

## Gericht

Verwaltungsgerichtshof

## Entscheidungsdatum

28.10.1987

## Geschäftszahl

85/13/0179

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Iro, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Fürnsinn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Rat Dr. Papierer, über die Beschwerde der prot. Fa. X in W, vertreten durch Dr. Helmut Wildmoser, Rechtsanwalt in Linz, Schillerstraße 1, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 2. Juli 1985, Zl. 6/1-1793/8/83, betreffend Gewerbesteuer und Feststellung von Einkünften für 1976, zu Recht erkannt:

## Spruch

### Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die im Handelsgericht in Linz unter HRA. 37 eingetragene Beschwerdeführerin befaßte sich mit der Produktion von Nahrungs- und Genußmitteln, u.a. auch der sogenannten Z-Tabletten. Per 1. Jänner 1977 wurde die Beschwerdeführerin unter Anwendung der Bestimmungen des Art. III des Strukturverbesserungsgesetzes in eine dafür gegründete Gesellschaft m.b.H. eingebracht.

Im Bericht über eine bei der Beschwerdeführerin vorgenommene Betriebsprüfung für das Kalenderjahr 1976 hielt der Prüfer u. a. folgendes fest:

### Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung TZ 8 Außerbilanzmäßige Zurechnungen:

#### a) Leasingverträge mit der Firma A, Zürich:

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, daß von der Firma A, Zürich, S, Maschinen gemietet wurden. Der Mietvertrag enthält die Möglichkeit der Kündigung nach einem Jahr mit einer weiteren Laufzeit von einem Jahr (kürzeste Laufzeit ist 2 Jahre).

Eine Maschinenrückgabe bzw. -umtausch erfolgte nie, die Mietbeträge wurden mehr als 8 Jahre weiterbezahlt, obwohl Maschinenreparaturen angefallen sind, die als Aufwand verrechnet wurden.

Vom Prüfer wurden jene Mieten, die über eine 4-jährige Laufzeit hinausgehen, erfolgserhöhend zugerechnet, weil die Bezahlung eines Vielfachen des Kaufpreises unwirtschaftlich und offenbar nur aus Steuerersparnisgründen erfolgt ist.

1976

S

außerbilanzmäßige Zurechnung f.überhöhte Mieten + S 2,582.000,--

=====

#### b) Unterfakturierung über C, VADUZ, nach Japan:

Wie schon anlässlich der letzten Betriebsprüfung festgestellt worden war, erfolgten für Japan - Lieferungen alle Aufwendungen in Österreich, sodaß von einer Bestellung über die Firma C nicht gesprochen werden kann. Vom Prüfer wurden für 1976 S 2,135.000,-- als angenommene Unterfakturierung außerbilanzmäßig zugerechnet.

1976

S

Gewinnerhöhung wegen Unterfakturierung S 2,135.000,--

=====

c) Zinsenzahlungen an die Firmen C und B (beide VADUZ):

Im Aufwand der Firma X waren 1976 Zinsenzahlungen an die Firmen C von S 427.108,-- und B von S 201.006,-- enthalten. Diese Beträge wurden von der Betriebsprüfung dem Gewinn zugerechnet, weil für diese beiden Vaduzer Firmen ein Naheverhältnis zur Firma X angenommen werden muß (Hinweis auf lit. d).

1976

S

Gewinnerhöhung wegen Zinsenzahlungen S 628.114,--

=====

d) Zurechnungen für nach Österreich gehörende Lizenzen bzw. Gewinne:

Vom Prüfer wurde die Z - Markenübertragung bzw. -nutzung an bzw. durch die Firmen C, Vaduz und D, Zürich, nicht anerkannt, da ein Naheverhältnis zu X angenommen wird. Die Gründe hierfür sind:

aa) Ein am 11. November 1981 von der Betriebsprüfung an die geprüfte Firma ergangener Vorhalt wurde bis zum letzten eingeräumten Termin am 15. August 1982 nicht ausreichend beantwortet. Die Annahme, daß es sich um nahestehende Firmen handelt, konnte nicht entkräftet werden.

bb) Herr Konsul K erklärte in Presseaussendungen und in firmeneigenen Broschüren, daß weltweit Firmengründungen bzw. Kooperationen vorlägen; in den Geschäftsbüchern scheint davon nichts auf.

cc) Es wurden Lizenzzahlungen bzw. Zinsen von ausländischen der Firma X nahestehenden Firmen an C zugerechnet, wobei die Beträge aus vorgelegten Firmenbilanzen (E, F) entnommen wurden.

Für SPANIEN und BRASILIEN wurden die Lizenzzahlungen mangels entsprechender Unterlagen mit einem Satz von 5 % aus den Umsatzstatistiken ermittelt.

Da begründet anzunehmen ist, daß auch von anderen ausländischen Firmen (siehe lit. bb) für Lizenzen, Zinsen und sonstige Vorteile Zahlungen oder Gutschriften an die C erfolgt sind, werden mangels entsprechender Unterlagen die unten angeführten Beträge zugeschätzt.

|                                    | S            |             |
|------------------------------------|--------------|-------------|
| USA E                              | 2,477.158,-- | Lizenz      |
| BRD F                              | 662.893,--   | Lizenz      |
| -"- "-                             | 435.793,--   | Zinsen      |
| BRASILIEN                          | 649.618,--   | Lizenz      |
| SPANIEN                            | 266.743,--   | Lizenz      |
| -"-                                | 500.000,--   | Zuschätzung |
| USA X, Inc.                        | 500.000,--   | -"-         |
| JUGOSLAWIEN                        | 2,000.000,-- | -"-         |
| HONGKONG                           | 2,000.000,-- | -"-         |
| CANADA                             | 250.000,-    | -"-         |
| AUSTRALIEN                         | 100.000,--   | -"-         |
| Gewinnerhöhung wegen Lizenzen etc. | 9,842.205,-- |             |
|                                    | =====        |             |

e) Zusammenstellung:

1976

S

|                            |                          |
|----------------------------|--------------------------|
| Gewinnerhöhung lt. lit. a) | 2,582.000,--             |
| -"                         | lt. lit. b) 2,135.000,-- |
| -"                         | lt. lit. c) 628.114,--   |
| -"                         | lt. lit. d) 9,842.205,-- |
| Summe                      | 15,187.319,--            |
|                            | =====                    |

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ auf deren Grundlage den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1976 sowie den Gewerbesteuermeßbescheid und Zerlegungsbescheid 1976.

Gegen diese Bescheide erhob die Beschwerdeführerin Berufung, in der sie sämtliche aus Tz 8 lit. a-d des Betriebsprüfungsberichtes resultierenden Gewinnerhöhungen bekämpfte, und zwar im wesentlichen mit folgender Begründung:

a) Die Gestaltung der mit der Fa. A in Zürich abgeschlossenen Leasingverträge betreffend von der Beschwerdeführerin benötigte Spezialmaschinen sei rückwirkend betrachtet für die Beschwerdeführerin als "nicht unbedingt wirtschaftlich" zu qualifizieren, doch sei die Beschwerdeführerin infolge ihrer angespannten Liquiditätslage auf diesen Leasingpartner angewiesen gewesen. Auf Grund dieser wirtschaftlichen Abhängigkeit sei die Beschwerdeführerin zu einem Tun genötigt gewesen, das ihr nicht immer nur Vorteile gebracht habe. Auch subjektive wirtschaftliche Fehlentscheidungen, die der Unternehmer "im Zustand der Unsicherheit bzw des Risikos" treffen müsse, seien steuerlich anzuerkennen. Natürlich könne man dadurch Steuern sparen, daß man betriebliche Aufwendungen ausdehne, doch vermindere sich dadurch auch der Gewinn. Eine Steuerersparnis in illegaler Art könnte nur durch Vortäuschung von Betriebsausgaben erreicht werden; dies aber würde voraussetzen, daß die Beschwerdeführerin und die Fa. A "identische Personen" seien, was aber nicht zutreffe.

b) Aus in der Vergangenheit liegenden Gründen sei die Fa. C in Vaduz "Eigentümer von Patenten und Nutzungsrechten Z-Produkte betreffend"; dadurch sei es ihr ermöglicht, die Produktion und den Vertrieb dieser Produkte zu beherrschen. Die Fa. C verfüge über weltweite Kontakte, welche u.a. der Geschäftsbeziehung mit Japan zugrunde lägen. Es müsse daher die Vermittlung durch die Fa. C als für diesen Export wesentliche Leistung angesehen werden. Die Fa. C als Inhaberin der Patent- und Nutzungsrechte habe an diesem Geschäft mit Z-Produkten dadurch partizipiert, daß sie die Lieferungen im eigenen Namen und für eigene Rechnung durchgeführt habe. Für die Beschwerdeführerin hätten sich durch diese Abwicklung folgende Vorteile ergeben: Abnahme von Produkten durch einen bekannten und sicheren Partner, Fakturierung in österreichischen Schilling und damit Wegfall des Kursrisikos, Mit- bzw. Vorfinanzierung durch die C, Wegfall des Kreditorenrisikos und günstige Preissituation.

c) Die Zinsenzahlungen an die Fa. C hätten 1976 in Wahrheit nur S 282.144,-- betragen, was einer Verzinsung von 7 % für eine von C geleistete Anzahlung entspreche. Desgleichen entspreche der an die Fa. B im Jahr 1976 bezahlte Zinsbetrag von S 201.006,-- einer 7 %-igen Verzinsung für eine von dieser Firma geleistete Anzahlung.

d) Aus den im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Verträgen gehe hervor, daß die Fa. C bereits im Jahre 1950 die Nutzungs- bzw. Markenrechte Z erworben habe, was auf die damaligen politischen, wirtschaftlichen und rechtlichen Verhältnisse zurückzuführen sei. Diesen Verträgen entsprechend liege das von der Betriebsprüfung unterstellte Naheverhältnis nicht vor. Der Nachweis dafür falle der Beschwerdeführerin allerdings deshalb schwer, weil es nicht in ihrer Macht liege, die Gesellschafter oder Anteilseigner der C dazu zu zwingen, für sie entlastend bei der österreichischen Finanzbehörde auszusagen. Durch die Zusammenarbeit mit der C sei es der Beschwerdeführerin ermöglicht worden, Z-Produkte in der ganzen Welt zu vertreiben. Allerdings habe sich die Ertragssituation inzwischen verschlechtert. Es könne nun nicht durch die Betriebsprüfung ein positives Ergebnis der Beschwerdeführerin dadurch herbeigeführt werden, daß Erträge der C der Beschwerdeführerin zugerechnet würden. In den weiteren Berufungsausführungen zu diesem Punkt nahm die Beschwerdeführerin im einzelnen zu den ihr zugerechneten Lizenzzahlungs- und Zinsbeträgen mit Ausnahme der Zurechnung für Lizenzzahlungen der E-USA in der Höhe von S 2,477.158,-- mit dem abschließenden Antrag auf vollständige Streichung dieser Zurechnungen Stellung.

