



GZ. RV/0036-L/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 19. April 2004 über die Berufung des Bw., vertreten durch Gerhard Füssel, gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch Dr. Franz Jaksch, betreffend Wiederaufnahmsbescheide und Sachbescheide hinsichtlich Feststellung gem. § 188 BAO für die Jahre 1991 bis 1993 sowie Gewerbesteuerbescheide 1991 bis 1993 nach in Linz durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zu stellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

### 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**

Mit Gesellschaftsvertrag vom 1. September 1991 erfolgte die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft, abgeschlossen zwischen Dr. JS, praktischer Arzt, und Ing. PA, Techniker und Erfinder, als Gesellschafter mit der Bezeichnung "BWW Austria".

Zweck und Tätigkeitsumfang der Gesellschaft bilden die Entwicklung, die teilweise Herstellung und der Handel mit biomedizinischen und biokybernetischen elektronischen Geräten einerseits und die Forschung auf dem Gebiete der neurobiokybernetischen Therapieformen andererseits (Pkt. I. des o.a. Gesellschaftsvertrages).

Die Handelskonzession für die bei der Gewerbebehörde Grieskirchen angemeldete Firma ist auf Herrn Ing. PA ausgestellt (Pkt. II.).

Der Sitz der Gesellschaft ist TTO, OT 61 (Pkt. III.).

Beide Gesellschafter sind am Gewinn und am Verlust der Gesellschaft jeweils mit 50 % beteiligt (Pkt. IV.).

Die Geschäftsführung obliegt Herrn Ing. PA, Herr Dr. JS gilt als Generalbevollmächtigter der Gesellschaft, ausgestattet mit allen Handlungsvollmachten (Pkt. V.).

Beide Gesellschafter sind verpflichtet, der Gesellschaft ihre Gesamtarbeitskraft zur Verfügung zu stellen, wobei diese Verpflichtung Herrn Dr. JS nur insoweit betrifft, als er dazu neben seiner Haupttätigkeit als praktischer Arzt in der Lage ist (Pkt. VI.).

In allen wichtigen Angelegenheiten, insbesondere in grundsätzlichen Fragen, ist die Zustimmung des anderen Gesellschafters einzuholen, sodass derartige Geschäfte nur einstimmig beschlossen werden können. Ist Einstimmigkeit nicht zu erzielen, so hat das Geschäft zu unterbleiben (Pkt. VII.).

Die Gesellschaft hat bereits begonnen und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Die Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses kann nur durch den gemeinsamen Beschluss beider Gesellschafter herbeigeführt werden. Weiters gelten selbstverständlich gesetzliche Auflösungsgründe für die Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses (Pkt. VIII.).

Die Aufnahme neuer Gesellschafter kann nur einstimmig erfolgen (Pkt. IX.).

Zur Entscheidung aller auf Grund dieses Gesellschaftsvertrages etwa entstehenden Streitigkeiten vereinbaren die beiden Vertragsparteien die Zuständigkeit des sachlich zustehenden Gerichtes der Landeshauptstadt Linz oder die Zuständigkeit des für den Wohnort es Klägers jeweils zuständigen Gerichtes (Punkt X.).

Die Berufungswerberin hat in den Jahren 1991 bis 1993 einen Maschinenhandel in der Rechtsform einer GesB R ausgeübt und erklärte Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG) i.H.v. S 528.846,-- (1991), S 4.876.308,-- (1992) und S 655.574,-- (1993).

Anläßlich einer UVA-Prüfung wurden 1992 **Verträge mit folgendem Inhalt** dem Finanzamt bekannt gegeben:

**AGENCY CONTRACT**

*Dated 11th September 1991 between:*

*BWW*

*OT 61*

*TK*

*referred to hereinafter as the principal*

*and*

*IMS*

*15 TG*

*St Peter Port*

*Guernsey, Channel Islands*

*hereinafter referred to as the agent.*

*Clause 1. Purpose to the contract*

*1. The agent is granted the permanent representation of the principal's products as specified hereinafter in the area described in clause 4:*

*"BRAINSCANNER"*

*2. The provisions are also to be applied if the agent is entrusted on a permanent basis with the representation of products other those of the principal referred to in clause 1.*

*Clause 2. Commencement and duration*

*1. The contractual relationship commences this day and is entered into for a period of five years.*

*2. The contract may be terminated by either of the two parties subject to six month's notice expiring on the 31st December. If the contractual relationship has already lasted for five years then the period of notice is to be one year.*

*3. The principal will waive for a period of three years the possibility of terminating the contract in accordance with clause 2 par. 2.*

