zur Zahlung der Umsatzprovision trotz Mahnung nicht nachkommen, wäre die H-T-F-VertriebsgmbH berechtigt, das Ver-

tragsverhältnis zu lösen und Herrn S auf Grund seiner Garantie für rückständige Mieten und allfällige Schadensansprüche in Anspruch zu nehmen.

Einer Vereinbarung zwischen der Bw. und Herrn S vom 9. Jänner 1991 (Arbeitsbogen Bw., Seite 53) ist zu entnehmen, dass S Inhaber der Vertriebsrechte für alle Niederlassungen der H-GmbH bezüglich der Holzlasuren, Kleber und aller dazugehörigen Reinigungsprodukte sei (Punkt 1) und S diese Vertriebsrechte ab 1. Jänner 1991 für eine unbestimmte Dauer an die Bw. übertrage (Punkt 2). Laut Punkt 3 entschädigte die Bw. Herrn S für diese Abtretung mit einer Kommission von 20% des mit diesen Produkten getätigten Umsatzes. Ab einem Jahresumsatz von S 14 Mio. in den H-Filialen erhöhte sich im darauf folgenden Jahr die Kommission auf 30%. Sollte der Umsatz später rückläufig werden, reduzierte sich die Kommission bei Unterschreiten der S 14 Mio.-Grenze im darauf folgenden Jahr wieder auf 20%. Laut Punkt 4 sei die Kommission quartalsweise auf ein angegebenes Schweizer Bankkonto zu zahlen. Gerichtsstand sei Zürich, es sei Schweizer Recht anzuwenden. Diese Vereinbarung wurde von Ing. P im Namen der Bw. unterschrieben.

Die Bw. stellte an Herrn S in Zürich quartalsweise Gutschriftsanzeigen aus, in denen die Summe der Umsätze in den H-Shops und den T-Shops sowie eine Kommission von 20% bzw. 30% angegeben sind. Die Ermittlung der Daten könne auf Wunsch an Hand der Saldenlisten der Buchhaltung der Bw. kontrolliert werden (vgl. Arbeitsbogen Bw., Seite 58ff).

Laut Vereinbarung zwischen der Bw., vertreten durch Ing. P, und der H-T-F-VertriebsgmbH vom 25. März 1994 (Arbeitsbogen Bw., Seite 71) sollte gemäß Shop-in-Shop Vereinbarung vom 22. Juni 1989, Punkt 2, die Provision ab 1. April 1994 wie folgt abgerechnet werden: Die H-Organisation sollte eine Provision von 20% gerechnet vom gesamten Nettoerlös der in den Märkten der H befindlichen Shops der Bw. erhalten. Das galt ab 1. April 1994 auch für alle T-Märkte. Im Zuge dessen sollte ab 1. April 1994 die Verrechnung der T-Platzmiete entfallen. H sollte einmal pro Jahr eine Bewerbung der Produkte der Bw. in den Flugblättern durchführen, die der Bw. nicht in Rechnung gestellt werde. Weiters verzichte H für die Dauer von fünf Jahren bis 1. April 1999 auf eine Kündigung der Shop-in-Shop Vereinbarung vom 22. Juni 1989.

Im Schreiben vom 8. Jänner 1996 (Arbeitsbogen Bw., Seite 57) teilte Herr S der Bw. zu Händen von Ing. P mit, dass die Herrn S aus den H-Vertriebsvereinbarungen zufließenden Erträge von S nicht an den Treugeber für die 7% Anteile an der Bw. weitergeleitet würden. Der Vertrag mit H sei von S ad persona abgeschlossen und nicht in seiner Eigenschaft als Treuhänder. Dass die Bw. in seiner Vereinbarung mit H genannt wurde, sei nur der Einfachheit halber durchgeführt worden und bedeute keineswegs eine Exklusivität. Die Bw. sei lediglich

das erste Unternehmen, dass von S die Vertriebsrechte erhalten habe. Sollte die Bw. die Vertriebsvereinbarung mit S auflösen wollen, werde um diesbezügliche Nachricht ersucht.