In einer Stellungnahme zur Berufung führte der Betriebsprüfer aus, die Beschwerdeführerin sei ihrer erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandbeziehungen nicht nachgekommen, weshalb seitens des Prüfers kein neuer Standpunkt bezüglich der Zusammenhänge zwischen der Beschwerdeführerin und den Firmen C und B eingenommen werden könne. Zu den Leasingverträgen der Beschwerdeführerin mit der Fa. A wies der Prüfer darauf hin, daß die Unwirtschaftlichkeit bereits aus dem ersten Leasinggeschäft erkennbar gewesen sei; dessenungeachtet habe die Beschwerdeführerin weiterhin ungünstige Geschäfte dieser Art abgeschlossen. Diese Rücksichtnahme auf den Leasinggeber ohne Rücksicht auf eigene wirtschaftliche Interessen könne nur in der Identität von Leasinggeber und Leasingnehmer begründet sein.

Bei der C handle es sich um eine "Sitzgesellschaft", die von der "Präsidialanstalt in Vaduz" betreut werde; die gesamte Geschäftsabwicklung gehe jedoch von Österreich aus. Dies treffe im besonderen auch für das Japangeschäft zu. Das Naheverhältnis der Beschwerdeführerin zu den Firmen C und B schließe auch eine Abzugsfähigkeit von Zinsen aus; allerdings sei in diesem Punkt der Berufung auf Grund einer ziffernmäßigen Berichtigung hinsichtlich eines Differenzbetrages von S 144.964,-- stattzugeben. Hinsichtlich der Zurechnungen gemäß Tz 8 lit. d des Betriebsprüfungsberichtes hielt der Prüfer seinen Standpunkt vollinhaltlich aufrecht.

Zu dieser Stellungnahme des Prüfers gab die Beschwerdeführerin eine schriftliche Äußerung ab, in der sie ausführte, trotz der nachweislichen Schwierigkeiten sei alles unternommen worden, um die Finanzverwaltung über die Verhältnisse der "C-Gruppe" zu informieren. Die C habe nun auch der Vorlage eines diesbezüglichen Gutachtens der "T-AG" in St. Gallen zugestimmt, dieses Gutachten sei der Äußerung angeschlossen. Daraus sei zu ersehen, daß eine durchgängige konsequente Zurechnung der C-Gruppe zur Beschwerdeführerin zu keinem wirtschaftlichen Ergebnis führen würde, weshalb auch die Zurechnungen der Betriebsprüfung gegenstandslos seien. Im übrigen hielt die Beschwerdeführerin ihr Berufungsvorbringen in allen Punkten aufrecht und ergänzte, ohne dazu ein detailliertes Vorbringen zu erstatten, daß selbstverständlich auch die Zurechnung für Lizenzzahlungen der E-USA von S 2.477.158,-- von der Berufung bekämpft werde. Dieser Äußerung schloß die Beschwerdeführerin das genannte T-AG betreffend "Konsolidierung und Substanzwertermittlung der Unternehmensgruppe CC (Establishment) Vaduz", ein an die Betriebsprüfungsstelle gerichtetes Schreiben vom 16. August 1982 sowie Schreiben der Firmen C und A an.

Die belangte Behörde führte in der Folge weitere Ermittlungen über die Gestaltung der strittigen Verträge, über die einschlägigen Eintragungen im Patent- und Markenregister, über nähere Einzelheiten betreffend die im Fürstentum Liechtenstein ansässigen Firmen sowie über den Inhalt verschiedener, die Beschwerdeführerin und ihre internationalen Verflechtungen betreffender Zeitungsartikel durch und hielt deren Ergebnisse der Beschwerdeführerin zwecks ergänzender Stellungnahme vor.

In dieser Stellungnahme führte die Beschwerdeführerin im wesentlichen aus, es sei am 25. Mai 1950 zu einer - bedauerlicherweise heute nicht mehr auffindbaren - Vereinbarung zwischen ihr und der C gekommen, wonach die Beschwerdeführerin das Nutzungsrecht an den ihr zustehenden Marken gegen Bezahlung eines Betrages von S 800.000,-- der C überlassen habe. Rechtlich sei die Umschreibung von Marken ohne gleichzeitige Übertragung des Unternehmens erst mit der Markenschutzgesetz-Novelle 1977 ermöglicht worden. Da die Patente gegenüber den Marken nur untergeordnete Bedeutung gehabt hätten, sei hinsichtlich der Patente so wie bei den Marken vorgegangen worden; außerdem sei die uneingeschränkte Nutzung der Patente im Inland stets der Beschwerdeführerin vorbehalten geblieben. Es sei daher zutreffend, daß die "Verwertungsrechte" schon 1950 an die C veräußert worden seien. Zu einer Veräußerung von Marken- und Patentrechten sei es dann erst 1980 auf Grund der durch die genannte Novelle 1977 geänderten Rechtslage gekommen, wobei der Kaufpreis von S 12.000.000,-- in Teilbeträgen vom Februar 1981 bis 1983 bezahlt worden sei. Mit Kaufvertrag vom 9. März 1984 habe die Beschwerdeführerin im Zuge einer Umstrukturierung die in Händen der C befindlichen gewerblichen Schutzrechte mit Ausnahme jener für den amerikanischen Kontinent wieder zurückgekauft. Was die Erhebungsergebnisse betreffend die C betreffe, habe die Beschwerdeführerin die angesprochenen Fragen an diese Firma weitergeleitet, aber noch keine Antwort erhalten. Die Geschäftsbeziehungen zur Fa. A habe die Beschwerdeführerin im Jahre 1984 beendet. Wenn in Presseartikeln unrichtigerweise ausländische Firmen als "Tochterfirmen" der Beschwerdeführerin bezeichnet würden, könne das nicht der Beschwerdeführerin zur Last gelegt werden.

Hierauf erging am 25. April 1985 ein weiterer Vorhalt der belangten Behörde an die Beschwerdeführerin, dem 25 Unterlagen (Kopien von Zeitschriften, Rechnungen, Schriftverkehr etc.) angeschlossen waren.

Zu diesem Vorhalt nahm die Beschwerdeführerin in einem weiteren Schriftsatz Stellung, wobei sie insbesondere die Beziehungen der Beschwerdeführerin bzw. der C zu den Tochtergesellschaften in den USA, in Kanada, Australien, Spanien, Jugoslawien und Japan im Sinne ihrer Berufungsausführungen erläuterte. Außerdem ging die Beschwerdeführerin neuerlich näher auf die Umstände ein, die zu ihrer Vereinbarung mit der C im Jahre 1950 geführt hatten. Für den Fall, daß die belangte Behörde zu der Auffassung gelangen sollte, es sei der Beschwerdeführerin nicht gelungen, ein Naheverhältnis zu den Firmen in Liechtenstein und in der Schweiz zu widerlegen, beantragte die Beschwerdeführerin in eventu eine Hinzurechnung (Hinzuschätzung) auf der Grundlage des T-AG, weil die von der Betriebsprüfung vorgenommene Hinzurechnung einzelner Beträge "keine reale Basis" besitze.

In der hierauf von der belangten Behörde antragsgemäß abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der Vertreter der Beschwerdeführerin unter Hinweis auf das schriftlich erstattete Vorbringen noch einmal alle angeschnittenen Probleme aus.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 2. Juli 1985 der hinsichtlich der Parteibezeichnung der Beschwerdeführerin mit weiterem Bescheid vom 2. August 1985 gemäß § 293 BAO richtiggestellt wurde - hat die belangte Behörde

1.) die Berufung gegen den Gewerbesteuermeß- und Zerlegungsbescheid gemäß § 252 BAO und unter Hinweis auf § 295 BAO als unbegründet abgewiesen, weil in der Berufung nur Gründe gegen die Richtigkeit des festgestellten Gewinnes vorgebracht worden seien, und

2.) der Berufung gegen die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1976 teilweise Folge gegeben. Abgesehen von einem dem Grunde und der Höhe nach unbestrittenen Veräußerungsgewinn stellte die belangte Behörde abweichend von der erstinstanzlichen Gewinnfeststellung in der Höhe von S 15,648.209,-- im angefochtenen Bescheid den Gewinn der Beschwerdeführerin für 1976 mit S 13,088.745,-- fest. Die Verminderung gegenüber den von der Betriebsprüfung ermittelten Beträgen machte demnach S 2,559.464,-- aus, wobei sich diese Summe wie folgt zusammensetzt:

|                                                                                                                           |                |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|
| Korrektur der Zinsen an die C (Tz 8 lit. c des Berichtes berichtigt gemäß Stellungnahme des Prüfers im Berufungsverfahren | S 144.964,--   |
| Zuschätzung Hongkong                                                                                                      | S 2,000.000,-- |
| Zuschätzung Kanada                                                                                                        | S 250.000,--   |
| Zuschätzung Australien                                                                                                    | S 100.000,--   |
| Aufwendungen für G                                                                                                        | S 500.000,--   |
|                                                                                                                           | S 2,994.964,-- |
| abzüglich Verminderung der Gewerbesteuerrückstellung um                                                                   | S 435.000,--   |
|                                                                                                                           | S 2,559.464,-- |
|                                                                                                                           | = =====        |

Begründend führte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nach einer umfangreichen Darstellung des Verfahrensverlaufes und nach weiteren Hinweisen auf die der Betriebsprüfung vorgelegenen Unterlagen im wesentlichen folgendes aus:

1.) Leasingraten an die A, Zürich (= Tz 8 lit. a):

Wie dem Schriftverkehr und einer Vorhaltsbeantwortung zu entnehmen sei, befinde sich die A angeblich im Alleineigentum eines Direktors Josef H. H., der von sich behaupte, "der alleinige Begünstigte dieser Firma" zu sein. Aus den genannten Schreiben gehe hervor, daß Dir. H gleichzeitig Delegierter des Verwaltungsrates, und von 1970 - 1979 auch Direktor der Algemene Bank Nederland, Zürich, Schifflande 24, gewesen sei und die Tätigkeit für die A im Einvernehmen mit der Bank in deren Räumen ausgeübt habe.