*Clause 3. Rights and duties of the agency*

1. The agent has the right to obtain purchase contracts for the principal in the area described in clause 4 relating to the products referred to in clause 1 or to conclude purchase contracts for the aid products on behalf of the principal and for his account.
2. The agent is also authorised by the principal to accept payments on his behalf. The agent is obligated to forward sums received by it to the principal and to do so without delay after deducting any commission due under the terms of this contract.
3. The terms and conditions of business and payment, the relevant valid price lists as well as all conditions to be complied with by the agent in the course of business transactions will be given in writing by the principal at all times.
4. The agent is obligated to forward immediately to the principal complaints from customers relating to defects. However, it is not authorised to accept warranty claims or demands for indemnification or make payments under this heading.
5. The agent expressly reserves the right to accept other agencies which are in competition with the products of the principal. The principal declares that he agrees to this.
6. In the course of fulfilling the terms and conditions of this contract, the agent is authorised, if it so chooses, to avail itself of the services of various assistants and substitutes (middlemen).
7. The agent is principally entrusted with the task of obtaining new customers but it is also obligated to look after customers introduced by the principal with equal care and attention.

#### Clause 4. Area of operations

1. The agent is entrusted with the exclusive representation of the principal in the following areas:

*Eastern Europe – USSR – Switzerland – South Tyrol – Austria – Bavaria.*

2. With regard to all contracts entered into on behalf of the principal in the area specified on par. 1, the agent is to receive a commission in accordance with clause 5, even if these transactions have been concluded without the participation of the agent. Unless otherwise agreed in writing between the principal and the agent, the latter is to receive a commission for each transaction concluded on behalf of the principal with a customer whose headquarters are located in the area specified on clause 4 par. 1.

#### Clause 5. Commission

1. The agent is to receive a commission on all transactions concluded by it on behalf of the principal or on such transactions covered by his territorial protection in accordance with clause 4 par. 2, based on articles supplied at a selling price in excess of 160,00 Austrian Schillings per item of equipment.
2. Entitlement to commission accrues as soon as the confirmation of the order reaches the principal. Unless otherwise agreed in writing, any price rebates granted to a customer by the principal will not affect the level of the commission due.
3. Upon request, the principal must submit a statement of account of the transactions concluded by the agent. The commission earned by the agent is to be rendered monthly when it will accordingly be payable.

#### Clause 6. Premature termination of contract

*This contract may be terminated as follows without a period of notice:*

1. By the principal in the undermentioned circumstances:
  - a) if the agent ceases its business operations;
  - b) if the agent commits a gross infringement of the provisions of the contract;

c) if the agent neglects its operations on behalf of the principal over a comparatively long period;

d) if the agent's assets are subject to receivership proceedings or it is placed in liquidation.

2. By the agent in the undermentioned circumstances:

a) if, under the terms and conditions of this contract, the principal improperly reduces the commission due, withholds it wholly or partly or infringes other important provisions of the contract;

b) if the principal, in violation of the contract, hinders the agent from earning commission undere the terms thereof, particularly if the principal, without good reason, omits to carry out orders obtained by the agent;

c) if the principal wholly suspends the operations of that branch of the business in which the agent is predominantly active under the terms and conditions of the contract;

d) if bankruptcy or composition proceedings are instituted concerning the assets of the principal or if an application is made, for the adjudication of bankruptcy by reason of the absence of costcovering assets and such an application was rejected;

e) if, with regard to Bavaria, less than 20 items of equipment per annum are placed and for the other area less than 30 items per annum.

*Clause 7. Place of jurisdiction*

*In the event of disputes arising from this contract, if these concern the agent's claim payment of commission, then the court of law agreed upon at the time in the agent's area is deemed to be competent.*

**Kündigungsschreiben dieses Vertrag vom 13. November 1992 :**

IMS

12 TG – P.O.BOX 185

ST. PETER PORT

GUERNSEY – ENGLAND

TKA, 13/11/1992

Ref. Agency Contract of 11th September 1991

*Because of the non-fulfilment of some terms concerning the above mentionned contract we have to terminate it regarding the sales-representation of our product troughtout the area of BAVARIA, from this day on.*

In den Bilanzen zum 31. Dezember 1991, 31. Dezember 1992 bzw. 31. Dezember 1993 machte die Berufungswerberin unter dem Titel "Vertriebskosten IMS" 1.080.000 S (1991), 5.791.459,80 S (1992) bzw. 840.000 S (1993) als Betriebsausgaben geltend.

Das Finanzamt stellte für die Jahre 1991 bis 1993 die Einkünfte zunächst gemäß § 188 BAO erklärungsgemäß fest (Bescheide vom 14. Oktober 1993, 5. April 1994, 2. November 1994).

Im Zuge einer **abgabenbehördlichen Prüfung über den Zeitraum 1991 bis 1993** (BP-Bericht vom 17. Juli 1995, AB-Nr. 102033/95) anerkannte der Betriebsprüfer die oben angeführten Betriebsausgaben nicht und ermittelte nunmehr Einkünfte aus Gewerbebetrieb

iHv. 1.468.846 S (1991), 9.948.767 S (1992), bzw. 1.391.274 S (1993) (Tz. 13 und 15 des BP-Berichtes, Tz. 1 des Besprechungsprogrammes).