Die Betriebsprüfung ermittelte an Hand der von der Bw. an Herrn S ausgestellten Gutschriftsanzeigen die jährlich an S gezahlten Provisionen mit dem im Haftungsbescheid angegebenen Beträgen (vgl. auch Aufstellung Arbeitsbogen Bw., Seite 61f). Laut Gewinn- und Verlustrechnung der Bw. wurden aus den Geschäften mit H und T folgende Erlöse erzielt bzw. Provisionen bezahlt:

	1992	1993	1994
	S	S	S
Erlöse H	12.804.124,19	11.546.455,80	12.035.871,95
Erlöse T	1.246.383,83	1.495.868,33	1.840.268,71
Gesamt	14.050.508,02	13.042.324,13	13.876.140,66
Provisionen:			
H- und T-Zentrale	1.679.340,71	1.569.100,40	2.450.982,61
H- und T-Verkauf	207.717,00	129.424,17	156.389,17
	1.887.057,71	1.698.524,57	2.607.371,78
an Herrn S laut Bp.	2.809.499,94	3.911.574,20	2.341.037,89
Provisionen Gesamt	4.696.557,65	5.610.098,77	4.948.409,67

Mit Aufforderung (Bescheid) vom 4. April 1996 (Arbeitsbogen Ing. P, Seite 114f) teilte das Finanzamt M Herrn S in Zürich mit, dass er laut Betriebsprüfung an der Bw. mit 7% als Treuhänder beteiligt ist, auf Grund der Vereinbarung vom 9 Jänner 1991 von der Bw. S 2,809.500,00 (1992), S 3,911.574,00 (1993) und S 2,341.038,00 (1994) erhalten habe und damit gemäß § 98 Z 6 EStG 1988 in Österreich der beschränkten Steuerpflicht unterliege.

Daraufhin übermittelte S mit Schreiben vom 30. September 1996 (Arbeitsbogen Ing. P, Seite 107f) eine von ihm und Ing. P unterschriebene Aufstellung über jene Beträge, die er (S) an Ing. P im Hinblick auf die Treuhanderschaft übergeben habe. Die hiezu gehörenden Einnahmen würden sich aus den Banküberweisungen der Bw., so wie diese im Betriebsprüfungsprotokoll festgehalten sind, ergeben. Die Differentbeträge habe S nach eigenen Angaben für seine Bemühungen als Treuhänder erhalten und bei seinem Finanzamt in Zürich versteuert. Die beiliegende Aufstellung ist von Herrn S und Ing. P unterschrieben und gibt an, dass nachstehende Beträge Ing. P im Zuge der Treuhandvereinbarung von Herrn S erhalten habe:

1992	1993	1994
------	------	------

S	S	S
2.280.000,00	2.660.000,00	3.810.000,00

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttung verteilt wird.

Eine nicht abzugsfähige verdeckte Ausschüttung umfasst alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteilsgewährungen) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar Beteiligten, die zu einer Minderung der Einkünfte der Körperschaft führen und die dritten der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden (vgl. Wiesner-Schneider-Spanbauer-Kohler, Kommentar KStG 1988, § 8 Rz 14).

Im vorliegenden Fall bezahlte die Bw. laut eigener Buchhaltung sowohl an die Zentrale (Geschäftsleitung) als auch an die Mitarbeiter von H-T getrennt Provisionen für den Shop-in-Shop Verkauf von Produkten der Bw. Die Provisionen an die Geschäftsleitung machten jährlich zwischen S 1,6 Mio. und S 2,5 Mio. und jene an die Belegschaft zwischen S 130.000,00 bis S 200.000,00 aus. Gesamt betrugen die Provisionen zwischen S 1,7 Mio. und S 2,6 Mio. bei Umsätzen zwischen S 13 Mio. und S 14 Mio.

Auf Grund der oa. Provisionszahlungen an die Geschäftsleitung und Belegschaft von H-T für den Shop-in-Shop Verkauf ist nicht ersichtlich, weshalb die Bw. an den Schweizer Treuhänder S noch weitere S 2,809.500,00 (1992), S 3,911.574,00 (1993) und S 2,341.038,00 (1994) auf ein Schweizer Bankkonto bezahlen soll.

Bereits im Vertrag zwischen dem Unternehmen H und S vom 22. Juni 1989 war davon die Rede, dass die Bw. für den Shop-in-Shop Verkauf eine Provision an H zu zahlen hatte. Auch Ing. P gibt in seiner Stellungnahme an den UFS vom 30. Oktober 2004 an, dass die Bw. an die Geschäftsleitung von H-T umsatzbezogene Platzmieten und zusätzlich an die Filialmitarbeiter Verkaufsprovisionen zahlte.

Der Vertrag zwischen der Bw. und S vom 9. Jänner 1991, wonach die Bw. dem Schweizer Treuhänder S für die "Übertragung seiner Vertriebsrechte" eine weitere Provision von 20% bzw. 30% der Umsätze aus den Umsätzen bei H-T zu zahlen hätte, ist für die Bw. wirtschaftlich sinnlos. Das "Vertriebsrecht" des S, gemeint offenbar die Vereinbarung zwischen S und H vom 22. Juni 1989, stellt kein für die Bw. verwertbares Wirtschaftsgut dar, da der Verkauf von Produkten der Bw. schon bisher und ohne "Abtretung von Vertriebsrechten" in den H- und T-Filialen erfolgte.