Die Abwicklung von Leasingverträgen mit der Beschwerdeführerin sei laut Betriebsprüfung folgendermaßen abgelaufen: Die Beschwerdeführerin habe selbst die benötigten Maschinen beim Erzeuger bzw. Händler ausgewählt und die auf "A" ausgestellte Rechnung der A übersandt, welche den Kaufpreis auf 36 Monatsraten aufgeteilt und diese der Beschwerdeführerin als Leasingraten vorgeschrieben habe. Trotz Kündigungsmöglichkeit nach zwei Jahren seien von der Beschwerdeführerin Leasingraten an die A bis zu einem Zeitraum von über 10 Jahren weiterbezahlt und auch sämtliche anfallende Reparaturkosten getragen worden. Die Beschwerdeführerin habe demgegenüber behauptet, die Leasingraten wären nach einem Zeitraum von ca. 5 bis 6 Jahren auf 10 % der ursprünglichen Miete herabgesetzt worden.

Der Prüfer habe ein Naheverhältnis bzw. die Identität von Leasinggeber und Leasingnehmer unterstellt und diejenigen Leasingraten, die für den Zeitraum von mehr als vier Jahren seit Vertragsabschluß im Jahre 1976 bezahlt worden seien, nicht als Betriebsausgaben anerkannt. Die Beschwerdeführerin habe dagegen eingewendet, sie wäre vom Leasinggeber insofern finanziell bzw. wirtschaftlich abhängig gewesen, als sie im Falle der Kündigung durch diesen bei angespannter finanzieller Lage zum Kreditkauf gezwungen gewesen wäre. Außerdem sei während der Betriebsprüfung nachgewiesen worden, daß im Jahr 1964 von inländischen Leasinggebern teurere Angebote gelegt worden wären. Zudem seien die Zahlungen an einen fremden Dritten erfolgt. Es sei nicht zulässig, Aufwendungen, die sich nachträglich als unwirtschaftlich erwiesen, nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen. Der Prüfer habe dem entgegen, daß die Beschwerdeführerin bereits seit vielen Jahren mit der A Verträge dieser Art abschließe und ihr die Unwirtschaftlichkeit spätestens nach den ersten Verträgen bekannt gewesen sei. Trotzdem seien weiterhin ungünstige Geschäfte gleicher Art abgeschlossen worden.

Bei der geschilderten Situation fielen folgende Umstände auf:

Ein Erzeugungs- und Handelsbetrieb mit hunderten Mio. ÖS Umsatz sehe sich genötigt, mit einem Schweizer Unternehmen, das nicht einmal eigene Geschäftsräumlichkeiten unterhalte, sondern (angeblich) in den Räumen einer Bank betrieben werde (deren Verwaltungsratsdelegierter bzw. Direktor der alleinige Eigentümer des fraglichen Unternehmens sei), Maschinenleasingverträge abzuschließen. Entgegen den üblichen Gepflogenheiten kümmerge sich der angebliche Leasinggeber überhaupt nicht um die Besorgung des Leasinggutes, sondern überlasse dies dem Leasingnehmer. Als einzige Leistung übernehme er die Bezahlung und schreibe die monatlichen Raten in Höhe von 1/36 des Kaufpreises vor, wobei der Vertrag nach Ablauf von zwei Jahren, in

denen das Leasinggut noch nicht amortisiert sei, gekündigt werden, und er die Maschinen nicht weitervermieten könnte.

Ein wirtschaftlich denkender Leasinggeber würde sich aber ohne zusätzliche schriftliche Zusicherung der Vertragsdauer auf mindestens einen Zeitraum, der ihm die volle Amortisierung der Kosten des Leasinggutes, die Vergütung eigener Finanzierungskosten und einen angemessenen Gewinn ermögliche, auf einen derartigen Vertrag niemals einlassen.

Andererseits würde ein wirtschaftlichen Grundsätzen verpflichteter Unternehmer wohl schwerlich ein Mehrfaches des ihm bekannten Wertes des Wirtschaftsgutes zahlen und zu einem Zeitpunkt, da das Leasinggut bereits längst voll amortisiert sei, Reparaturkosten übernehmen, anstatt den Vertrag rechtzeitig - vor zu erwartenden, verschleißbedingten Reparaturen - aufzukündigen; dies selbst dann, wenn ihm kulanterweise dann nur mehr verringerte Leasingraten vorgeschrieben würden. Auch hätte er sich für den Fall einer Kündigung die Option auf die Maschine zu einem stark verminderten Preis ausbedungen, um bis zur Anschaffung bzw. bis zum Leasing einer neuen Maschine ungestört weiterproduzieren zu können.

Aus den zuvor genannten Gründen sei der vom Prüfer impliziert vertretenen Meinung zu folgen, daß es sich bei den Leasingverträgen mit der A insoweit um Scheingeschäfte gehandelt habe, als über einen Zeitraum von 4 Jahren (= 48 Leasingraten) hinaus Leasingraten bezahlt worden seien.

Bei Scheingeschäften sei gemäß § 23 Abs. 1 BAO für die Erhebung der Abgaben das verdeckte Geschäft maßgebend. Die Vorgangsweise der Betriebsprüfung, die die Leasingraten bis zu einem Zeitraum von vier Jahren als Betriebsausgaben zugelassen habe, sei wirtschaftlich gerechtfertigt, da in den ersten 36 Raten der Kaufpreis und in den restlichen 12 Raten allfällige Finanzierungskosten (Darlehenszinsen, Bankspesen, u. dgl.) jedenfalls Deckung fänden.

## 2.) Unterfakturierung über CC Establishment, Vaduz, Liechtenstein und Zinsenzahlungen an diese Firma

(= Tz 8 lit. b und c):

Vom Prüfer sei festgestellt worden, daß - wie schon anlässlich von Prüfungen seit 1972 festgehalten worden sei - Lieferungen von Waren der Beschwerdeführerin an die japanische Firma M stets direkt von Österreich aus erfolgt seien und daß von einer Bestellung über die Firma CC nicht gesprochen werden könne. Er habe deshalb die der Höhe nach nicht bestrittenen Differenzen zwischen den der CC in Rechnung gestellten und den der japanischen Firma in Rechnung gestellten Preisen ermittelt und dem Gewinn hinzugerechnet. Auch anlässlich der Betriebsprüfungen der Jahre 1972 bis 1975 sei die Ausscheidung dieser Differenzen erfolgt, ohne daß die Beschwerdeführerin dagegen Einspruch erhoben hätte. Die Beschwerdeführerin weise darauf hin, daß CC Eigentümer von Z-Patenten und Nutzungsrechten sei, die es diesem Unternehmen ermöglichen, die Produktion und den Betrieb von Z-Produkten zu beherrschen. CC habe jedoch stets die Beschwerdeführerin mit der Produktion beauftragt und sie ermächtigt, eigenständig zu handeln. Die Beschwerdeführerin habe sich daraufhin um Exportmärkte selbst bemüht, wobei ihr die "weltweiten Kontakte" von CC zustatten gekommen seien, wie dies auch beim Japangeschäft der Fall gewesen sei. Ferner führe sie die schon oben genannten Vorteile der vertraglichen Verbindung mit CC ins Treffen. Der Prüfer habe darauf hingewiesen, daß Japan das einzige Exportland sei, an das über die CC "fakturiert" würde, was im Widerspruch zum rekonstruierten (weil nicht mehr greifbaren) Vertrag mit der CC stehe. Überdies sei auch an die B (gleichfalls Vaduz, gleiche Adresse und Vertretung wie CC) fakturiert worden. Eine Verpflichtung der Beschwerdeführerin, bei Exportlieferungen die - laut T-AG nicht zum "C-Konzern" gehörige - B einzuschalten, gehe auch aus dem rekonstruierten Vertrag nicht hervor und sei auch nie behauptet worden. Außerdem handle es sich bei CC und der B um bloße Sitzunternehmen. Der Beschwerdeführerin sei das Ergebnis von Ermittlungen hinsichtlich der liechtensteinischen Unternehmen CC, B und der "Präsidial-Anstalt", alle Vaduz, FL, vorgehalten worden. Die Beschwerdeführerin habe dazu nur mitgeteilt, daß die Fragen an die CC weitergeleitet worden seien und daß - im Falle einer Antwort von CC - diese bekanntgegeben werde, was aber bisher nicht geschehen sei. Der Beschwerdeführerin seien ferner die Widersprüche hinsichtlich der teils behaupteten Veräußerungen bzw. Überlassung der Patent- und Markenrechte zur Klärung vorgehalten worden. Der Vertrag darüber aus dem Jahre 1950 sei aber nicht mehr vorhanden. Die Beschwerdeführerin habe versucht, die behauptete Vertragsgestaltung mit der damaligen Rechtslage zu erklären und habe auf eine im Jahr 1980 erfolgte Veräußerung der Patent- und Markenrechte an CC (um S 12,000.000,-) und einen Rückkauf derselben von CC im Jahre 1984 - hingewiesen.

Die Wort-, Bild- und die Wortbildmarken Z seien auch nach dem angeblichen Verkauf der Rechte für die Beschwerdeführerin eingetragen geblieben. Lediglich Z-Boxen mit bestimmten Köpfen seien für CC in das österreichische Markenregister eingetragen worden. Die Beschwerdeführerin habe diesen Umstand damit zu begründen versucht, daß nach damaliger Rechtslage eine Übertragung von Marken nicht möglich gewesen sei, weil "das Markenrecht am Unternehmen klebe". Eine Übertragung von Marken ohne gleichzeitigen Erwerb des Unternehmens sei erst ab der 1977 (BG vom 17. Juni 1977, BGBl. Nr. 350/77) erfolgten Änderung der Rechtslage möglich. Diesem Einwand der Beschwerdeführerin komme grundsätzliche Berechtigung zu. Jedoch sei auch ohne registermäßige Erfassung eine vertragliche Übertragung von Markenrechten schon von dieser Novelle des Markenrechtes möglich und gebräuchlich gewesen. Aber auch ein solcher Vertrag sei von der Beschwerdeführerin nicht vorgelegt worden. Überdies seien offenbar auch nach dem angeblich im Jahr 1980 erfolgten Erwerb der gewerblichen Schutzrechte diese nicht im Österreichischen Markenregister für CC eingetragen worden.

Anders gelagert sei die Rechtslage hinsichtlich der Z-Patente. Hier wäre einer Übertragung ohne gleichzeitigen Miterwerb des Unternehmens vom rechtlichen Standpunkt nichts entgegengestanden. Im Register scheine weder die Übertragung dieser Rechte noch die Vergabe von Lizenzen auf. Dagegen sei die "verbesserte" Z-Box sowohl in der Bundesrepublik Deutschland als auch in Österreich von vornherein für CC eingetragen worden (wobei in der deutschen Patenschrift EK als Erfinder angeführt worden sei; daß dieser für die Überlassung der Rechte an der verbesserten Z-Box an CC irgendwelche Entgelte oder Vergütungen erhalten hätte, sei aus den Akten nicht zu ersehen und auch von der Beschwerdeführerin verneint worden).