**Das Finanzamt nahm die Verfahren** (hinsichtlich Feststellung von Einkünften) **gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf** und stellte entsprechend den Ergebnissen der Betriebsprüfung die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1991 bis 1993 fest und änderte gemäß § 295 Abs. 1 BAO die Gewerbesteuerbescheide (Bescheide vom 31. Juli 1995).

**Gegen diese Wiederaufnahmsbescheide sowie gegen die angeführten Feststellungs- und Gewerbesteuerbescheide erhob die Abgabepflichtige Berufung** und beantragte, die Aufwendungen für Vertriebskosten anzuerkennen.

Begründend führte sie hinsichtlich der Wiederaufnahme aus, die Provisionszahlung an die IMS sei in den Steuererklärungen jeweils offen ausgewiesen worden. Bereits bei der Veranlagung 1991 habe das Finanzamt telefonisch eine Erläuterung dieses Aufwandes gefordert. Anlässlich der UVA-Prüfung am 21. September 1992 sei – obwohl in der Niederschrift nicht vermerkt – das Vertragsverhältnis mit IMS erörtert und Verträge übergeben worden.

Es sei daher keineswegs eine, durch die EDV bedingte "automatische" Veranlagung erfolgt, sondern das Vertragsverhältnis mit IMS sei dem Finanzamt nicht nur bekannt gewesen, sondern auch überprüft worden. Da die Nichtanerkennung der Provision an die IMS die einzige Änderung zu den Steuererklärungen 1991 bis 1993 darstelle, liege kein Wiederaufnahmsgrund vor.

Weiters wies die Berufungswerberin – um Wiederholungen zu vermeiden – auf ihr Schreiben vom 26. Juni 1995 hin, in dem das Geschäftsverhältnis mit der Firma IMS erläutert worden sei. Ergänzend führte sie aus, die Ablehnung des Finanzamtes wäre dann verständlich, wenn ein bestehender Betrieb eine ähnliche Provisionsvereinbarung getroffen hätte. Das sei jedoch bei diesem Unternehmen nicht der Fall. Es sei vorerst intensiv versucht worden, selbst einen Verkauf zu organisieren. Es sei jedoch nicht gelungen, auch nur ein einziges Gerät zu verkaufen. Von allen Kontakten habe sich lediglich IMS interessiert gezeigt. Dieser Vertrag erscheine im Nachhinein betrachtet sehr ungünstig, da lediglich die Verbindung mit der Firma TAT hergestellt worden sei. Es sei daher der ehestmögliche Zeitpunkt zur Lösung des Vertrages genutzt worden, womit wider allen Erwartungen auch der Verkauf und damit das Unternehmen geendet habe. Die Mindestabnahmeverpflichtung sei nicht erreicht worden, da die Firma TAT insolvent geworden sei. Dadurch habe man den Vertrag kündigen können. Es sei jedoch nicht gelungen, einen anderen Verkäufer zu finden oder einen eigenen Vertrieb aufzubauen.

Bei der Beurteilung, ob die Provisionen lediglich zum Zweck der Steuerhinterziehung bezahlt worden seien, sei zu bedenken, dass die Erzeugung in Ecuador (Wohnsitz Ing. PA) und Export nach Österreich keinerlei steuerliche Belastung verursacht hätte, sodass eine Provisionskonstruktion aus steuerlichen Gründen absurd erscheine.

Die Geschäftsverbindung mit IMS habe jedoch nicht aus steuerlichen, sondern aus wirtschaftlichen Gründen bestanden. Der Vergleich in Prozenten mit üblichen Provisionsprozenten sei nicht zulässig: Es werde nochmals darauf verwiesen, dass vorerst ein Abnahmepreis von S 160.000,- je Gerät vorgesehen worden sei, abwicklungsmäßig eine "Provision" in der Höhe, mit der der tatsächliche Verkaufspreis diese S 160.000,- überstiegen habe, einfach erschienen sei.

Mit Schreiben vom 5. Februar 1995 sei auf die Kontrollmöglichkeiten durch die Angabe der Produktionsnummer bei der Überweisung der Provision hingewiesen worden. Inwieweit TAT davon Kenntnis hätte haben müssen, ob Mr. BL (Vertreter von IMS) Kontrollen durchgeführt habe, sei der Berufungswerberin nicht klar. Eine Kontrolle erscheine nur beim tatsächlichen Anwender sinnvoll.

Der Hinweis auf eine erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen seitens der Betriebsprüfung sei richtig und dem sei bisher stets in kürzestmöglicher Zeit entsprochen worden.

