



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1985 und Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1984 bis 1986 sowie betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1985 und Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1984 bis 1986 entschieden:

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaft- und Gewerbesteuer 1984, Umsatzsteuer 1985 und Gewerbesteuer 1986 sowie gegen die Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1984, Umsatzsteuer 1985 und Gewerbesteuer 1986 werden als unbegründet abgewiesen.

Diese angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Abgaben betragen :

Jahr	Abgabe	Betrag	d.s. ATS
1984	Körperschaftsteuer	510,16 €	7.020,00 ATS
1984	Gewerbesteuer	60,90 €	838,00 ATS
1985	Umsatzsteuer	- 2.363,61 €	-32.524,00 ATS
1986	Gewerbesteuer	90,33 €	1.243,00 ATS

Den Berufungen betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaft- und Gewerbesteuer 1985 sowie Körperschaftsteuer 1986 wird Folge gegeben.

Diese angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Die Verfahren betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1985 sowie Körperschaftsteuer 1986 treten gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der sie sich vor ihrer Wiederaufnahme befunden haben.

Die angefochtenen Bescheide vom 20. Dezember 1990 betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1985 sowie Körperschaftsteuer 1986 treten aus dem Rechtsbestand.

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

Bei der F, die als übertragende Gesellschaft mit der T als übernehmender Gesellschaft verschmolzen wurde (Bw.), wurde in den Jahren 1988 bis 1990 eine ua. die Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1984 bis 1986 umfassende Betriebsprüfung durchgeführt.

Im Zuge dieser Betriebsprüfung wurden unter anderem folgende Feststellungen getroffen:

In den Jahren 1978 bis 1983 erzielte die Bw. lediglich geringe Umsätze aus der Erstellung von EDV-Programmen, Programmänderungen etc.

Am 28. Dezember 1984 schloss die Bw., deren Stammkapital 100.000,00 ATS betrug, einen Vertrag betreffend die Errichtung einer stillen Gesellschaft ab. Dieser Vertrag hatte unter anderem folgenden Inhalt:

Dem Geschäftsherrn wurde die gemeinsame Verwertung einer Fernsehserie Bac von der AU angeboten. Die zum Aufbau des Marktes und der Vertriebsmöglichkeiten erforderlichen Geldmittel (ca. drei Millionen ATS) sollten durch die Aufnahme stiller Gesellschafter aufgebracht werden.

Den stillen Gesellschaftern wurde auf das Nominale der Einlage ab dem Geschäftsjahr 1985 eine Verzinsung in Höhe von 5 % gewährt. Beide Vertragspartner verzichteten bis zum 31. Dezember 1994 darauf, das Gesellschaftsverhältnis aufzukündigen.

Im Zuge von Vorhaltsverfahren legte die Bw. der Betriebsprüfung eine Notiz über eine Besprechung vom 15. Oktober 1984 vor. Teilnehmer an der Besprechung waren: Herr B, Herr Sch von der S, die die stillen Gesellschafter vermittelte, und Herr MB. Laut dieser Notiz bot die A den Anlegern für einen Betrag von 1.400.000,00 ATS für den Aufbau eines Vertriebes der Fernsehserie "B" in den USA folgende Leistungen an: einen Anteil von 75 % an allen Einnahmen die der A aus der Verwertung des Themas "B" in den USA zustehen. Rechtlich sollte A 75 % der ihr zustehenden Fruchtgenussansprüche abtreten. Sollte eine kurzfristige Verwertung 1985 nicht möglich sein, werde A Vorschüsse auf Verwertungseinnahmen leisten, sodass die Bw. die laufenden Fixkosten aus dem Engagement abdecken könne. Laut Notiz sollte die Finanzierung der Kosten in der Form erfolgen, dass A mit der Erstellung einer Studie als Ergebnis der anzustellenden Recherchen beauftragt wird. Der Preis der Studie wurde von B mit 1.275.000,00 ATS zuzüglich Mehrwertsteuer beziffert. Gleichzeitig wurde erklärt, es seien bereits Vorleistungen von A erbracht worden, andererseits werde B im November ca. drei Wochen lang in den USA konkrete Verwertungsmöglichkeiten prüfen. Für die Bemühungen der S wurde ein Honorar von 110.000,00 ATS für den Erfolgsfall vereinbart.

Mit Schreiben der Bw. vom 2. November 1984 wurde von der Bw. an die A ein "Auftrag" betreffend Erstellung einer Studie über die Prüfung der Verwertungsmöglichkeiten in den USA, Führung von tatsächlichen Verhandlungen mit potentiellen Interessenten vor Ort und Berichterstattung über die Ergebnisse, sowie eine allgemeine Situationsbeschreibung über die Marktchancen europäischer Produzenten in den USA, erteilt. Dieser "Auftrag" war in fünf Punkte unterteilt. Zum oben angeführten Entgelt sollten noch anteilige Reisekosten gegen tatsächlichen Belegnachweis hinzukommen.

Fertigstelltermin laut "Auftrag" war der 15. Dezember 1984, Zeitpunkt der Lieferung laut Rechnung der 21. Dezember 1984.

Als Folge der Bemühungen der S wurde durch die Bw. mit drei Anlegern ein Vertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft abgeschlossen. Die stillen Gesellschafter stellten einen Betrag von 1.500.000,00 ATS zur Verfügung.