Die belangte Behörde sei nach Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes zur Überzeugung gekommen, daß es sich bei den Firmen CC und B um Scheinfirmen handle, weshalb die von der Betriebsprüfung unter dem Titel "Unterfakturierung" vorgenommene Gewinnhinzurechnung für die Differenzen zwischen den Verkaufspreisen der Beschwerdeführerin an diese Firmen und den dem japanischen Abnehmer tatsächlich verrechneten Verkaufspreisen völlig zu Recht erfolgt sei. Dem Grunde nach zu Recht bestehe daher auch die Hinzurechnung der als Betriebsaufwand geltend gemachten Zinsenzahlungen an die beiden liechtensteinischen Firmen; der Höhe nach sei der Zinsbetrag betreffend CC in teilweiser Stattgebung der Berufung um S 144.964,-- reduzieren gewesen.

Maßgeblich für diese Auffassung sei unter anderem der Umstand gewesen, daß es der Beschwerdeführerin nicht möglich gewesen sei, die Veräußerung der Schutzrechte im Jahr 1950 an die CC anhand des Original-Kaufvertrages nachzuweisen. Verträge mit dem japanischen Unternehmen M seien gleichfalls nicht vorgelegt worden. Bei den angeblich guten Geschäftsbeziehungen zur CC hätte es für die Beschwerdeführerin leicht sein müssen, eine Kopie des seinerzeitigen Kaufvertrages zu erlangen. Unter der Annahme, es seien im Jahr 1950 tatsächlich nur die Verwertungsrechte an den Z-Marken und Patenten an CC veräußert worden, hätte diese Firma sicherlich eine Lizenz hinsichtlich der Patentrechte registrieren lassen bzw. hätte sie jedenfalls auf einer genauen vertraglichen Fixierung ihrer Rechte bestanden. Laut Aussage von EK im "Trend" sei gerade die Z-Box maßgeblich am Erfolg von Z-Produkten beteiligt gewesen. Gerade CC hätte daher wohl ihren einzigen Nachweis des Erwerbes der Verwertungsrechte vor Eintragung in ein Marken- oder Patentregister sicherlich nicht vernichtet und ihn der Beschwerdeführerin als jahrzehntelangem Vertragspartner zweifellos zur Verfügung gestellt. Im Hinblick auf den angeblichen Vertrag aus dem Jahre 1950 sei es kaum verständlich, daß CC nunmehr auch noch das Eigentum an erloschenen Patentrechten und an Markenrechten 1980 um S 12.000.000,-- erworben hätte. Umso weniger erscheine dies angesichts der im T-AG angeführten angespannten finanziellen Lage des Konzerns sinnvoll.

Ausschlaggebend für die Wertung der Firmen CC und B als Scheinfirmen seien letztlich auch die Ergebnisse von Erkundigungen über die von der Beschwerdeführerin eingeschalteten Firmen in Vaduz und eine Auskunft des Bundesamtes für Finanzen in Bonn gewesen, wonach zwei Unternehmen mit angeblich weltweiten Kontakten weder Mitglieder der Gewerbe- und Handelskammer für das Fürstentum Liechtenstein seien und nicht einmal einen eigenen Telephonanschluß hätten. Als Adresse werde die der "Präsidialanstalt" angegeben, deren Vertreter - zugleich auch der Vertreter der CC und der B - laut Auskunft des Bundesamtes für Finanzen in Bonn als Funktionsträger für insgesamt 86 Domizilgesellschaften (bzw. "Briefkastenfirmen") in Erscheinung getreten sei, zu denen sowohl die CC als auch die B zählten. Die Beschwerdeführerin habe diesen Feststellungen nichts entgegengehalten, sondern lediglich darauf verwiesen, die Feststellungen an CC zur Stellungnahme weitergeleitet zu haben.

In dieses Bild fügten sich die von der Betriebsprüfung aufgefundenen Presseberichte und Darstellungen in Firmenzeitschriften, in denen an keiner Stelle auf die angeblich so dominierende Stellung von CC (bzw. B) eingegangen werde. Gegen die Höhe der in diesem Punkt strittigen Zuschätzungen hege die belangte Behörde deshalb keine Bedenken, weil die Unterfakturierung im Zuge der Prüfung mit Angestellten der Beschwerdeführerin in der im Betriebsprüfungsbericht ausgewiesenen Höhe einvernehmlich ermittelt worden sei.

Bedeutsam sei auch die Art der Geschäftsabwicklung zwischen der Beschwerdeführerin und CC und die Feststellung über die Art und Weise des Zustandekommens der Geschäftsbeziehungen zum japanischen Unternehmen M. Auch daraus sei eindeutig zu erkennen, daß niemand anderer als die Beschwerdeführerin selbst (bzw. deren Angestellte) das Japangeschäft angebahnt habe und daß sich die Beschwerdeführerin die Aufträge nur zum Schein von C erteilen habe lassen.

Dem als Beweismittel angeführten T-AG komme deshalb keine Beweiskraft zu, weil die CC eine bloße Domizilgesellschaft bzw. Briefkastenfirma sei, worauf im Gutachten mit keinem Wort eingegangen werde. Außerdem weise das T-AG vom Berufungsbegehren abweichende Angaben auf (Gründungsdatum der X Inc. New York). Ferner seien dem Gutachten keine Unterlagen (Bilanzen, Steuerbescheide) über die darin enthaltenen Angaben angeschlossen worden.

3.) Zurechnungen bzw. Zuschätzungen von Lizenzzahlungen bzw. von Gewinnanteilen, die laut Annahme der Betriebsprüfung tatsächlich der Bw. zugeflossen sind (= Tz 8 lit. d):

Auszugehen sei davon, daß sowohl CC als auch B als Scheinfirmen einzustufen seien, woran auch das T-AG nichts ändern könne. Die darin enthaltenen Angaben sollten offensichtlich dem Zweck dienen, der Finanzverwaltung das Bestehen eines von der Beschwerdeführerin unabhängigen Unternehmens bzw. Konzerns glaubhaft erscheinen zu lassen. Im Hinblick auf das äußere Erscheinungsbild, wie es sich aufgrund der

Zeitungsartikel darbiere, und auch im Hinblick auf den Werdegang der Firma X seit Gründung sei die belangte Behörde davon überzeugt, daß hinter den liechtensteinischen Firmen und den im T-AG angeführten Unternehmen niemand anderer stehe als die Beschwerdeführerin selbst bzw. deren Gesellschafter.

Den Ausführungen der belangten Behörde zu den einzelnen Zuschätzungen des Prüfers ist vorauszuschicken, daß die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid dem Standpunkt der Beschwerdeführerin hinsichtlich der Zuschätzungen von S 2.000.000,-

- (Hongkong), S 250.000,- (Kanada), S 100.000,- (Australien) und S 500.000,- (Spanien, diesbezüglich im Wege der Schätzung von Aufwendungen in dieser Höhe, welche die in erster Instanz getätigte Zuschätzung kompensierten), durch teilweise Stattgebung der Berufung Rechnung getragen hat, weshalb diese Beträge nicht mehr Gegenstand des Streites vor dem Verwaltungsgerichtshof sind und von ihrer näheren Erörterung Abstand genommen werden kann.

Zu den weiteren Zuschätzungen des Prüfers führte die belangte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides im wesentlichen aus wie folgt:

aa) Zuschätzung E USA für Lizenzen S 2.477.158,-:

Bei dieser Zahlung handle es sich unwidersprochen um eine Lizenzzahlung an CC. Da diese eine Briefkastenfirma sei und keinerlei Hinweise vorlägen, daß hinter dieser Scheinfirma ein von der Beschwerdeführerin verschiedenes Unternehmen stehe, sei die Annahme der Betriebsprüfung, daß diese Lizenz in Wahrheit der Beschwerdeführerin zugeflossen sei, gerechtfertigt.

bb) Zuschätzung F Ges.m.b.H., BRD, für Lizenzen (S 662.893,-) und Zinsen (S 435.793,-):

Vom Prüfer sei festgestellt worden, daß die F Ges.m.b.H. in ihrer Bilanz für 1976 die obgenannten Positionen als Betriebsaufwand geltend gemacht habe und daß diese Beträge CC gutgeschrieben worden seien. Analog zur Vorgangsweise bei den oben unter aa) behandelten Lizenzzahlungen sei auch hier eine Hinzurechnung bei der Beschwerdeführerin gerechtfertigt. Was nun den Einwand betreffe, diese Beträge hätten wegen der schlechten finanziellen Lage der F im Jahre 1981 erlassen werden müssen, so sei der Betriebsprüfung darin beizupflichten, daß die spätere Uneinbringlichkeit auf das Ergebnis des Jahres 1976 ohne Einfluß bleiben müsse. Daß die Uneinbringlichkeit der beiden Forderungen bereits 1976 gegeben gewesen wäre, habe der Prüfer nicht festgestellt. Wenn in der Berufung vorgebracht werde, diesem Unternehmen sei es durch die gegebene schlechte Lage nie möglich gewesen, diese Beträge zu bezahlen, so stehe dies im offenen Widerspruch zu einem in den Akten erliegenden, offenbar vor dem 20. Mai 1980 gestellten Antrag der F um "Erteilung einer Freistellungsbescheinigung für Lizenzgebühren und ähnliche Vergütungen nach dem deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 11. August 1971", welchem Antrag seitens der zuständigen bundesdeutschen Behörde auch stattgegeben worden sei. Wäre die Zahlungsunfähigkeit bereits bei Stellung des Antrages (also 1980) vorgelegen, wäre dessen Stellung mangels voraussichtlicher Bezahlung völlig sinnlos gewesen.

cc) Lizenzzahlungen Brasilien und Spanien (S 649.618,- bzw. S 266.742,-)

Die strittigen Lizenzzahlungen seien von der Betriebsprüfung aufgrund von vorgelegten Umsatzstatistiken im Schätzungswege ermittelt worden. Die Beschwerdeführerin habe dagegen eingewendet, daß aus den von CC mit den spanischen und brasilianischen Unternehmen geschlossenen Verträgen ersichtlich sei, daß keine Lizenzen zu zahlen seien. Der Prüfer habe dem entgegengehalten, daß es unwahrscheinlich sei, daß jemand einem anderen ein Markenrecht oder Patentrecht ohne Gegenleistung überlasse.