Im (vorgesehenen) Besprechungsprogramm vom 31. Mai 1995, mehreren Telefonaten und nochmals im Schreiben vom 30. Juni 1995 sei ersucht worden, "mittels geeigneter Unterlagen den tatsächlichen wirtschaftlichen Sachverhalt nachzuweisen". Dies gehe weit über eine Mitwirkungspflicht hinaus. Seitens der Berufungswerberin sei es unmöglich zu wissen, welche weiteren Unterlagen jemanden überzeugen würden, der alle bisherigen (Kontrolle der Überweisungen mit Kontoauszug von IMS, wirtschaftliche Begründung des Vertragsverhältnisses mit IMS, Mr. BL als Zeuge, Angabe der Produktionsnummern in den jeweiligen Überweisungen der Provisionen) abqualifiziert habe.

**Mit Schreiben vom 14. September 1995 ergänzte das Finanzamt die Begründung** der Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO der Feststellungs- bzw. Gewerbesteuerbescheide, da die Begründung der Wiederaufnahme seitens der Betriebsprüfung unvollständig sei.

Zur bisher ergangenen Begründung werde ergänzend ausgeführt:

*Auf Grund der im Besprechungsprogramm vom 31. Mai 1995 dargelegten Umstände ging (als neue) hervor, dass die behauptete Vertragsbeziehung zwischen dem Pflichtigen und der Firma IMS nicht den wirtschaftlichen Gepflogenheiten entsprochen habe. Dabei sei*

*insbesondere hervorzuheben: Mangelnder Schriftverkehr, mangelnde Kontrollmöglichkeit des Provisionsempfängers, Provisionsempfänger sei dem Zahlungsanweisenden persönlich unbekannt. Im Übrigen werde auf die Ausführungen im Besprechungsprogramm verwiesen.*

Der Berufungswerberin wurde weiters in diesem Schreiben die Möglichkeit eingeräumt, das Berufungsvorbringen vom 31. August 1995 innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Schreibens zu ergänzen.

Mit **Schriftsatz vom 18. September 1995** führte die Berufungswerberin hinsichtlich der Wiederaufnahme ergänzend aus, das Finanzamt habe mit Schreiben vom 14. September 1995 die Begründung der Wiederaufnahme der Bescheide 1991, 1992 und 1993 vom 31. Juli 1995 – obwohl bereits rechtskräftig – ergänzt. Die fehlende oder mangelhafte Begründung der Wiederaufnahmegründe sei im Berufungsverfahren jedoch nicht sanierbar (ÖStZ vom 15. September 1995, Seite 359).

Aber auch die ergänzende Begründung ergebe – nach Ansicht der Berufungswerberin – keine neuen Tatsachen:

Der mangelnde Schriftverkehr sei bereits anlässlich der Veranlagung bzw. Anfrage des Finanzamtes erwähnt bzw. um dessen Zusendung ersucht worden. Da die Vorgespräche von Herrn Ing. PA persönlich geführt worden seien, hätten keine Unklarheiten bestanden; es sei daher nicht klar, welcher Schriftverkehr geführt hätte werden sollen.

Die Kontrollmöglichkeit des Provisionsempfängers habe bestanden, da man die Produktionsnummer bei jeder Zahlung anführen habe müssen. Dadurch sei sogar eine Kontrolle (durch telefonische Anfrage beim jeweiligen Anwender betreffend die Produktionsnummer) ohne Wissen von Herrn Ing. PA möglich gewesen.

Die Gespräche samt Vertragsabschluss seien von Herrn Ing. PA geführt worden; dadurch sei ihm der Provisionsempfänger zwangsläufig bekannt gewesen. Das Angebot, Mr. BL als Zeugen zu vernehmen, sei vom Finanzamt abgelehnt worden. Der Zahlungsanweisende sei Herr Dr. JS gewesen, der diesbezüglich nur vertragliche Vereinbarungen erfüllt habe und überdies nur stiller Gesellschafter gewesen sei. Warum er den Geschäftspartner von Herrn Ing. PA, der den Verkauf in die Wege geleitet habe und fantastische Gewinnanteile ermöglicht habe, persönlich kennen müssen, sei ebenfalls nicht nachvollziehbar.

**Das Finanzamt legt in weiterer Folge die ggstdl. Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.**

In der **mündlichen Verhandlung am 19. April 2004** wiederholte der für die Berufungswerberin erschienene Gesellschafter Dr. JS das bisherige Berufungsvorbringen und brachte im Wesentlichen Folgendes ergänzend vor:

Der Vertrag mit der IMS sei nur in englischer Sprache abgefasst worden. Bei der vom Prüfer in seiner Stellungnahme zur Berufung angeführten Übersetzung eines Vertrages handle es sich um eine Broschüre für Außenhandelsdelegierte.