Vom Finanzamt für den 12., 13., 14. und 23. Bezirk wurde eine Betriebsprüfung bei der KG durchgeführt. Dabei wurde festgestellt, dass auch von diesem Unternehmen eine Studie in Auftrag gegeben worden war. Beide Studien wurden von denselben Personen (B und UB) erstellt. Darüber hinaus gab es noch andere Parallelen.

Die Finanzlandesdirektion beauftragte daher einen Sachverständigen mit der Beurteilung der Studie. Dieser erklärte, die Studie hätte im äußersten Fall einen Bruchteil des Wertes, der tatsächlich in Rechnung gestellt wurde, nämlich einen Wert von höchstens 250.000,00 ATS bis 300.000,00 ATS. Diese Ansicht wurde von der Prüferin geteilt. Sie vertrat die Ansicht, die Bw. sei lediglich "Finanzier der Studie" gewesen und hätte dafür einen Anteil von 75 % "an den Einnahmen" erhalten sollen. Der entsprechende Verwertungsvertrag sei nicht mit der Bw., sondern zwischen der AU c/o D und CE abgeschlossen worden, dh., die Bw. habe keinen Einfluss auf etwaige Verwertungsmöglichkeiten bzw. -bemühungen gehabt. Es stünden ihr lediglich 75 % Anteil an den Einnahmen aus den Verwertungsschritten der AU zu. Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei die Studie nur für das Unternehmen interessant, welchem die Verwertungsmöglichkeiten auch vertraglich zugesichert seien, nämlich der AU, welche "als branchenerfahren gelte". Für dieses Unternehmen sei die Studie wertlos.

Die Prüferin gelangte daher zu der Überzeugung, dass der "Auftrag" zur Erstellung der Studie lediglich in der Absicht erteilt wurde, eine Aufwandsposition und somit eine Verlustzuweisung an die echten stillen Gesellschafter sowie einen entsprechenden Vorsteuerabzug zu erlangen. Die Prüferin ging daher vom Vorliegen eines Scheingeschäftes aus. Die auf dieses Geschäft entfallende Mehrwertsteuer wurde nicht als abzugsfähige Vorsteuer, der entsprechende Aufwand nicht als abzugsfähige Betriebsausgabe angesehen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung, nahm die Verfahren betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1984 bis 1986 sowie Umsatzsteuer 1985 wieder auf und verwies begründend auf den Betriebsprüfungsbericht sowie die diesem angeschlossene Niederschrift. Die Abgaben wurden wie folgt festgesetzt:

	1984	1985	1986
--	------	------	------

Umsatzsteuer		-32.524,00 ATS	
Körperschaftsteuer	7.020,00 ATS	- ATS	1.800,00 ATS
Gewerbsteuer	838,00 ATS	1.605,00 ATS	1.243,00 ATS

Die Bw. hat gegen die Bescheide, mit denen die genannten Verfahren wieder aufgenommen wurden sowie gegen die Sachbescheide berufen und deren Aufhebung beantragt.

Begründend führte die Bw. aus, 1983 sei die Firma P mit dem Vorschlag an die A herangetreten, eine international verwertbare Fernsehserie mit PB zu produzieren. Am 4. August 1983 hätten die P und die A einen Koproduktionsvertrag geschlossen, in dem geregelt worden sei, welche Leistungen die Partner zu erbringen hätten und welche Anteile an den Rechten und Verwertungserlösen ihnen dafür zustehen sollten. Im Oktober 1983 sei aufgrund dieser Vereinbarung das Material für sechs ca. halbstündige Sendungen gedreht worden. Ende 1983 hätten die A und die V, welche technisches Gerät im Rahmen des A-Koproduktionsanteiles für die Produktion zur Verfügung gestellt hatte, die AU gebildet mit einer Beteiligung von je 50 %. Dazu sei eine schon bestehende Gesellschaft m.b.H. erworben und umfirmiert worden. Mit Vereinbarung vom 23. Jänner 1984 hätten alle Partner ihre Rechte aus dem Vertrag vom 4. August 1983 in die AU eingebracht. Mit der Produktionsvereinbarung vom 30. Jänner 1984 seien die P und die AU übereingekommen, gemeinsam weitere acht halbstündige Sendungen zu produzieren. Die Dreharbeiten für diese Folgen seien im März 1984 abgeschlossen gewesen. Unmittelbar darauf sei von der A begonnen worden, einen Trailer in einer Länge von ca. 10 Minuten fertig zu stellen, um mit dem Vertrieb der Fernseh- und Kassettenrechte beginnen zu können. Der Trailer sei auf der Fernsehmesse in Cannes vom 24. bis 29. April 1984 den Programmeinkäufern der internationalen Fernsehstationen vorgestellt worden. Etwa einen Monat später habe in Cannes eine weitere Messe statt gefunden, auf welcher ausschließlich Videokassettenprogramme angeboten werden. Auch dort sei das "B"-Programm vorgestellt und angeboten worden. Auf diesen Messen sei A als alleiniger deutscher Vertriebsbeauftragter der Partner von den deutschen Vertriebsfirmen TI und TP unterstützt worden. In weiterer Folge habe sich A entschlossen, nur mehr TP zu beschäftigen, welche den Verkauf der Fernsehrechte für den deutschsprachigen Raum vermittelt habe. Auch die Kassettenrechte mit Ausnahme der USA und Kanadas seien TP übertragen worden. A sei davon ausgegangen, dass in den USA höhere Einnahmen als in den europäischen Gebieten erzielt werden könnten. Für die Erschließung dieses Marktes seien finanzielle Mittel notwendig gewesen, die zur damaligen Zeit weder von der AU, noch von deren Gesellschaftern (A und V) aufgebracht