Es sei daher die schätzungsweise Erfassung der Lizenzzahlungen erforderlich. Sowohl die gegenüber unabhängigen Zeitungen getätigten Äußerungen der Beschwerdeführerin (ihrer Gesellschafter), die Angaben in Firmenzeitschriften als auch die an die Beschwerdeführerin gerichtete Rechnung eines Spanisch-Dolmetsches im Zusammenhang mit einem Kooperationsvertrag und das Auftreten der Beschwerdeführerin in Spanien gegenüber der dortigen Handelsdelegation zusammen mit den übrigen, hinsichtlich CC getroffenen Feststellungen ließen die Annahme des Prüfers, daß die Beschwerdeführerin und nicht CC Vertragspartner des spanischen Unternehmens G gewesen sei, als sicher erscheinen. Die prozentuelle Höhe der angenommenen Lizenzzahlungen von 5 % der Z-Umsätze sei in Anlehnung an die diesbezüglichen Feststellungen bei der E Inc., USA, getroffen worden. Diese Art der Schätzung von Lizenzen aus Spanien halte die belangte Behörde für durchaus vertretbar.

Zum vorgelegten Vertrag zwischen CC und Z-Brasil sei anzumerken, daß es sich bei beiden um Unternehmen des "C-Konzernes" handle. Gestützt auf die übrigen Feststellungen der Betriebsprüfung sei davon auszugehen, daß von der Beschwerdeführerin ähnlich wie in Spanien und Jugoslawien auch in Brasilien - unter Zwischenschaltung von CC und Z-Brasil - mit einem brasilianischen Unternehmen ein Kooperationsvertrag auf Lizenzbasis abgeschlossen worden sei. Die dem tatsächlichen Vertragsverhältnis zugrundeliegenden Angaben seien nicht bekanntgegeben worden. Die vorgelegten Unterlagen betr. Brasilien hätten lediglich die Überlassung bzw. Übertragung von gewerblichen Schutzrechten zwischen CC und Z-Brasil betroffen. Der Umstand, daß zwischen diesen beiden (zum "C-Konzern" gehörigen) Unternehmen keine Lizenzzahlungen vereinbart worden seien, spreche keineswegs gegen die Annahme von Lizenzzahlungen seitens des brasilianischen Unternehmens. Im übrigen wäre ein derartiger Vertrag (wie der zwischen CC und Z-Brasil), welcher Z-Brasil fast nur Rechte,

aber so gut wie keine Pflichten auferlegt, zwischen fremden Unternehmen sicherlich nicht abgeschlossen worden. Die von der Betriebsprüfung anhand der Umsatzstatistiken (mit 5 %) geschätzten Lizenzzahlungen aus Brasilien seien daher ebenfalls gerechtfertigt.

dd) Zuschätzung X-Inc. USA (\$ 500.000.--)

Sowohl aufgrund von Artikeln in der Zeitschrift "XY" als auch im "Trend 10/1973" und in der Wochenpresse vom 19. Februar 1975 sei seitens der Beschwerdeführerin mit großer Deutlichkeit darauf hingewiesen worden, daß niemand anderer als sie selbst den amerikanischen Markt mit ihren Z-Produkten erobert hätte, wobei die Genialität und das äußerst geschickte "Marketing" der beiden Firmengesellschafter und ihrer Mitarbeiter besonders hervorgehoben worden sei. Der Gesellschafter EK habe die Firma X-Inc., New York, USA in der Zeitschrift "Lebensmittel und Ernährung 1971/Jänner" überdies als "unsere Firma in New York" bezeichnet. Laut Trend 10/73 sei ferner ca. 1952/53 ein gewisser Herr N mit der Vertretung der Beschwerdeführerin (als "Z-Statthalter") in den USA von EK persönlich eingesetzt worden. Laut Wochenpresse (19. Februar 1975) sei ein Herr N der Chef der amerikanischen Z-Erzeugung. Laut "Das ist XY" stehe Herr N auch den beiden Firmen X-Inc. New York und X-Canada seit ihrer Gründung als geschäftsführender Vizepräsident vor. Außerdem sei während der vorhergehenden Prüfung festgestellt worden, daß EK Präsident der X-Inc. USA sei. Wäre die X-Inc. USA - wie im T-AG dargestellt - ein Tochterunternehmen von CC, dann wäre die Erwähnung des Namens "X" in der Firmenbezeichnung sinnlos. Auf den Widerspruch hinsichtlich des Gründungsdatums der X-Inc., USA (laut T-gutachten: 1963, laut Schreiben der Beschwerdeführerin vom 4. Dezember 1984: 1952, laut Schreiben des Vertreters der Beschwerdeführerin Dr. Wildmoser: 1953), sei in diesem Zusammenhang Bedacht genommen worden. Die im Jahr 1952 erfolgte Gründung solle laut Schreiben der Beschwerdeführerin vom 4. Dezember 1984 gemeinsam mit einer Firma S-Inc., New York, erfolgt sein. Dagegen liege in den Akten die Kopie einer (Waren-)Bestellung dieses Unternehmens (=F. S-Inc.) vom 4. Dezember 1952 über Z-Artikel im Wert von US \$ 150.000.-- auf. Der Zeitschrift Trend gegenüber sei von der Beschwerdeführerin angegeben worden, daß erst zu einem späteren Zeitpunkt, nämlich erst 1953, nachdem EK anlässlich seiner Amerikareise Anfang 1953 eine Fernsehserie für \$ 6.000.-- finanziert hätte, Aufträge dieser Dimension eingegangen seien. Laut T-AG aus 1982 sei der Fortbestand der X-Inc., USA gefährdet. Dem Gutachten sei andererseits zu entnehmen, daß für die X-Inc., USA in den Jahren 1980 und 1981 Agiozahlungen in Höhe von \$ 675.000.-- geleistet worden seien. In Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes komme die belangte Behörde zu dem Schluß, daß auch hinter der X-Inc., USA, niemand anderer als die Beschwerdeführerin bzw. deren Gesellschafter stehe und daß sich dieses Unternehmen bzw. die Anteile daran in deren Eigentum befinde.

Auf Grund der Angaben gegenüber Zeitungen, besonders aber gegenüber dem Magazin Trend sei davon auszugehen, daß seitens der X-Inc., USA, Umsätze und Gewinne in einem sehr erheblichen Umfang getätigt worden seien. Dies sei aus dem dort ersichtlichen Vergleich mit den Lieferungen nach Japan eindeutig zu ersehen. Gegen eine wesentliche Verschlechterung der Umsatz- und Gewinnlage im Jahr 1976 (gegenüber Oktober 1973 laut Trendartikel) sprächen die ca. Ende 1974, Anfang 1975 fertiggestellte Z-Produktionsanlage in Orange, USA und lt. T-AG angeblich 1980/1981 erfolgte, hohe Agio-Einzahlungen.

Die vom Prüfer vorgenommene globale Zuschätzung in Höhe von

\$ 500.000.-- an Dividenden oder Zinsen für von der X-Inc., USA, bezogenen Vorteile sei deshalb keineswegs überhöht angesetzt.

ee) Zuschätzung Jugoslawien (\$ 2.000.000.--):

Laut Angaben des Gesellschafters EK gegenüber der Wochenpresse vom 19. Februar 1975 sei zwischen der Beschwerdeführerin und dem jugoslawischen Unternehmen L ein Kooperationsvertrag zur Erzeugung von Z-Produkten in Jugoslawien abgeschlossen worden. Laut dem genannten Artikel habe die Beschwerdeführerin dem jugoslawischen Vertragspartner wichtige Teile der Produktionsanlage (kostenlos) zur Verfügung gestellt. Auf eine Lizenzvereinbarung und eine Abnahmeverpflichtung an Ingredienzen gegenüber der Beschwerdeführerin sei im Trend 10/1973 hingewiesen worden. Der Beschwerdeführerin sei außerdem ein Recht zur Disposition über einen Teil der Erzeugnisse vertragsmäßig eingeräumt worden; dies deshalb, um der Beschwerdeführerin die ausreichende Belieferung des amerikanischen Marktes zu ermöglichen. Laut den der Betriebsprüfung zur Verfügung gestellten Vertragsunterlagen und Schriftstücken scheine darin anstelle der Beschwerdeführerin stets CC als Vertragspartner auf. Aus dem vorgelegten Vertrag vom 24. August 1970 sei weiters die Zahlung einer "Royalty" in Höhe von 1 % ersichtlich, die allerdings für die ersten fünf Vertragsjahre (d.s. 1970 bis 1974) ausgesetzt worden sei. In einem Schreiben von CC vom 30. September 1977 sei das jugoslawische Unternehmen "ersucht" worden, ab 1978 die Royalty zu leisten. Eine vertragliche Vereinbarung, wonach über die ersten fünf Vertragsjahre hinaus auf die Zahlung einer Royalty verzichtet worden wäre, sei nicht vorgelegt worden. Auf Grund des Vertrages zwischen CC und dem jugoslawischen Unternehmen L aus 1970 seien CC Kontrollrechte gegenüber L hinsichtlich der Produktion eingeräumt worden. Aus in den Akten aufliegenden Fernschreiben der Firma L an die Beschwerdeführerin sei eindeutig darauf zu schließen, daß darin der Beschwerdeführerin gegenüber Produktionsziffern von L mitgeteilt worden seien. In Wirklichkeit hätten nach Ansicht der belangten Behörde daher zwischen der Beschwerdeführerin und dem jugoslawischen Unternehmen Vertragsbeziehungen bestanden, und hätte die Beschwerdeführerin von der Firma L (mindestens) ab 1975 die vereinbarten Royalty-Zahlungen in Höhe von 1 % der "Netto-Erlöse" (= Erlöse, abzüglich Rabatte, Skonti, Forderungsverluste), der

jugoslawischen Z-Produktion erhalten. In Hinblick auf das eingeräumte Dispositionsrecht über einen Teil der jugoslawischen Z-Produktion erscheine die angegebene Royalty der Höhe nach als durchaus glaubhaft. Was das Vorbringen der Beschwerdeführerin betreffe, wonach die Umlaufpressen der Firma L nicht wie im vorgelegten "C-Lizenzvertrag" unentgeltlich zur Verfügung gestellt, sondern von der Beschwerdeführerin an CC und von CC an L entgeltlich veräußert worden seien, stelle dies einen offenen Widerspruch zum Vorbringen der Beschwerdeführerin während der Vorbetriebsprüfung (Zeitraum 1969 - 1975) dar. Belege über den angeblichen Verkauf habe die Beschwerdeführerin allerdings keine vorgelegt. Bedingt durch die längst erfolgte Skartierung der Aktenteile aus 1970/1971 sei eine Überprüfung, ob in den Jahren 1970 und 1971 überhaupt ein Verkauf von Maschinen des Anlagevermögens der Bw. erfolgt sei, von Amts wegen nicht mehr möglich gewesen. Unter Bedachtnahme auf die mit dem Vertrag zwischen CC und L aus 1970 dem Inhalt nach weitgehend übereinstimmenden Zeitungsberichte gehe die belangte Behörde davon aus, daß die Beschwerdeführerin mit L die Kooperation eingegangen sei und im Jahr 1976 sehr wohl Lizenzzahlungen von L in vertraglich ausbedungener Höhe erhalten habe, und daß der Beschwerdeführerin durch das eingeräumte Dispositionsrecht über einen Teil der jugoslawischen Z-Produktion, welches die Beschwerdeführerin für Lieferungen nach den USA (laut Trend) "unbedingt benötigt" habe, jedenfalls wirtschaftliche Vorteile zugeflossen seien, die über die bloße Lieferung von Ingredienzen für die Z-Erzeugung hinaus gegangen seien. Im Hinblick auf die gegenüber unabhängigen Journalisten dargelegte Bedeutung und den Umfang der Kooperation mit L und auf den Umstand, daß dem Prüfer keinerlei Einblick in die Geschäftsgebarung mit L geboten worden sei, erscheine die Zurechnung in Höhe von S 2,000.000,-- als gerechtfertigt.