Die Käufer für die Brainscanner seien von der Fa. TAT gefunden worden. Mr. BL habe Kontrollmöglichkeit über die Produktionsnummern der Brainscanner gehabt.

Weiters wird ein Schreiben der Fa. IMS (Kopie) vom 10. Mai 1995 vorgelegt, in welchem der Erhalt von 5,520.000 S und 109.075 Pfund als Provision für den Verkauf von Brainscannern auf Grund des Ende 1993 beendeten Vertrages bestätigt wird.

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

#### **1. Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide:**

Gem. § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gem. § 20 BAO müssten sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (Ritz, BAO, Kommentar, 2. Auflage, Tz. 38 zu § 303).

§ 303 Abs. 4 BAO ist die praktisch alleinige Handhabe um rechtskräftige Bescheide auf Grund von Feststellungen anlässlich abgabenbehördlicher Prüfungen (§§ 147 ff BAO) beseitigen und Berichtigungen vornehmen zu können. Nicht die Prüfung sondern die anlässlich der Prüfung festgestellten Wiederaufnahmegründe berechtigen zur Beseitigung der Rechtskraft und in der Folge zur Berichtigung der Bescheide auf Grund des erweiterten Wissensstandes. Insbesondere neu hervorkommende Tatsachen oder Beweismittel, also vor allem neu hervorgekommene tatsächliche Umstände können bei – abgesehen von den anderen

Wiederaufnahmegründen – zu einer Wiederaufnahme führen. Nunmehr anders geartete rechtliche Beurteilungen oder eine spätere abweichende Beurteilung des schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein rechtfertigen somit einen behördlichen Eingriff in die Rechtskraft nicht. Soll also eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung zulässig sein, dann müsste aktenmäßig erkennbar sein, dass der Abgabenbehörde nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen sie nicht schon Kenntnis gehabt hat. Das nachträgliche Bekannt werden des Bestehens oder Nichtbestehens der das Steuerschuldverhältnis berührenden Tatumstände ist erforderlich (Stoll, BAO-Kommentar, Band III, § 303, Seite 2937).

Bei dem Wiederaufnahmegrund nach § 303 Abs. 4 BAO geht es regelmäßig darum, dass die Behörde danach trachtet, die Rechtskraft in der Absicht einer zumeist mit Nachforderungen verbundenen Richtigstellung zu durchbrechen, also den Gedanken der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Rechtsbeständigkeit zu bevorzugen. Stützt sich bei einer solchen Konfliktsituation die Behörde auf einen (vermeintlichen) Wiederaufnahmegrund, so ist es ihre Aufgabe, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind, es ist hingegen nicht Sache der Partei, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes, der im Ergebnis zu einem Eingriff in die Rechtskraft führt, nachzuweisen.

Die Berufungsbehörde darf die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die vom Finanzamt nicht herangezogen sind. Sie darf bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt nur prüfen, ob dieses das Verfahren aus dem von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre (VwGH vom 12.4.1994, Zl. 90/14/0044).

Zur Begründung der Wiederaufnahme der Verfahren verwies das Finanzamt auf die Feststellung der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Im BP-Bericht ist insbesondere auf die Tz. 12 bis 15 des BP-Berichts verwiesen worden; weiters wird auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung bzw. das Schlussbesprechungsprogramm verwiesen .

Zur Begründung des Ermessensgebrauchs führte die Betriebsprüfung in Tz. 21 an, dass die Wiederaufnahme unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgt

sei. Bei der iSd § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Im **Schlussbesprechungsprogramm vom 31 Mai 1999** wurde angeführt:

*Tz. 1 Vertriebskostenprovisionszahlungen an Firma IMS 12 TG, St. Peter Port, Guernsey-England*

*Die Firma Ing. PA und Mitges. (BWW) hat in den Jahren 1991 bis 1993 folgende Aufwendungen für Vertriebskosten gewinnmindernd abgesetzt.*

1991	1.080.000
1992	5.791.459
1993	840.000

*Bei diesen Kosten soll es sich um Provisionszahlungen an die Firma IMS, St. Peter Port, für angebliche Vermittlungstätigkeit handeln. Wie aus den vorgelegten Büchern ersichtlich ist, wurden sämtlichen Brainscanner an die Fa. Gustav E. TAT in Salzburg verkauft (Preis/Stück 280.000,00 S netto).*

*Die Firma IMS hätte demnach pro Geschäftsfall 120.000,00 S an Vermittlungsprovision erhalten (das sind 42,86 %) welche mittels Auslandsüberweisungsauftrag und Verrechnungsscheck an die BC Bank PLC, in St. Peter Port überwiesen wurde.*

*Obwohl diese Transaktionen von Dr. JS als atypisch stillen Gesellschafter durchgeführt wurden, erklärte dieser, den Repräsentanten der Empfängerfirma nicht zu kennen, da diese Geschäftsverbindung von Ing. PA eingefädelt wurde.*