werden hätten können. A habe daher Finanzpartner gesucht, die gegen ein Fruchtgenussrecht an den ihr zustehenden Einnahmenteil bereit wären, Risikokapital anzulegen. (Bei der Fernsehserie "B" habe es sich um einen zeitlich nicht begrenzten Bestand an Rechten gehandelt, bei dem gute Chancen bestünden, auch in weiterer Zukunft Einnahmen zu erzielen. Die gesamten Herstellungskosten hätten 7 Millionen ATS betragen.) Ergebnis dieser Bemühungen sei die Bildung einer typisch stillen Gesellschaft zwischen der Bw. und den Kapitalanlegern gewesen, weil diese mit den anderen Geschäftsfeldern der A keine finanziellen Beziehungen angestrebt hätten. Die wesentlichen Punkte der Geschäftsbeziehung seien folgende gewesen:

- die fertiggestellten Folgen der Serie Bac seien bereits mit Erfolg verkauft worden.
 - Aufbau eines Vertriebes in den USA, für den bereits Vorleistungen der A bestanden und der mit einer direkten Markterkundung und Marktbearbeitung durch die A im November 1984 fortgesetzt werden sollte, um konkrete Verwertungsmöglichkeiten zu prüfen.
 - Quantifizierte Vorstellungen über mögliche Marktpotentiale in den USA und daraus resultierende Einnahmemöglichkeiten bei einem Dollar-Kurs von über 20,00 ATS. (Diese wurden mit ca. 650.000,00 USD für Fernsehen und mit ca. 200.000,00 USD für Kassetten geschätzt).
- Beteiligung der Bw. mit 75 % an den der A zustehenden Einnahmemöglichkeiten in den USA, rechtlich in der Form der Abtretung von Fruchtgenussansprüchen, die A im Rahmen ihrer "B"-Kooperation zustanden.
- A werde bis zur Erlangung von Verwertungseinnahmen die Finanzierung der laufenden Fixkosten der Bw. sicher stellen.
 - Die Ergebnisse der Marktbeobachtung und Marktbearbeitung in den USA werden in einem Bericht zusammen gefasst (Studie).

A nannte als Preis für ihre Leistungen einen Betrag von 1,4 Millionen ATS netto.

Im Rahmen der im Oktober 1984 geführten Besprechungen über die Beteiligung der Bw. an zu erschließenden Einnahmen der A in den USA beauftragte die Bw. am 2. November 1984 A mit der Marktbearbeitung und Marktbeobachtung im Hinblick auf den Vertrieb von Bac.

A habe mit Schreiben vom 21. Dezember 1984 einen Bericht über die Verwertungsbemühungen im Sinne dieses Auftrages geliefert, der nachfolgend zwischen der Bw. und A diskutiert worden sei, weil sich zunächst kein konkreter Verwertungserfolg eingestellt hatte. (Diese Verwertungsschwierigkeiten seien in dem Bericht ausführlich dargestellt worden). Ein Ergebnis der Marktbearbeitung 1984 sei gewesen, dass eine längere Präsenz in den USA erforderlich wäre, um für das Produkt "B" zu werben. Für diese intensive Marktbearbeitung hätten A und seine Produktionspartner keine weiteren Mittel gehabt und auch die Bw. habe es nicht vertreten können, angesichts der ersten Erfahrungen 1984 mit weiteren Mitteln ins Risiko zu gehen.

A habe von Wien aus auf der schmalen, während der USA-Reise 11/84 aufgebauten Basis weiter verhandelt und 1985 einen Vertriebsvertrag mit der Firma CE bzw. mit der Firma K, einem Großvertrieb für bespielte Videokassetten erreicht. Über den Verlauf dieser Verhandlungen sei die Bw. am laufenden gehalten und über das Ergebnis am 15. Mai 1985 in Kenntnis gesetzt worden. Gleichzeitig sei die Beteiligung von 75 % an den der A zustehenden Einnahmen bestätigt und eine jährliche Akontierung von 80.000,00 ATA garantiert worden. A habe diese jährlichen Garantiezahlungen bis 1986 trotz zusätzlicher Kosten auch geleistet. A sei 1985 wegen Auseinandersetzungen mit der V in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten, die 1986 zur Einstellung des Geschäftsbetriebes geführt hätten. Die Streitigkeiten der Gesellschafter der AU hätten auch weitere Vertriebsbemühungen für die Serie Bac verzögert und behindert. A habe alle ihr zustehenden Rechte und Pflichten aus der Verwertung der Serie "B" an die T übertragen. Die Bw. habe 1987 ihr Unternehmenskonzept überprüft und sei zu dem Schluss gekommen, den wesentlich verbliebenen Geschäftszweck durch eine Fusion mit der T am zweckmäßigsten erfüllen zu können. Die Bw. habe den A bezahlten Betrag in Höhe von 1.275.000,00 ATS als Marktbearbeitungsaufwand 1984 verbucht, weil aus der Studie ersichtlich gewesen sei, dass es durch diesen Aufwand zu keinem konkreten Geschäftsabschluss gekommen war und auch die weitere Entwicklung des Marktes, insbesondere des USD-Rückganges ab 2/1985 die Behandlung der Zahlung als verlorenen Aufwand zwingend vorgesehen habe, um den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung zu entsprechen.