Die belangte Behörde führte schließlich am Ende der Begründung des angefochtenen Bescheides noch aus, die Beschwerdeführerin habe, obwohl sie aus dem Betriebsprüfungsbericht klar habe erkennen können, daß die Betriebsprüfung das Zufließen von ausländischen Erträgen annehme, es dennoch unterlassen, allfällige im Ausland bezahlte Steuern bekanntzugeben, weshalb eine in den einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Anrechnung von ausländischen Betriebssteuern nicht habe erfolgen können.

Dem Eventualantrag, das Betriebsergebnis der CC laut T-AG in Höhe von sfr 201.000,-- anstelle der Zuschätzungen zugrunde zu legen, sei nicht zu folgen gewesen weil es sich bei CC erwiesenermaßen um eine Domizilgesellschaft handle, die Ergebnisse im T-AG lediglich mit Salden erfaßt worden seien und für keine der dort ausgewiesenen Firmen vollständige Bilanzen und darauf basierende Steuerbescheide vorgelegt worden seien. Bei dieser Sachlage hätten sich keinerlei Überprüfungsmöglichkeiten geboten, ob die darin angegebenen Ergebnisse den Tatsachen entsprächen.

Der Berufung gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften des Jahres 1976 gemäß § 188 BAO habe daher nur teilweise Folge gegeben werden können.

Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, welcher deren Behandlung jedoch mit Beschluß vom 16. Oktober 1985, Zl. B 619/85, ablehnte und sie dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abtrat.

In ihrer im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof ergänzten Beschwerde macht die Beschwerdeführerin Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend. Sie ficht den Bescheid der belangten Behörde insoweit an, als darin ihre Berufung abgewiesen wurde, und erachtet sich in ihren Rechten "auf gesetzmäßige Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 23 EStG entsprechend den § 4 ff EStG sowie der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung für das Jahr 1976 ferner der daraus abgeleiteten Gewerbesteuer für das Jahr 1976" verletzt.

#### Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerde wendet sich gegen den gesamten Inhalt des angefochtenen Bescheides, und zwar ausdrücklich auch insoweit, als damit die Berufung der Beschwerdeführerin gegen den Gewerbesteuermeß- und Zerlegungsbescheid für 1976 als unbegründet abgewiesen wurde.

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid gemäß § 252 Abs. 1 BAO nicht mit der Begründung angefochten werden, daß die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Die belangte Behörde hat am Ende der Begründung des angefochtenen Bescheides zutreffend darauf verwiesen, daß in der Berufung nur Gründe gegen die erstinstanzliche Gewinnfeststellung vorgebracht worden seien, weshalb die Berufung gegen den von dieser Gewinnfeststellung abgeleiteten Gewerbesteuermeß- und Zerlegungsbescheid 1976 gemäß § 252 BAO abzuweisen gewesen sei; die Abänderung des abgeleiteten Bescheides werde gemäß § 295 BAO durch das Finanzamt vorzunehmen sein.

Gegen diese zutreffende Beurteilung der verfahrensrechtlichen Situation wird in der Beschwerde, die sich erneut ausschließlich mit Fragen der Gewinnfeststellung auseinandersetzt, nichts vorgebracht. Da die Berufung der Beschwerdeführerin ausschließlich Einwendungen enthielt, die gegen die erstinstanzliche Gewinnfeststellung gerichtet waren, war sie auf Grund der geschilderten Rechtslage ungeachtet des Erfolges oder Mißerfolges dieser Einwendungen in jedem Fall insoweit als unbegründet abzuweisen, als sie auch einen von dieser Gewinnfeststellung abgeleiteten Bescheid bekämpfte (vgl. dazu Stoll, BAO-Handbuch, S. 624 f).

Durch die Abweisung der Berufung in diesem Umfang wurden daher Rechte der Beschwerdeführerin keinesfalls verletzt, weshalb die Beschwerde insoweit schon aus diesem Grunde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen war.

Der Berufung der Beschwerdeführerin gegen die vom Finanzamt auf der Grundlage des Betriebsprüfungsberichtes vorgenommene einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1976 hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid teilweise Folge gegeben, indem sie die erstinstanzlichen Gewinnhinzurechnungen um insgesamt S 2,994.964,-- verminderte. Die Beschwerdeführerin erachtet sich durch den angefochtenen Bescheid in diesem Punkt insoweit beschwert, als damit ihrer Berufung hinsichtlich weiterer Gewinnhinzurechnungen im Gesamtausmaß von S 12,192.355,-- nicht Folge gegeben wurde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat bei der Prüfung der Gesetzmäßigkeit des angefochtenen Bescheides von folgender Rechtslage auszugehen:

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend; gemäß § 21 Abs. 2 BAO bleiben vom Abs. 1 abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften unberührt.

Gemäß § 22 Abs. 1 BAO kann die Abgabepflicht durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes nicht umgangen oder gemindert werden. Liegt ein Mißbrauch (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben gemäß § 22 Abs. 2 BAO so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Gemäß § 23 Abs. 1 BAO sind Scheingeschäfte und 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.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabenrechtlichen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Dieser Verfahrensgrundsatz schließt jedoch in seiner Wirksamkeit keinesfalls die Verpflichtung der Partei aus, zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen. In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw. eine solche unterläßt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück. Insbesondere dann, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzel im Ausland haben, ist die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei in dem Maße höher, als die Pflicht der Abgabenbehörden zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer wird. Tritt in solchen Fällen die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Vordergrund, so liegt es vornehmlich an ihm, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhalte beizuschaffen (vgl. dazu näher und mit zahlreichen Judikaturzitaten Stoll aaO, S. 267 ff).

Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es dabei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewißheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten weniger wahrscheinlich erscheinen läßt. Die Beweiswürdigung der belangten Behörde unterliegt der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle nur in der Richtung, ob der Sachverhalt genügend erhoben wurde und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig waren, d.h. ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. dazu die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Juni 1987, Zl. 85/14/0125, vom 22. September 1987, Zl. 85/14/0033, u.v.a.m.).

Auf diesen rechtlichen Grundlagen aufbauend gelangt der Verwaltungsgerichtshof bei der Überprüfung des angefochtenen Bescheides zu nachstehenden Ergebnissen:

1.) Zu den Rechtsbeziehungen der Beschwerdeführerin mit der Fa. A aus Leasingverträgen (strittige Zurechnung S 2,582.000,--):

Gemäß Tz 8 lit. a des Betriebsprüfungsberichtes wurden jene Mieten aus zwischen der Beschwerdeführerin und der A abgeschlossenen Leasingverträgen, die über eine vierjährige Laufzeit hinausgingen, erfolgserhöhend zugerechnet, weil die Bezahlung eines Vielfachen des für die geleasteten Maschinen angemessenen Kaufpreises unwirtschaftlich "und offenbar nur aus Steuerersparnisgründen erfolgt" sei. Die belangte Behörde ist dieser Beurteilung im Ergebnis gefolgt.

Die Beschwerdeführerin gesteht nun zwar zu, daß die Leasinggeschäfte mit der A "im Nachhinein betrachtet für unsere Gesellschaft in ihrem wirtschaftlichen Ergebnis nicht als günstig qualifiziert werden"

könnten, doch könne dies nicht zu der strittigen Zurechnung führen, weil die belangte Behörde außer acht gelassen habe, daß diese wirtschaftlich ungünstigen Folgen in der Natur des sogenannten Finanzierungsleasings lägen und die Beschwerdeführerin diese Geschäfte mit einem "Dritten" abgeschlossen hätte, nämlich mit der keinesfalls mit der Beschwerdeführerin identen A.

Der Verwaltungsgerichtshof kann nicht finden, daß die Beschwerde mit dieser Argumentation die wirtschaftlich fundierten Überlegungen der belangten Behörde entkräftet und eine Gesetzeswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt hätte. Auch wenn das Leasinggut nämlich "wegen der besonderen Gestaltung und des Zuschnittes auf die speziellen Verhältnisse des Leasing-Nehmers" auch nach Ablauf der Grundmietzeit bis zur Substanzerschöpfung beim Leasing-Nehmer (der Beschwerdeführerin) verbleiben sollte, erklärt dies noch nicht, aus welchen wirtschaftlichen Überlegungen sich dieser Leasing-Nehmer auf eine Vertragsgestaltung eingelassen haben sollte, durch die ihm das Leasinggut für die von ihm benötigte Zeitdauer nur gegen Aufwendung eines Vielfachen seines Wertes zur Verfügung gestellt wird, und warum er mit Rücksicht auf diese unwirtschaftlichen Folgen des Vertragsinhaltes von ihm eingeräumten Kündigungsmöglichkeiten durch viele Jahre keinen Gebrauch macht, sondern vielmehr seinerseits noch Reparaturaufwendungen auf sich nimmt.

Die Abgabenbehörden haben demgegenüber, ausgehend von den über die A selbst getroffenen und insoweit unbestrittenen Feststellungen, die Erklärung für diese von der Beschwerdeführerin selbst als "ungünstig" qualifizierte Vertragsgestaltung darin erblickt, daß durch überhöhte Zahlungen an die ihr wirtschaftlich nahestehende A für die Beschwerdeführerin steuersparende Gewinnabschöpfungen herbeigeführt werden sollten, mit denen der wahre wirtschaftliche Aufwand für die Anmietung der Maschinen verschleiert wurde. Diese wirtschaftlich naheliegende Überlegung bedurfte entgegen der in der Beschwerde vertretenen Auffassung keinesfalls der vorherigen Feststellung einer "Identität" zwischen der Bfin und der A; es ist auch ganz offenkundig, daß die belangte Behörde von einer solchen Identität im Falle der A ebensowenig ausgegangen ist wie in den noch zu behandelnden Fällen der Firmen C und B. An der rechtlichen Existenz all dieser ausländischen Firmen ist nämlich nach den Feststellungen der belangten Behörde nicht zu zweifeln; mit der Feststellung derselben allein ist jedoch die Frage noch nicht beantwortet, ob an diese Firmen geleistete Zahlungen oder mit ihnen abgeschlossene Verträge auf Grund ihres wahren wirtschaftlichen Gehaltes die von der Beschwerdeführerin angestrebte gewinnmindernde Wirkung auszulösen vermochten.