Nicht nachvollziehbar sind die Angaben von Ing. P im Schreiben an den UFS vom 30. Oktober 2004, wonach die Einschaltung des Schweizer Treuhänders S und die Zahlung

der berufsgegenständlichen Geldbeträge an diesen eine Vereinfachung der Provisionsabrechnung mit den Filialen von H-T gebracht hätte. Zum einen weist – wie bereits festgestellt – die Gewinn- und Verlustrechnung der Bw. im berufsgegenständlichen Zeitraum eigene Provisionszahlungen an die Filialmitarbeiter aus. Zum anderen wurde keine Vereinbarung vorgelegt, aus der ersichtlich wäre, dass S für die Bw. die Provisionsabrechnung mit den Filialmitarbeitern in der von Ing. P in der Stellungnahme 30. Oktober 2004 dargelegten Weise durchführte. Der Vereinbarung zwischen Bw. und Herrn S vom 9. Jänner 1991 (Arbeitsbogen Bw., Seite 53) ist solches jedenfalls nicht zu entnehmen. Da von der Bw. erhebliche Beträge an den Schweizer Treuhänder bezahlt wurden, und die von Ing. P im Schreiben an den UFS geschilderte Provisionsabrechnung über S, die eine Erleichterung hätte bringen sollen, einen höchst komplexen Vorgang darstellt, ist nicht nachvollziehbar, dass darüber keine schriftliche Vereinbarung zwischen Bw. und S existiert. Hätte es eine entsprechende schriftliche Vereinbarung zwischen der Bw. und S betreffend einer Provisionsabrechnung, wie von Ing. P vorgebracht, gegeben, wäre diese im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt worden. Schließlich wurde auch die Vereinbarung vom 9. Jänner 1991 (Arbeitsbogen Bw., Seite 53) seitens der Bw. vorgelegt, die jedoch aus den bereits genannten Gründen keine Grundlage für das von Ing. P vorgebrachte Provisionsabrechnungsmodell darstellt. Es kann somit ausgeschlossen werden, dass sich eine entsprechende schriftliche Vereinbarung unter den Unterlagen befanden, die laut Ing. P im Frühjahr 2004 vernichtet worden seien.

Es kann auch die behauptete "vereinfachte" Provisionsabwicklung über S nicht nachvollzogen werden, da Ing. P im Schreiben an den UFS, Seite 5, angibt, die Auszahlung der Provisionen an die Filialmitarbeiter sei weiterhin von Außendienstmitarbeitern der Bw. (Vertreter für Drogerien und Apotheken) vorgenommen worden. Bei dieser Konstruktion ist nicht nachvollziehbar, weshalb Millionenbeträge auf ein Schweizer Bankkonto eines Treuhänders gezahlt werden, wenn die Filialmitarbeiter nach dem Vorbringen von Ing. P dennoch von Vertretern der Bw. bezahlt werden. Auch ist nicht nachvollziehbar, welche Leistung S in diesem Zusammenhang erbracht hätte, da ihm von der Bw. nur quartalsweise die Summe der Umsätze in den H- und T-Filialen in Form der Gutschriftsanzeigen mitgeteilt wurde, die Umsatzbelege laut Ing. P jedoch bei der Bw. verblieben (Schreiben an den UFS, Seite 5, 20 A4-Ordner monatlich, im Laufe der Jahre 15 Paletten bzw. 6,5 t). Der Schweizer Treuhänder S hätte mangels weiterer Angaben der Bw. gar nicht für eine richtige Provisionsauszahlung an die Mitarbeiter von 35 Filialen sorgen können.

Auch die weiteren Angaben von Ing. P im Schreiben vom 30. Oktober 2004, wonach er bei einer Besprechung im Finanzamt L die Provisionsabwicklung mit S an Hand der Originalbelege erklärt und verifiziert habe, deckt sich nicht mit dem Akteninhalt. Der mit Ing. P am