Das Verfahren bei der KG habe vom tatsächlichen Ablauf her mit dem gegenständlichen Verfahren Nichts zu tun. Der Bw. sei zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses nicht bekannt gewesen, dass A eine weitere Kooperation zur Marktbearbeitung in den USA eingegangen sei. Diese Geschäftsbeziehung sei keine Konkurrenz zum Projekt "B" gewesen. Dadurch werde kein Scheingeschäft begründet, es sei üblich, mehrere Geschäftszwecke gleichzeitig zu verfolgen.

Die Bw. kritisierte das Gutachten des Sachverständigen und erklärte, dieser sei Geschäftsführer der SF, die seinerzeit Kontrahentin der A gewesen sei und im Zuge dieser Geschäftsbeziehung im Jahr 1986 eine Forderung von rund 60.000,00 ATS nicht einbringlich machen habe können. Abgesehen davon, dass Geschäftsführer von Konkurrenzunternehmen kaum objektiv sein könnten, nehme das erwähnte konkrete Ereignis dem Sachverständigen die Ungefangenheit eines zur Objektivität verpflichteten Sachverständigen im Sinne der BAO. Darüber hinaus "fehle es bei der Beurteilung von Werten und Preisen an der Maßstäblichkeit". Deshalb gebe es offenbar auch auf dem Gebiet von Video und Film keine öffentlich bestellten Sachverständigen.

Die Bw. erklärte außerdem, der Bericht sei nicht allein Gegenstand der Vereinbarung mit der A gewesen - AU sei nicht Vertragspartner gewesen - sondern die Beteiligung an der Markterschließung für "B" in den USA, und als Gegenleistung ein 75 %-Anteil an den A zustehenden Einnahmen aus der "B"-Verwertung in den USA. Es sei geplant gewesen, die beim Vertrieb von "B" gesammelten Erfahrungen auch für andere Produkte zu nützen.

Für die Bw. als Einsteiger in eine für diese neue Branche seien die von A gelieferten Informationen wertvoll gewesen. Für A und AU hätten die USA-Erfahrungen ebenfalls einen Wert gehabt, weil dadurch die Möglichkeiten und Grenzen der Marktchancen in den USA auch für diese Unternehmen klarer geworden seien.

Der Vereinbarung mit A seien im Oktober intensive Gespräche zwischen der Bw., interessierten Anlegern und A vorausgegangen, die dann neben der Festlegung der Ziele bei der Marktbearbeitung in den USA auch zum Beteiligungsausmaß von 75 % geführt hätten.

Dass einzelne Momente der gegenständlichen Geschäftsbeziehung möglicherweise nicht Spitzenleistungen an beruflicher Professionalität gewesen seien, mache sie nicht zu einem Scheingeschäft. Auch wirtschaftlicher Misserfolg begründe kein Scheingeschäft.

Es habe für die Geschäftspartner die Enttäuschung gegeben, dass es 1984 zu keinem konkreten Verwertungserfolg in den USA gekommen sei und darüber hinaus die Erkenntnis, dass mit dem geplanten Mitteleinsatz eine nachhaltige Marktdurchdringung nicht möglich sei. Es sei 1985 zu einem Geschäftsabschluss gekommen, der jedoch nicht den erwünschten Erfolg bringe. Die A erbringe dennoch ihre Mindestzahlung gegenüber der Bw. und werde dafür sorgen, dass die Ansprüche der Bw. auch nach Beendigung ihrer Geschäftstätigkeit erfüllt werden könnten. Die Videoserie "B" sei nach wie vor ein marktfähiges Produkt und werde auch künftig zu Einnahmen führen.

Zur Berufung hat die Betriebsprüfung Stellung genommen. Die Bw. hat ihrerseits dazu Stellung genommen.

Mit Schreiben vom 29. Jänner 1993 ergänzte die Bw. die Berufung noch einmal und erklärte, die Rechnung vom 24. Jänner 1985 rechne nicht nur über die erstellte Studie, sondern über den ganzen zwischen den Parteien vereinbarten Leistungsaustausch im Zusammenhang mit dem Projekt "B" ab. Dieser Leistungsaustausch habe bestanden aus:

aa) Abgeltung der Vorleistungen (Messen, Präsentationen, Werbemittel) der A für den Aufbau des Vertriebes, bewertet mit 100.000,00 ATS);

ab) Herstellung einer Studie (aktenkundig), inkl. aller Recherchen und Verhandlungen in den USA 1984, bewertet mit 300.000,00 ATS;

ac) Marktbearbeitungskosten und Reisekosten für Weiterverfolgung der Verwertung 1985 und Vertragsabschluss mit CE, bewertet mit 150.000,00 ATS;

ad) der Abtretung eines Fruchtgenussrechtes von 75 % aller der A im Rahmen der Koproduktionsvereinbarung zufließenden Einnahmen aus der TV- und Kassettenverwertung der Serie "B" in den USA an die Bw., bewertet mit 725.000,00 ATS.

Eine durch den Liquidator der A, B, entsprechend berichtigte Rechnung werde dem Finanzamt zur Vervollständigung der Aktenlage direkt zugesandt.