Was nun die A betrifft, hat die belangte Behörde - unbestritten - festgestellt, daß dieses schweizerische Unternehmen ohne eigene Geschäftsräumlichkeiten in den Räumen einer Bank betrieben wurde, deren Verwaltungsdelegierter bzw. Direktor allein über dieses Unternehmen verfügungsberechtigt war. Ferner ist die belangte Behörde davon ausgegangen, daß die einzige Leistung dieses Unternehmens im Rahmen der strittigen Leasingverträge deren formeller Abschluß sowie das Inkasso (überhöhter) Leasingraten von der Beschwerdeführerin war.

Die aus diesen Feststellungen von der belangten Behörde in wirtschaftlicher Betrachtungsweise und in freier Beweiswürdigung gezogenen Schlüsse werden weder durch das Vorbringen der Beschwerdeführerin widerlegt, wonach die Beurteilung ihrer Aufwendungen aus solchen Leasingverträgen anlässlich vorangegangener abgabenbehördlicher Prüfungen für sie günstiger ausgefallen sei, noch dadurch, daß "die Zahlung von Leasingraten über einen beträchtlichen Zeitraum keineswegs eine Seltenheit" darstelle. Den Beweis dafür, daß "Liquiditätsgründe" durch viele Jahre hindurch diese längst als wirtschaftlich nachteilig erkannte "Art der Finanzierung" für die Beschwerdeführerin unerlässlich gemacht hätten, ist die Beschwerdeführerin schuldig geblieben.

Der Höhe nach hat die Beschwerdeführerin gegen die aus diesem Titel erfolgten Zurechnungen - nämlich jener Zahlungen, die über eine vierjährige Laufzeit der Leasingverträge hinausgehen - nichts vorgebracht. Der Verwaltungsgerichtshof sieht keinen Anlaß, von sich aus in dieser - mit wirtschaftlichen Überlegungen begründeten, letztlich geschätzten - rechnerischen Ermittlung eine Verletzung von Rechten der Beschwerdeführerin zu erblicken.

Der angefochtene Bescheid erweist sich daher in diesem Punkt nicht mit der von der Beschwerdeführerin behaupteten Rechtswidrigkeit belastet.

2.) Zu den Rechtsbeziehungen der Beschwerdeführerin mit den liechtensteinischen Firmen C und B (strittige Zurechnungen insgesamt S 9,610.355,-):

Die Beschwerdeführerin leitet aus der Verwendung des Wortes "Scheinfirmen" in der Begründung des angefochtenen Bescheides zu Unrecht den Vorwurf gegen die belangte Behörde ab, sie habe die Rechtsfrage der Existenz der Firmen C und B unrichtig gelöst. Hier ist an die Überlegungen im vorangegangenen Punkt anzuknüpfen, wonach von einer "Identität" der Beschwerdeführerin mit diesen beiden, nach liechtensteinischem Recht ohne Zweifel existenten Firmen keine Rede sein kann. Wenn die belangte Behörde wiederholt ausführt, "hinter" diesen beiden liechtensteinischen Firmen stünden in Wahrheit die Beschwerdeführerin, bzw. deren Gesellschafter, dann geht sie dabei erkennbar nicht von einer rechtlichen Identität dieser Rechtssubjekte aus, sondern behandelt sie damit genau die von der Beschwerdeführerin selbst als entscheidend bezeichnete Frage, "wem die Ergebnisse der wirtschaftlichen Tätigkeit dieser beiden Gesellschaften zuzurechnen" sind.

Nach den Ausführungen in der Beschwerde handelt es sich bei diesen beiden Firmen um "Sondergesellschaften" im Sinne des Art. 83 des Liechtensteinischen Gesetzes über Landes- und Gemeindesteuern vom 30.1.1961, LGBI. Nr. 7", also um "Domizilgesellschaften", die innerhalb des Fürstentums Liechtenstein keine eigene geschäftliche Tätigkeit entfalten dürften, womit aber nicht ausgeschlossen sei, daß sie außerhalb des Fürstentums Liechtenstein tätig werden könnten (siehe dazu S. 18 der ursprünglichen Beschwerde bzw. S 10 der Beschwerdeergänzung); laut unwidersprochenen Feststellungen sei die C eine "Domizilgesellschaft bzw Briefkastenfirma" (S. 19 der Beschwerdeergänzung).

Art. 83 des genannten liechtensteinischen Gesetzes betrifft Holdinggesellschaften, wird also offenbar zu Unrecht von der Beschwerdeführerin zitiert; gemeint ist offenbar Art. 84 leg. cit., der sich auf ein Unternehmen bezieht, das "im Lande lediglich seinen Sitz mit oder ohne Haltung eines Büros und einen Vertreter hat, im übrigen aber gänzlich im Ausland tätig ist" (Sitzunternehmen).

Die Annahme, daß es sich bei der C und bei der B um solche "Sitzunternehmen" handelt, liegt offenkundig auch den Erwägungen im angefochtenen Bescheid zugrunde, wenn dort auch - wie übrigens auch in der Beschwerde - von den verba legalia abweichende Bezeichnungen wie "Briefkastenfirma", "Domizilgesellschaft" oder auch "Scheinfirma" gebraucht werden.

Diese Bejahung der rechtlichen Existenz der beiden liechtensteinischen Firmen als solcher Sitzunternehmen bietet eine Erklärung dafür, daß diese Firmen im Rechts- und Geschäftsverkehr handelnd auftreten konnten, etwa als vertragsschließende Parteien oder in der Geschäftskorrespondenz, und daß sie etwa auch - was übrigens nur für die C, nicht aber für die B zutrifft - im Rahmen des T-AG Erwähnung finden konnten. Die für den Beschwerdefall entscheidende Frage, ob und inwieweit diese Firmen gerade in dem für die strittigen Zurechnungen maßgebenden Rahmen wirtschaftlich tätig geworden sind oder ob sie - eben so wie dies oben für die Firma A festgestellt wurde - nur zur Gewinnabschöpfung bzw. Steuerminimierung für die Beschwerdeführerin vorgeschoben worden sind, ist damit aber noch nicht gelöst.

Die belangte Behörde ist auf Grund des von ihr ergänzten Ermittlungsverfahrens zu dem Ergebnis gelangt, zwischen der Beschwerdeführerin und den Firmen C und B habe jenes Naheverhältnis bestanden, welches wirtschaftlich die Zurechnung der strittigen Beträge zum Betriebsergebnis der Beschwerdeführerin rechtfertige. Dem dagegen in der Beschwerde erhobenen Vorwurf der Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften ist vorerst mit einem Hinweis auf die erhöhte Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin bei der Ermittlung eines weitestgehend in Auslandsbeziehungen wurzelnden Sachverhaltes zu begegnen. Die vorgelegten Akten lassen erkennen, daß die belangte Behörde umfangreiche Ermittlungen durchgeführt hat, daß jedoch die Beschwerdeführerin ihrer erhöhten Mitwirkungspflicht im Beschwerdefall keineswegs nachgekommen ist. So weist insbesondere die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid mit Recht darauf hin, daß die Beschwerdeführerin in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 4. Dezember 1984 zu den bis dahin vorliegenden und ihr im Wege des Parteiengehörs zur Kenntnis gebrachten Ermittlungsergebnissen über die beiden liechtensteinischen Firmen nur folgendes mitgeteilt hat:

"Wir haben die angesprochenen Fragen an die Firma C weitergeleitet. Wir haben bis heute die erforderlichen Auskünfte nicht erhalten. Falls wir eine Antwort aus Liechtenstein bekommen sollten, werden wir diese an die Finanzlandesdirektion weiterleiten."

Die "erforderlichen Auskünfte" wurden der belangten Behörde auch in der Folge nicht erteilt. Ebensowenig hat die Beschwerdeführerin Beweise dafür erbracht, daß und in welcher Weise die Firmen C und B im gegebenen Zusammenhang konkrete wirtschaftliche Tätigkeiten entfaltet hätten, die über die üblicherweise an "Briefkastenfirmen" gestellten Anforderungen hinausgegangen wären (vgl. in diesem Zusammenhang die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 13. November 1985, ZI. 84/13/0127, und vom 21. Oktober 1986, ZI. 84/14/0023). Dazu ist mit Rücksicht auf die Stellung dieser Firmen als "Sitzunternehmen" im Sinne des oben angeführten liechtensteinischen Gesetzes noch einmal darauf zu verweisen, daß sich solche Tätigkeiten ausschließlich außerhalb des Fürstentums Liechtenstein hätten abspielen dürfen. Es ist aber seitens der Beschwerdeführerin völlig unaufgeklärt geblieben, welche der C oder der B zuzurechnenden Personen wann und wo (außerhalb des Fürstentums Liechtenstein) wirtschaftliche Aktivitäten im Zusammenhang mit jenen Vorgängen vorgenommen hätten, die letztlich die strittigen Gewinnzurechnungen bzw. -zuschätzungen an die Beschwerdeführerin ausgelöst haben.

Durch die oben wörtlich wiedergegebene Mitteilung der Beschwerdeführerin in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 4. Dezember 1984 ist mit Rücksicht auf die ihr in Punkt 2. des vorangegangenen Vorhaltes der belangten Behörde zur Kenntnis gebrachten, bis dahin erzielten Ermittlungsergebnisses seitens der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren unbestritten geblieben, daß die Firmen C und B weder an den den Abgabenbehörden gegenüber angegebenen Adressen in Vaduz noch im Telefonbuch des Fürstentums Liechtenstein anzutreffen waren. Ebenso blieb damit unbestritten, daß für die "Präsidialanstalt" - dabei handelt es sich gemäß § 10 der Beschwerdeergänzung unbestrittenermaßen um den "Repräsentanten" sowohl der C als auch der B - ein in Vaduz ansässiger Rechtsanwalt und Bankdirektor in Erscheinung getreten ist, welcher nach dem von der belangten Behörde erzielten Ermittlungsergebnis bis 1980 bei insgesamt 86 "Briefkastenfirmen" als Funktionsträger aufgetreten ist.