*Über diese Geschäftsverbindung zu o.g. Firma existiert außer einem Vertrag und den Auslandsüberweisungsaufträgen kein weiterer Schriftverkehr, der jeden Zweifel über den tatsächlichen Empfänger der o.g. Zahlungen ausschließen würde.*

*Die Firma IMS hatte keine Kontrollmöglichkeit, über die tatsächlich getätigten Verkäufe der Firma BWW an TAT und wäre somit lediglich auf das Wohlwollen der Firma BWW angewiesen gewesen, ob Provisionszahlungen geleistet würden oder nicht (lt. Dr. JS Handschlaggeschäft). Der Gesellschafter Dr. JS wurde am 20 April 1995 auf die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen hingewiesen und ersucht mittels geeigneter Unterlagen den tatsächlichen wirtschaftlichen Sachverhalt nachzuweisen.*

*Nach Ansicht der Bp entspricht der Bezahlung derart hoher Provisionen (42,86 %) an einen ausländischen Vermittler mit Sitz auf den Channel Isles für eine bloße Adressenvermittlung eines möglichen Abnehmers im Inland (Firma TAT) in der o.a. Form nicht in Erfahrungen des täglichen Lebens. Vielmehr sprechen die ermittelnden Umstände dafür, dass die Zahlungen nicht betrieblich bedingt, sondern anderwärtig motiviert waren. Bisher wurden ebenfalls keine entsprechenden Anhaltspunkte geliefert, welche die Vorgangsweise als betrieblich bedingt darstellen könnten. In Ausübung der freien Beweiswürdigung ist daher der Abzug dieser Ausgaben zu versagen.*

Bei einer **Vernehmung am 20. April 1995 gab Dr. JS an**, dass die Kontakte zur Firma IMS irgendwann im Jahr 1991 von Ing. PA geknüpft worden seien, um Kontaktadressen für künftige Verkäufe zu erhalten. Der Provisionsempfänger sei ihm persönlich nicht bekannt. Zur Frage, ob ein Originalvertrag in deutscher Fassung existiere, gab er an, dass ihm nicht

bekannt sei, dass es eine deutsche Fassung gebe. Weiters gab er an, dass es außer den Inlandsüberweisungen und den EMS-Sendungen keinen weiteren Schriftverkehr mit der o.g. Firma gebe. Bei den EMS-Sendungen handle es sich um Auslandsüberweisungsaufträge. Weiters gab er an, dass Herr Ing. PA der Repräsentant der Firma BWW nach außen gewesen sei. Wie die Kontakte zur Firma TAT im Endeffekt hergestellt worden seien, entziehe sich seiner Kenntnis, da dies von Herrn Ing. PA in die Wege geleitet worden sei. Auf die Frage, wo die Firma IMS ihren Sitz habe und warum die Überweisung auf die Kanalinseln erfolgt sei, antwortete Dr. JS, dass diese Fakten sich seiner Kenntnis entziehen würden.

Zur Begründung der Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide wird von der Berufungswerberin angeführt, dass die Provisionen an die IMS in den Steuererklärungen jeweils offen ausgewiesen worden seien. Darüber hinaus seien bei der Veranlagung 1991 telefonisch vom Finanzamt eine Erläuterung des Aufwandes gefordert worden. Weiters sei anlässlich der UVA-Prüfung vom 21. September 1992, obwohl in der Niederschrift nicht vermerkt das Vertragsverhältnis mit IMS erörtert und Verträge übergeben.

**Zu diesem Vorbringen ist Folgendes zu sagen:**

Nach der Rechtsprechung muss, soll eine Tatsache als neu hervorgekommen, damit als Wiederaufnahmegrund, gelten können, aktenmäßig erkennbar sein, dass der Behörde nachträglich tatsächliche Umstände zugänglich gemacht worden sind, von denen sie nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat (VwGH vom 5. April 1989, ZI. 88/13/0052).

Soweit aus der Aktenlage erkennbar, wurden die Rechnungen über den Verkauf der Brainscanner anlässlich der Erklärung des Jahres 1991 vorgelegt. Auch aus dem Schreiben vom 15. Dezember 1992 (eingelangt beim Finanzamt am 30. Dezember 1992) geht hervor, dass mit dem Repräsentanten der Firma IMS jemand gefunden wurde, der die Vermarktung des Brainscanners entweder selbst übernehmen wolle oder organisieren wollte.