Es liege daher kein Scheingeschäft vor, sondern seien die erbrachten Leistungen im Rahmen der Bilanz teilweise unzutreffend behandelt worden. Bei den Positionen aa) und ab) handle es sich um Aufwand des Geschäftsjahres 1984. Die Position ac) stelle Aufwand des Geschäftsjahres 1985 dar. Bei der Position ad) handle es sich um ein Wirtschaftsgut, das mit einem Betrag von 725.000,00 ATS zu aktivieren sei. Es handle sich um ein Genussrecht, dem eine voraussichtliche Nutzungsdauer von 10 Jahren beigelegt worden sei. Die Gewährung einer vorzeitigen Abschreibung werde beantragt. Die Vorsteuer wäre für den Fall ihrer Nichtabzugsfähigkeit auf die anteiligen Betriebsausgaben und Anschaffungskosten zu verteilen. Vorgelegt wurde eine entsprechend berichtigte Rechnung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist gegenständlich folgender Sachverhalt:

Die A produzierte 1983 und 1984 gemeinsam mit V und P eine mehrteilige Serie mit PB. Die A und V übertrugen teilweise ihre Rechte an die AU, teilweise war AU von Anfang an dazwischengeschaltet. Die Erlöse sollten zwischen der AU und der P nach einem vereinbarten Schlüssel aufgeteilt werden. AU standen die Rechte aus der Verwertung zu. A bemühte sich um den Verkauf des Produktes. Die entsprechenden Verträge wurden mit AU abgeschlossen. (Wie einem Schreiben der AU an den Rechtsanwalt von KP zu entnehmen ist, hat AU 1984 auch tatsächlich aus dem Erlös, den der Verkauf der Serie an den ZDF einbrachte, Zahlungen in der Höhe von je 1.250.000,00 ATS an V, P und A geleistet.)

Da aus den 1984 erzielten Erlösen die Produktionskosten noch nicht abgedeckt waren (diese betrugen laut Eingabe der Bw. vom 2. April 1991 (Seite 4) über 7.000.000,00 ATS und A sich einen größeren Erlös aus der Verwertung der Serie in den USA und in Kanada versprach (laut Schreiben der S vom 16. Februar 1989 hätten die Einnahmenerwartungen der A zum damaligen Dollarkurs ca. 4.500.000,00 ATS betragen), versuchte B, durch Vermittlung der S, Risikokapital aufzutreiben.

Aus der Besprechungsnotiz vom 15. Oktober 1984 gehen die Konditionen dieser Beteiligung hervor:

Den Anlegern sollte für einen Betrag von 1.400.000,00 ATS ein Anteil an den Einnahmen der A aus der Verwertung des Themas "B" in den USA von 75 % zustehen. A sollte 75 % des ihr zustehenden Fruchtgenussrechtes abtreten. (Hätten sich die oben angeführten Erwartungen erfüllt, so wären dies 75 % von 4.500.000,00 ATS, d.s. 3.375.000,00 ATS, gewesen). Darüber hinaus sollte A Vorschüsse auf Verwertungseinnahmen leisten.

Obwohl also gegen Anlage von Kapital eine Einnahmenaufteilung stattfinden sollte, wurden der Bw. von der A folgende Leistungen in Rechnung gestellt:

	Betrag	Datum
"Studie"	1.275.000,00 ATS	24. Jänner 1985
Reisekosten netto	101.865,50 ATS	1. März 1985
Summe	1.376.865,50 ATS	

Eine Erwähnung des angeblich verkauften Fruchtgenussrechtes erfolgte nicht. Die Rechnungslegung entsprach der Notiz vom 15. Oktober 1984, nach welcher die Finanzierung "der Kosten für die Prüfung und den Aufbau der Vertriebsmöglichkeiten" in der Form erfolgen sollte, dass A mit der Erstellung einer Studie als Ergebnis der anzustellenden Recherchen beauftragt werden sollte.

Der konkrete "Auftrag" erfolgte am 2. November 1984, die Lieferung am 21. Dezember 1984, der Abschluss des Vertrages über die Errichtung einer stillen Gesellschaft durch die Bw. am 28. Dezember 1984.

Ein Verwertungsvertrag betreffend Verwertung der Serie "B" in den USA wurde erst im Februar 1985 geschlossen.

Rechtlich wird der vorliegende Sachverhalt wie folgt beurteilt:

Zu den Wiederaufnahmebescheiden:

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist

b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten oder

c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und 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.

Die genauen Umstände der Geschäftsbeziehung zwischen der A und der Bw. wurden erst im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens bekannt. Diese neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel waren jedoch nur hinsichtlich Körperschaft- und Gewerbesteuer 1984 sowie Umsatzsteuer 1985 und Gewerbesteuer 1986 wesentlich, weil - wie nachfolgend unter den Punkten Umsatzsteuer, Körperschaft- und Gewerbesteuer näher ausgeführt - die Kenntnis dieser Umstände in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens hinsichtlich Körperschaft- und Gewerbesteuer 1984 sowie hinsichtlich Umsatzsteuer 1985 und Gewerbesteuer 1986 im Spruch anders lautenden Bescheide herbeigeführt hätte und die festgesetzten Abgaben nicht lediglich geringfügig die ursprünglich festgesetzten Abgaben überschritten hätten. Die Berufungen gegen die Bescheide, mit denen die Verfahren betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1984 sowie Umsatzsteuer 1985 und Gewerbesteuer 1986 wieder aufgenommen wurden, waren daher abzuweisen.