23. März 1998 aufgenommen Niederschrift (Einkommensteuerakt Ing. P, Aktenteil 1996, Seite 33f) ist zu entnehmen, dass im Beisein des Prüfers, einem Funktionär des Finanzamtes L, von Ing. P und des damaligen Masseverwalters zur Verfügung gestellte ca. 35 Kartons von Unterlagen hinsichtlich einer Beweisführung des Geldflusses von Ing. P an diverse Provisionäre untersucht wurden. Dabei musste festgestellt werden, dass in diesen Unterlagen, die Teile der Buchhaltung der Bw. darstellten, keinerlei Belege oder Abrechnungen gefunden wurden, die darauf schließen lassen würden, dass von Ing. P Zahlungen an die Bw. oder an Provisionäre der Bw. geleistet wurden. Für das Vorbringen betreffend einer vereinfachten Buchhaltung durch Zahlungen an S in die Schweiz und einem Zurückbringen der Gelder aus der Schweiz wieder nach Österreich durch Ing. P zur Durchführung von Provisionszahlungen der Bw. konnten von Ing. P keine ordnungsgemäßen Unterlagen vorgelegt werden. Auch hierzu ist die Feststellung zu treffen, dass – hätte es eine schriftliche Vereinbarung zwischen der Bw. und S über die behauptete Provisionsabrechnung mit den Filialmitarbeitern gegeben – diese spätestens bei der Besprechung im Finanzamt L vorgelegt worden wäre. Auch konnte kein Rückfluss von der Schweiz nach Österreich und eine Verwendung für Filialmitarbeiter von H-T nachgewiesen werden.

Schließlich steht das Vorbringen von Ing. P im Schreiben an den UFS im Widerspruch zu den Angaben von Herrn S. Der Schweizer Treuhänder S gab im Schreiben an das Finanzamt M vom 30. September 1996 (Arbeitsbogen Ing. P, Seite 107) an, dass er die Geldbeträge an Ing. P im Hinblick auf die Treuhandenschaft übergeben habe. Wie bereits festgestellt, hielt S die Geschäftsanteile an der Bw. treuhändig für Ing. P. Auch in der von S und Ing. P gemeinsam unterfertigten Aufstellung der Geldbeträge ist von Zahlungen von S an Ing. P im Zuge der Treuhandvereinbarung die Rede (Arbeitsbogen Ing. P, Seite 108) und nicht von der von Ing. P dargestellten Provisionsabrechnung mit Filialmitarbeitern. Laut seinem Schreiben habe S Differenzbeträge für seine Bemühungen als Treuhänder und nicht für die Durchführung einer Provisionsabrechnung mit Filialmitarbeitern erhalten. Überdies erfolgten die angegebenen Rückzahlung an Ing. P persönlich und nicht an die Bw. Auf der Aufstellung vom 30. September 1996 (Arbeitsbogen Ing. P, Seite 108) bestätigte Ing. P mit seiner Unterschrift, dass die Rückzahlung an ihn und nicht die Bw. erfolgten.

Zusammenfassung: Die Zahlung der berufsgegenständlichen Beträge von der Bw. an S ist unbestritten. Dem Vorbringen, dass es sich dabei um ein Provisionsabrechnungsmodell mit Filialmitarbeiter von H-T handelt, wie Ing. P im Schreiben an den UFS vom 30. Oktober 2004 dargestellt, kann nicht gefolgt werden, da in der Gewinnermittlung der Bw. im selben Zeitraum bereits Provisionen an Filialmitarbeiter enthalten sind und überdies keine entsprechende schriftliche Vereinbarung zwischen Bw. und S existiert. Der Vertrag zwischen Bw. und S vom

9. Jänner 1991 betreffend "Übertragung der Vertriebsrechte" stellt keine Vereinbarung des von Ing. P vorgebrachten Provisionsabrechnungsmodells dar, insbesondere ist darin nicht von einem Rückfluss von S aus der Schweiz an die Bw. nach Österreich und einer Auszahlung an Filialmitarbeiter der Gruppe H-T die Rede. Überdies gibt S im Schreiben vom 30. September 1996 und der vom ihm und Ing. P. verfassten Aufstellung der angeblich von S an Ing. P bezahlten Beträge an, dass die Rückzahlung aus der Treuhandvereinbarung - S hält die Geschäftsanteile an der Bw. treuhändig für Ing. P – erfolgte und nicht auf Grund des von Ing. P vorgebrachten Provisionsabrechnungsmodells. Überdies gibt S - und durch seine Unterschrift auf der Aufstellung auch Ing. P - an, dass die Zahlungen von S an Ing. P und nicht an die Bw. erfolgten. Die berufungsgegenständlichen Zahlungen stellen somit eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter Ing. P (Treuhandenschaft mit S) dar, der damals zugleich einziger Geschäftsführer war. Ein wirtschaftlicher Grund außerhalb des Gesellschaftsverhältnisses konnte für die Zahlungen nicht festgestellt werden.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, 2. Februar 2005