**Hinsichtlich der von der Bw. angeführten UVA-Prüfung betreffend Ing. PA vom 23. September 1992 ist festzuhalten**, dass aus den Akten hervorgeht, dass der UVA-Prüfer feststellte, dass ein medizinisch-technisches Gerät entwickelt wurde, das weltweit vertrieben wird. Das Gerät werde unter der Bezeichnung Brainscanner-System gehandelt. Die Vermittlung der Aufträge erfolgt über die englische Firma IMS, St. Peter Port. Die Vermittlungstätigkeit werde mit Provisionen abgegolten. So beliefen sich die Provisionszahlungen für 1991 auf 480.000, S und für 1992 mittlerweile auf 1.814.000, S.

Das Unternehmen Ing. PA werde handelsrechtlich als nicht protokolliertes Einzelunternehmen und steuerrechtlich als GesnbR geführt. Als unechter stiller Gesellschafter scheine Dr. JS auf. Die Beteiligung am Betriebsvermögen/Gewinn sei mit 50 % mündlich vereinbart worden.

Diese Aussage stamme vom Steuerberater FS in GK. Ein schriftlicher Gesellschaftsvertrag sei nicht verfasst worden (lt. Steuerberater FS). Bei einer Vorhaltsanfrage an das Patentamt sei jedoch auf einen Gesellschaftsvertrag hingewiesen worden (Bescheid Gebührenamt). Als Scheinkaufmann trete die Firma BWW auf.

In der **1995 durchgeführten Betriebsprüfung stellte der Betriebsprüfer u.a. fest**, dass die gegenständlichen Provisionszahlungen an die Firma IMS St. Peter Port für angebliche Vermittlungstätigkeit bezahlt worden sein sollen. Diese Firma habe demnach pro Geschäftsfall 120.000,00 S an Vermittlungsprovision erhalten (d.s. 42,86 % der Vermittlungsprovision), welches mit Auslandsüberweisungsauftrag und Verrechnungsscheck an die BC Bank PLC in St. Peter Port überwiesen wurde. Diese Transaktionen sind von Dr. JS als atypisch stillen Gesellschafter durchgeführt worden, obwohl er erklärt habe, den Repräsentanten der Empfängerfirma nicht zu kennen.

Über diese Geschäftsverbindung zur Firma IMS existiert außer einem Provisionsvertrag und den Auslandsüberweisungsaufträgen kein weiterer Schriftverkehr.

Die Firma IMS hatte keine Kontrollmöglichkeit über die tatsächlich getätigten Verkäufe der Firma BWW an TAT und wäre somit lediglich auf das Wohlwollen der Firma BWW angewiesen gewesen, ob Provisionszahlungen geleistet würden oder nicht. Weiters ist angeführt, dass die ermittelten Umstände dafür sprechen, dass die Zahlungen nicht betrieblich bedingt, sondern anderwärtig motiviert waren.

Aus der im **Akt aufliegenden Niederschrift mit Dr. JS vom 20.4.1995** wurde von Dr. JS erstmalig der Abgabenbehörde gegenüber mitgeteilt, dass der Provisionsempfänger ihm persönlich nicht bekannt ist.

**Im Vergleich zur Aktenlage geht somit hervor**, dass im Rahmen der Betriebsprüfung jedenfalls die **folgende Umstände neu hervorgekommen sind**, nämlich dass Dr. JS Mr. BL nicht bekannt hat, und der Umstand, dass die gesamte behauptete Leistung der Firma Medical Services in der Nennung des Namens und der Adresse der Firma TAT in Salzburg bestanden hat.

Lt. UVA-Prüfung ging das Finanzamt bisher auch offensichtlich davon aus, dass die Vermittlung der Verkäufe der Brainscanner über die IMS erfolgt ist.

Zusätzlich ist erst im Rahmen der Betriebsprüfung hervor gekommen, dass Mr. BL keine Kontrollmöglichkeit hinsichtlich der Anzahl der verkauften Brainscanner hatte, und auch weder bei der Berufungswerberin noch bei der Fa TAT versucht hat, die Anzahl der tatsächlich verkauften Brainscanner zu ermitteln.

**Bei dieser Sachlage ist davon auszugehen, dass Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im Verfahren (bisher) nicht geltend gemacht worden sind.**

Eine Wiederaufnahme ist nur dann zulässig, wenn diese neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel und die Kenntnis dieser Umstände allein oder iVm. dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Zur Begründung dieses anders lautenden Spruches wird auf die unter Punkt 2 dargestellte Begründung hinsichtlich der Feststellungsbescheide und Gewerbesteuerbescheide verwiesen.

Wie schon von der Betriebsprüfung (TZ 21 des Bp.-Berichtes) dargelegt, ist in Hinblick auf die Gesamtauswirkung, die sich durch die Wiederaufnahme auf Grund der Feststellungen der Bp. ergibt (Änderung der festgestellten Einkünfte in sehr hohen Ausmaß) das Ermessen eindeutig zu Gunsten der Rechtsrichtigkeit der Bescheide (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) und gegen das Prinzip der Rechtsbeständigkeit auszuüben ist.