Aufgrund der unten angeführten Umstände wäre es 1985 gegenüber den Feststellungen der Betriebsprüfung zu folgender Änderung beim Gewinn der Bw. gekommen:

Gewinnadaptierung 1985		
(Gewinnverteilung auf Basis der Bilanz 1984)		
Gewinnänderung	- 1.035.000,00 ATS	
Aufteilung auf		
PK	- 273.240,00 ATS	26,40%
IK	- 204.930,00 ATS	19,80%
FK	- 546.480,00 ATS	52,80%
Bw.	- 10.350,00 ATS	1,00%
Gesamt	- 1.035.000,00 ATS	100,00%

Aufgrund dieser Gewinnänderung hätte die Bw. 1985 einen Verlust erzielt und aufgrund des ihr zustehenden Verlustvortrages wäre auch das körperschaftsteuerpflichtige Einkommen 1986 mit 0,00 ATS anzusetzen gewesen. Bei der Gewerbesteuer 1985 hätte sich lediglich eine geringfügige Änderung gegenüber der durchgeführten Veranlagung ergeben (siehe Tabelle).

Einkünfte der Bw. aus Gewerbebetrieb vor Gewerbesteuer daher:	
1.512,00 ATS	
-10.350,00 ATS	
- 8.838,00 ATS	
Daraus ergeben sich folgende Änderungen beim Gewerbeertrag	
- 8.838,00 ATS	
13.500,00 ATS	Hinzurechnung nach § 7 Z 1 GewStG
- 3.879,00 ATS	Kürzung nach § 8 Z 2 GewStG

783,00 ATS	
------------	--

Der Berufung gegen die Bescheide, mit denen die Verfahren betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1985 sowie Körperschaftsteuer 1986 wieder aufgenommen wurden, war daher statt zu geben.

Umsatzsteuer:

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1972 idF BGBl. Nr. 222/1983, kann der Unternehmer, der im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen ausführt oder im Inland seinen Sitz oder eine Betriebsstätte hat, die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Gemäß § 11 Abs. 1 Z 3 und 5 UStG 1972 müssen Rechnungen - soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist - die folgenden Angaben enthalten:

3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung

5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 5).

Für den Vorsteuerabzug ist daher das Vorliegen einer richtigen Rechnung erforderlich. In Übereinstimmung damit hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 18. November 1987, 86/13/0204 ausgeführt, dass wenn eine den Formvorschriften entsprechende Rechnung (Gutschrift) erst Jahre nach der erfolgten Lieferung oder Leistung ausgestellt wird, erst dann der Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht. Ungeachtet des früheren Entstehens der Steuerschuld beim Leistenden sei der Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger erst in dem Zeitpunkt möglich, in dem eine formgerechte Rechnung (Gutschrift) iSd § 11 UStG 1972 vorliege. Bei verspäteter Rechnungsausstellung stimme auf Grund der geschilderten Rechtslage der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld mit dem Zeitpunkt, zu dem der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden könne, nicht überein.

Da auch laut Bw. im Berufungsjahr noch keine den Erfordernissen des Umsatzsteuergesetzes entsprechende Rechnung vorgelegen hat (siehe die nachgereichte Rechnung der A vom

29. Jänner 1993) steht der Bw. der geltend gemachte Vorsteuerabzug betreffend die Umsatzsteuer 1985 nicht zu.

Die Berufung betreffend Umsatzsteuer 1985 war daher abzuweisen.

Es wird darauf hingewiesen, dass die Vorleistungen, die die Bw. mit der gegenständlichen Rechnung bezogen haben will, nicht mit steuerpflichtigen Umsätzen in Zusammenhang stehen.

Körperschaft- und Gewerbesteuer:

Gemäß § 21 BAO Abs. 1 ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Gemäß § 23 BAO Abs. 1 sind Scheingeschäfte oder andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

Die Bw. hat selbst eingeräumt, dass "einzelne Momente der gegenständlichen Geschäftsbeziehung möglicherweise nicht Spitzenleistungen an beruflicher Professionalität" gewesen seien. Eine Durchsicht der vorgelegten Unterlagen stützt den Eindruck einer unprofessionellen Vorgangsweise, v.a. weil die eigentliche Geschäftsbeziehung zunächst nicht schriftlich fixiert wurde. Ganz sicher war es nicht primär Absicht der Bw., eine Studie in Auftrag zu geben. Da die Bw. lediglich über ein Stammkapital von 100.000,00 ATS verfügte und auch sonst geschäftlich keine größeren Erfolge vorzuweisen hatte, wäre sie als Partner für eine Gesellschaft mit einem größeren Finanzbedarf nicht in Betracht gekommen. Das Geschäft wurde auch nicht von der Bw. angebahnt, sondern trat diese erst relativ spät als Auftraggeber in Erscheinung, und zwar zu einem Zeitpunkt, als sie noch nicht über die Mittel verfügte, die ihr eine Bezahlung dieses "Auftrages" ermöglicht hätten. (Der Vertrag mit den stillen Gesellschaftern wurden erst im Dezember 1984 abgeschlossen, während der "Auftrag" Anfang November 1984 erteilt wurde).

Eigentlicher Vermittler zwischen Anlegern und der A war die S, die sowohl Investoren suchte als auch eine Gesellschaft m.b.H., die zur Erweiterung ihres Geschäftes die Abwicklung und Verwaltung der Anlegerinteressen übernehmen sollte und als Gegenleistung im Verhältnis ihres Kapitals zu dem der Anleger an der Verwertung partizipieren sollte.