## **2. Berufungen gegen die Feststellungsbescheide 1991 bis 1993 und gegen die Gewerbesteuerbescheide 1991 bis 1993**

Strittig ist die Zahlung der Provisionen an die IMS als Betriebsausgaben.

Gem. § 4 Abs. 4 BAO sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind Betriebsausgaben.

Es gibt außer dem Vertrag mit der Firma IMS und den Unterlagen hinsichtlich der Auslandsüberweisungen keine weitere Korrespondenz zwischen der Bw. und der Provisionsempfängerin.

Der angeblichen Empfängerin der Provisionsbeträge wurde, wie von Herrn Gustav TAT in einem Telefongespräch am 9. Mai 1995 bestätigt, keine Einsicht in die Bücher oder sonstigen Unterlagen gewährt, um ihn eine Kontrollmöglichkeit über die Anzahl der tatsächlich verkauften Geräte zu geben. Andere Möglichkeiten der Kontrolle der tatsächlich verkauften Geräte wurden nicht dargetan.

Es gibt keine vertragliche Vereinbarung zwischen Mr. BL bzw. der Firma IMS und der Firma TAT über gewisse Abnahmeverpflichtungen oder Verkaufsbedingungen.

Anlässlich der Befragung am 20.4.1995 gab Dr. JS an, den Provisionsempfänger persönlich gar nicht zu kennen. Die behaupteten Provisionen wurden teilweise von Dr. JS überwiesen.

### **In Würdigung dieser festgestellten Tatsachen ist Folgendes festzuhalten:**

Es erscheint nach allgemeiner Lebenserfahrung äußerst ungewöhnlich, dass bei Geschäftsbeziehungen, bei den es um Zahlungen in Millionenhöhe geht, außer dem

Provisionsvertrag und den Zahlungsüberweisungen kein zusätzlicher Schriftverkehr angefallen ist.

Nach allgemeiner Lebenserfahrung erscheint es nicht glaubhaft, dass sich der angebliche Empfänger der Provisionen auf keine Art und Weise Möglichkeiten schafft um zu kontrollieren, ob seine ihm zustehenden Provisionen tatsächlich an ihn bezahlt werden. Unverständlich ist auch, dass er Provisionsempfänger nicht einmal versucht, die Anzahl der tatsächlich verkauften Brainscanner zu ermitteln.

Insbesondere wenn wie im vorliegenden Fall Dr. BL den einen der beiden Geschäftspartner (Dr. JS) überhaupt nicht gekannt hat und er auch Ing. PA offensichtlich erst bei einer medizinischen Messe kennen gelernt hat und offensichtlich auch keinerlei tiefere Beziehung zu ihm hatte. Da es zwischen der IMS bzw. mit Mr. BL und der Firma TAT keine Vereinbarungen über Abnahmeverpflichtungen oder Verkaufsbedingungen gibt, lässt dies nach allgemeiner Lebenserfahrung Zweifel an der Ernstgemeintheit des Vertrages zwischen der Firma BWW und der IMS auftreten, da in diesem Vertrag die Firma IMS eine Absatzgarantie gibt ohne sich seinerseits vertraglich abzusichern.

Letztlich kann man bei dieser Sachlage auch überhaupt Zweifel an der Existenz des Mr. BL haben, insbesondere bei Würdigung der Aussage des Dr. JS auf die Frage, ob Mr. BL eventuell auch kommen würde, um den Provisionssachverhalt zu bestätigen, worauf dieser lt. Betriebsprüfer geantwortet habe "was ist, wenn dieser verstorben ist?".

Insgesamt stellt sich der von der Berufungswerberin behauptete Sachverhalt so dar, dass letztlich **die einzige Leistung der IMS (Sitz auf den Kanal Inseln) darin bestanden habe, der Berufungswerberin den Namen der Fa. TAT zu nennen**. Beim Verkauf der Brainscanner war die IMS überhaupt nicht involviert.

Bei Würdigung all dieser Tatsachen und Umstände kommt der unabhängige Finanzsenat zu der Überzeugung, dass den Zahlungen an die IMS keine konkreten Leistungen zu Grunde gelegen sind, die eine betriebliche Bedingtheit dieser Zahlungen begründen würde. Die Provisionszahlungen können daher nicht als Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 EStG 1988 abgesetzt werden. Die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb ergeben sich somit in jener Höhe, wie sie von der Betriebsprüfung ermittelt und in den angefochtenen Feststellungsbescheiden gem. § 188 BAO festgestellt wurden.

Auf Grund der geänderten Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb waren die Gewerbesteuerbescheide in den angefochtenen Jahren entsprechend gem. § 295 Abs. 1 BAO anzupassen.

Den gegenständlichen Berufungen konnte daher nicht Folge gegeben werden.

Linz, 5. Mai 2004