Der einzige vorstellbare Grund für die konkrete Geschäftsabwicklung und die Rechnungslegung war, dass bereits 1984 ein Aufwand geschaffen werden sollte, der den Anlegern die Beteiligung am Verlust der A (über die Bw.) ermöglichen sollte. Die Bw. war sich des Risikos, dass die Verlustbeteiligung von der Finanzverwaltung möglicherweise nicht anerkannt werden wird, auch durchaus bewusst, enthält der Vertrag über die Errichtung der stillen Gesellschaft doch einen Passus, wonach Erwartungen der Vertragspartner über die sich aus diesem Vertrag ergebenden steuerlichen Konsequenzen weder Vertragsbestandteil noch Geschäftsgrundlage sind.

Fraglich ist nunmehr, was eigentlicher Inhalt des Vertrages zwischen der Bw. und der A gewesen ist. Zwar wurde von der Bw., nachdem die ursprünglich gestellte Rechnung von der Betriebsprüfung nicht anerkannt worden war, eine neuerliche Rechnung ausgestellt, doch handelt es sich dabei um nachträglich bestimmte Bewertungen, die nicht unbedingt die ursprünglichen Vertragsgrundlagen widerspiegeln müssen.

Die Besprechungsnotiz vom 15. Oktober 1984 gibt lediglich das Verhandlungsergebnis zwischen der S und A wieder. Dass dadurch das Vertragsverhältnis zwischen A und der Bw. nicht hinreichend geklärt war, ja dass dies auch zu einem späteren Zeitpunkt noch nicht der Fall war, ergibt sich aus der Bezugnahme eines Schreibens der A vom 15. Mai 1985 auf ein Schreiben der Bw. vom 15. Jänner 1985 (also vor Legung der Rechnung durch die A am 24. Jänner 1985). In diesem Schreiben bietet die A der Bw. für die "maßgebliche Beteiligung am Zustandekommen des Verwertungsvertrages einen Anteil von 75 % der uns aus diesem Vertrag zufließenden Einnahmen an". Weiters erklärte sich A bereit, der Bw. in den Jahren 1986 bis 1988 unabhängig von tatsächlichen Einnahmen aus der Verwertung eine Akontierung von 80.000,00 ATS p.a. zu garantieren, welche anrechenbar, aber nicht rückzahlbar sei. Sowohl die Rechte als auch die Pflichten aus der Verwertung der Serie "B" sowie die Verpflichtungen laut Schreiben vom 15. Mai 1985 wurden von der A auf die T übertragen (siehe Schreiben der A und der T vom 7. April 1986).

Die Besprechungsnotiz vom 15. Oktober 1984 bietet insofern einen Anhaltspunkt, als der Preis (nämlich 1,4 Millionen ATS) und die Leistung, nämlich eine Beteiligung an den Einnahmen der A, festgehalten wurden. Die konkrete Form - nämlich Auftragserteilung der Bw. an die A und Rechnungslegung der A an die Bw. - diente der Schaffung eines Verlustes der Bw. im Jahr 1984, welcher Grundlage für den Abschluss des Gesellschaftsvertrages durch die stillen Gesellschafter war.

Da offenkundig der Abschluss des Gesellschaftsvertrages *conditio sine qua non* für den Geschäftsabschluss der Bw. mit der A war, weil die Bw. ohne diesen Abschluss nicht über die notwendigen Mittel verfügt hätte (damit stimmt auch der Zeitpunkt der Rechnungslegung überein), wurde das Geschäft erst im Dezember 1984 wirksam, also zu einem Zeitpunkt, zu welchem die Verwertungsbemühungen der A bereits erbracht waren. Im Hinblick darauf, dass die Verwertungsrechte der AU zustanden, müssen die Verwertungsbemühungen der A daher primär als Vorleistungen an die AU betrachtet werden. Der Versuch, diesen Aufwand rückwirkend der Bw. bzw. deren stillen Gesellschaftern zuzurechnen scheitert daran, dass rückwirkende Rechtsgeschäfte ungeachtet ihrer zivilrechtlichen und handelsrechtlichen Zulässigkeit für den Bereich des Steuerrechts nicht anzuerkennen sind (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 25. Mai 2000, 2000/16/0066). Die Aufteilung des zur Verfügung gestellten Betrages in der "Rechnungsberichtigung" ist willkürlich erfolgt. In der Studie ist von mehreren Monaten intensiver Verhandlungen die Rede (§ 86), während die Studie selbst in wenigen Wochen hergestellt worden sein soll. Dennoch wurden die Vorleistungen mit 100.000,00 ATS beziffert, die Kosten für die Studie hingegen mit 300.000,00 ATS, obwohl die Reisekosten gesondert vergütet wurden. Darüber hinaus wurde noch ein Betrag von 150.000,00 ATS für Marktbearbeitungskosten und Reisekosten für die Weiterverfolgung der Verwertung, Vertragsabschluss mit CE (Leistung 1 - 8/1985) abgegrenzt und der Restbetrag, nämlich die "Abtretung eines Fruchtgenussrechtes von 75 % aller der A im Rahmen der bekannten Koproduktionsvereinbarungen zufließenden Einnahmen aus der TV- und Kassettenverwertung der Serie "B" in den USA (Leistung November 1984)" mit 725.000,00 ATS bewertet. Die Aufteilung des geleisteten Betrages ist nicht nachvollziehbar. Da die Vereinbarung spätestens im Jänner 1985 wirksam wurde (zu diesem Zeitpunkt wurde von der Bw. offenbar die schriftliche Fixierung der Vereinbarung eingefordert und die erste (später berichtigte) Rechnung erstellt), kann die Bewertung des Fruchtgenussrechtes nicht von zum damaligen Zeitpunkt noch nicht bekannten Kosten abhängen.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise hat die Bw. daher lediglich nach Abschluss des Vertrages mit den stillen Gesellschaftern aufgrund einer vorher mit der A getroffenen Vereinbarung, dieser einen Betrag von rund 1,4 Millionen Schilling zur Verfügung gestellt, und dafür ein Genussrecht an einem Teil der A aufgrund von Verträgen zustehenden Einnahmen aus der Verwertung der Serie "B" in den USA erhalten. Dass der vorgelegten "Studie" kein eigenständiger Wert zugekommen ist, ergibt sich auch aus der Besprechungsnotiz vom Oktober 1984, wonach der Fruchtgenuss den Anlegern für einen Betrag von 1.400.000,00 ATS für den Aufbau eines Vertriebes der Fernsehserie "B" in den USA gewährt werden sollte. Die eigentlichen Be-

mühungen um den Vertrieb wurden von der A an die AU erbracht, während die Bw. lediglich die Mittel dafür zur Verfügung stellte. Dem entsprechend wurde in etwa der genannte Betrag nach Abschluss des Vertrages mit den stillen Gesellschaftern der Bw. im Jänner bzw. März 1985 in Rechnung gestellt ("Studie" plus Reisekosten).

Fraglich ist, ob und gegebenenfalls wann und in welchem Ausmaß dieses Genussrecht abzuschreiben war. Dazu führte die Bw. aus, A sei 1985 wegen Auseinandersetzungen mit dem zweiten Geschäftsführer in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten, die 1986 zur Einstellung des Geschäftsbetriebes von A geführt hätten. Diese Streitigkeiten der Gesellschafter hätten auch weitere Vertriebsbemühungen für die Serie Bac verzögert und behindert. A habe auf Grund der Tatsache, dass es ihr finanziell unmöglich wurde, die aufgrund der Verwertungsverträge zu pflegenden Kontakte weiter zu führen, alle ihr zustehenden Rechte und Pflichten aus der Verwertung der Serie "B" an die T übertragen. 1987 habe die Bw. ihr Unternehmenskonzept überprüft und sei zu dem Schluss gekommen, den wesentlich verbliebenen Geschäftszweck durch eine Fusion mit der T am zweckmäßigsten erfüllen zu können. Dadurch sei auch sicher gestellt worden, dass trotz aller wirtschaftlichen Schwierigkeiten, die unvorhergesehen eingetreten seien, allfällig erreichbare Einnahmen aus einer Verwertung der Serie "B" in den USA den stillen Gesellschaftern der Bw. im vereinbarten Ausmaß zufließen könnten.

Die Geschäftsführer der A und der V, die gemeinsam Geschäftsführer der AU waren, wurden vom Landesgericht für Strafsachen Wien aufgrund der Herbeiführung der Zahlungsunfähigkeit der A, V und der AU wegen fahrlässiger Krida verurteilt. Die Zahlungsunfähigkeit ist 1985 eingetreten. Demzufolge wurden die Rechte und Pflichten aus der Verwertung der Serie "B" auch auf die T übertragen. Der Bw. wurde seitens der T die Zahlung von je 80.000,00 ATS während eines Zeitraumes von drei Jahren, also von 1986 bis 1988 zugesichert. Das Genussrecht dürfte aufgrund der geringen Erträge (kein erfolgter Verkauf von Fernsehrechten in den USA, eine Lizenzgebühr von 18 bzw. 15 Cent/Kassette) und des laut Bw. gesunkenen Dollarkurses nie zu irgendwelchen nennenswerten Erträgen außer den garantierten Zahlungen geführt haben.

Der Betrag von 1.275.000,00 ATS, welcher der A zur Verfügung gestellt wurde, war daher 1985 mit einem Betrag von 1.275.000,00 ATS minus 240.000,00 ATS (drei Mal 80.000,00 ATS), d.s. 1.035.000,00 ATS, vorzeitig abzuschreiben.

Eine Abschreibung bereits 1984 kommt nicht in Betracht, weil die Bw. erst Ende 1984 den Vertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft abgeschlossen hat. Man kann der Bw.

nicht unterstellen, dass sie bereits 1984 erkannt hat, dass ihr Engagement zu einem Verlust des A zur Verfügung gestellten Betrages führen würde und dass sie daher den Anlegern bewusst Gewinnchancen in Aussicht gestellt hat, von denen sie wusste, dass sie nicht zu verwirklichen waren. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass Ende 1984 noch die Aussicht bestand, mit dem Verkauf der Kassetten in den USA einen Gewinn zu erzielen. Laut Bw. ist der Dollarkurs erst 1985 gesunken. Dabei handelt es sich nicht um eine bei Bilanzerstellung vorliegende bessere Einsicht hinsichtlich eines 1984 eingetretenen Ereignisses, sondern um ein 1985 eingetretenes Ereignis, welches bei der Ermittlung des Gewinnes des Jahres 1984 noch nicht zu berücksichtigen war.

Aus den genannten Gründen waren die Berufungen betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1984 sowie Umsatzsteuer 1985 und Gewerbesteuer 1986 daher abzuweisen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 8. August 2003