Diese Umstände lassen im Zusammenhalt mit massiven Hinweisen aus diversen Presseberichten auf den Umfang der internationalen Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin und ihrer Mitarbeiter selbst, ohne

Zweifel die Schlußfolgerung der belangten Behörde zu, daß in Wahrheit wirtschaftlich "hinter" den genannten Briefkastenfirmen die Beschwerdeführerin selbst gestanden ist und ihr daher auch die entsprechenden Gewinnkomponenten zuzurechnen sind. Es kann nämlich keinesfalls zu Lasten des staatlichen Abgabensanspruches gehen, wenn die Beschwerdeführerin - aus welchen Gründen immer - nicht in der Lage ist, ihren Behauptungen entsprechend derartige Ermittlungsergebnisse über ihre ausländischen Partner zu widerlegen.

Diese Beurteilung der Rechtsbeziehungen der Beschwerdeführerin zu ihren liechtensteinischen Partnern schließt naturgemäß die Annahme mit ein, daß der Beschwerdeführerin auf irgendeine Weise ein Zugriff auf im Wege der eingeschalteten Briefkastenfirmen abgeschöpfte Gelder zustehen mußte. Es liegt jedoch in der Natur der Sache, daß der belangten Behörde bei der gegebenen Sachlage konkrete Feststellungen in dieser Richtung nicht möglich waren. Mit Rücksicht auf die schon oben geschilderte Sachlage stand jedoch entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht das Fehlen solcher Feststellungen der im Wege der freien Beweiswürdigung gewonnenen Annahme des Vorliegens eines wirtschaftlichen Naheverhältnisses zwischen der Beschwerdeführerin und der C bzw. der B keinesfalls zwingend entgegen. Gegen diese Annahme sprechen weder die in den Akten liegenden, von den Beteiligten stammenden Urkunden, noch das von der Beschwerdeführerin vorgelegte T-AG, welchem nur die formelle Verknüpfung der in der Unternehmensgruppe CC vereinigten Firmen, nicht aber deren wirtschaftliche Tätigkeit im konkreten Zusammenhang zu entnehmen ist.

Ausgehend von diesen grundsätzlichen Überlegungen kommt es für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit der strittigen Zurechnungen auch nicht entscheidend darauf an, ob und auf Grund welcher Abreden Verwertungsrechte (Lizenzen, Patente und Markenrechte) für Z-Produkte im Streitjahr formell bei der Beschwerdeführerin oder aber bei ihren liechtensteinischen Partnern lagen. Der in der Beschwerde erhobene Vorwurf, die belangte Behörde sei diesbezüglich zu ihrem Ermittlungsergebnis auf Grund eines mangelhaften Verfahrens gelangt, geht daher ins Leere.

Dasselbe trifft für die Ausführungen der Beschwerdeführerin zu, mit welchen diese eine andere Beurteilung ihrer Rechtsbeziehungen zu den genannten Briefkastenfirmen auf Grund von weiteren Schriftstücken, wie etwa einer ihrem damaligen Gesellschafter von der C bereits im Jahre 1952 erteilten Vollmacht und der damit zusammenhängenden Korrespondenz, anstrebt.

Die Beschwerdeführerin führt selbst (siehe S. 22 der Beschwerdeergänzung) aus, daß die Grundlage der Zurechnungen gemäß Tz 8 lit. b, c und d des Betriebsprüfungsberichtes (soweit sie nicht in Stattgebung der Berufung von der belangten Behörde ohnehin ausgeschieden worden sind), in der Schlußfolgerung der belangten Behörde zu finden ist, daß "hinter" der C und der B die Beschwerdeführerin bzw. deren Gesellschafter gestanden seien. Diese Schlußfolgerung vermag der Verwaltungsgerichtshof jedoch auf Grund der vorliegenden Beweise und ihrer mit dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut durchaus im Einklang stehenden Würdigung durch die belangte Behörde nicht als rechtswidrig zu erkennen. Konkrete Hinweise auf eine von diesen liechtensteinischen Firmen entwickelte Geschäftstätigkeit, durch welche der Beschwerdeführerin Absatzmöglichkeiten etwa in den USA, Japan, Brasilien, Spanien und Jugoslawien eröffnet oder verbessert worden wären, hat die Beschwerdeführerin nicht zu geben vermocht; auch der Beschwerde sind diesbezüglich nur eher vage Behauptungen zu entnehmen. Auf der anderen Seite hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zahlreiche Indizien dafür dargestellt, daß es in Wahrheit die Beschwerdeführerin und deren Mitarbeiter selbst gewesen sind, welche diese Geschäftsbeziehungen auf- und ausgebaut haben.

Der Verwaltungsgerichtshof kann daher darin keine Rechtswidrigkeit erblicken, daß die belangte Behörde - deren Erwägungen hiezu in der obigen Sachverhaltsdarstellung zusammengefaßt wurden - dem Betriebsergebnis der Beschwerdeführerin für das Streitjahr jene Beträge (und zwar insgesamt S 2,135.000.--, wobei diese Summe unbestrittenmaßen im Zuge der Prüfung einvernehmlich ermittelt worden ist) hinzugerechnet hat, die sich aus der Differenz zwischen den der C bzw. der japanischen Abnehmerfirma M in Rechnung gestellten Preisen ergaben. Die Beschwerdeführerin hat auch nicht bestritten, daß diese Vorgangsweise bereits anlässlich der Betriebsprüfungen für die Jahre 1972 bis 1975 eingeschlagen und von ihr akzeptiert worden ist. Die belangte Behörde hat daher, ohne den angefochtenen Bescheid mit der behaupteten Rechtswidrigkeit zu belasten, diese im Betriebsprüfungsbericht unter Tz 8 lit. b ermittelte Hinzurechnung bestätigt.

Des weiteren mußte die belangte Behörde auf der Basis des zwischen der Beschwerdeführerin und den beiden liechtensteinischen Firmen festgestellten "Naheverhältnisses" hinsichtlich der Zurechnung von seitens der Beschwerdeführerin im Streitjahr an die C bzw. an die B geleisteten Zinsenzahlungen zu demselben Ergebnis gelangen wie der Prüfer in Tz 8 lit. c seines Berichtes; allerdings mit der Maßgabe, daß der Hinzurechnungsbetrag, wie oben dargestellt, von insgesamt S 628.114.-- um S 144.964.-- auf insgesamt S 483.150.-- zu berichtigen war. Auch in diesem Punkt hat die Beschwerdeführerin nichts vorgebracht, was diesen Zurechnungsbetrag der Höhe nach in Zweifel ziehen würde.

Was die in Tz 8 lit. d des Betriebsprüfungsberichtes zusammengefaßten Hinzurechnungen bzw. Hinzuschätzungen betrifft, ist vorerst noch einmal darauf hinzuweisen, daß die belangte Behörde hier der Berufung teilweise Folge gegeben und den Betrag von S 500.000.-- (Zuschätzung Spanien infolge von in gleicher Höhe geschätzten Aufwendungen), und infolge von Beweisschwierigkeiten auch die Beträge von S 2.000.000.-- (Zuschätzung Hongkong), S 250.000.-- (Zuschätzung Kanada) und S 100.000.-- (Zuschätzung

Australien) von der gewinnerhöhenden Zurechnung zum Betriebsergebnis der Beschwerdeführerin ausgenommen hat.

Bei den im angefochtenen Bescheid als "Zuschätzungen" bezeichneten Beträgen von

S 2.477.158,-- (Lizenzzahlung von E USA an C),

S 662.893,-- (Lizenzzahlung von F BRD an C) sowie

S 435.793,-- (Zinsenzahlung F BRD an C)

handelt es sich in Wahrheit um ziffernmäßig feststehende und der Höhe nach unbestrittene Zahlungen, welche von der belangten Behörde, der Betriebsprüfung folgend, infolge des festgestellten "Naheverhältnisses" als der Beschwerdeführerin zugeflossen behandelt wurden.

Tatsächliche Zuschätzungen zum Betriebsergebnis der Beschwerdeführerin stellen hingegen die weiteren Beträge dar, und zwar von

S 649.618,-- (auf Grund von Umsatzstatistiken im Schätzungswege ermittelte, der Beschwerdeführerin zuzurechnende Lizenzzahlung seitens ihrer brasilianischen Vertragsfirma),

S 266.743,-- (auf Grund von Umsatzstatistiken im Schätzungswege ermittelte, der Beschwerdeführerin zuzurechnende Lizenzzahlung seitens ihrer spanischen Vertragsfirma),

S 500.000,-- (globale Zuschätzung der der Beschwerdeführerin im Streitjahr aus ihrer Verbindung mit X-Inc. USA zugeflossenen Vorteile) und S 2.000.000,-- (globale Zuschätzung der der Beschwerdeführerin aus ihrer Verbindung mit der Firma L, Jugoslawien im Streitjahr zugeflossenen Vorteile).

Die Einwendungen der Beschwerdeführerin gegen die Höhe dieser nach Auffassung der belangten Behörde ihren Gewinn im Streitjahr erhöhenden Beträge gründen sich in erster Linie ganz allgemein darauf, daß es die belangte Behörde unterlassen habe, allenfalls unter Heranziehung des T-AG zu ermittelnde, mit der Erzielung dieser positiven Einkünfte im Zusammenhang stehende Aufwendungen zu berücksichtigen. Diese Aufwendungen wären den Zurechnungsbeträgen gegenüberzustellen und zu ihrer Verminderung heranzuziehen gewesen.

Daß dem T-AG eine für das hier strittige geschäftliche Naheverhältnis der Beschwerdeführerin mit C und B verwertbare Aussagekraft nicht zukommt, wurde bereits oben ausgeführt. Hinzugefügt sei nur noch, daß nach diesem Gutachten die Firma B der Unternehmensgruppe CC gar nicht angehört. Was die oben angeführten, ziffernmäßig feststehenden Zahlungen der E USA und der F betrifft, würde deren Minderung durch bloß im Schätzungswege anzunehmende korrespondierende Ausgaben jeder Grundlage entbehren. Soweit aber jene Beträge betroffen sind, welche die Betriebsprüfung und ihr folgend die belangte Behörde tatsächlich im Schätzungswege ermittelt hat, hält die belangte Behörde der Beschwerde mit Recht entgegen, daß es sich dabei bereits um (Netto-)Gewinnzuschätzungen handelte. In dem Fall, in welchem sich im Berufungsverfahren Hinweise darauf ergeben haben, daß diese Zuschätzung infolge entgegenstehender Aufwendungen unberechtigt war, hat die belangte Behörde der Berufung der Beschwerdeführerin ohnehin Folge gegeben (und zwar hinsichtlich der Zuschätzung von weiteren S 500.000,-- betreffend Spanien).

Zu den Gewinnzuschätzungen aus der Beschwerdeführerin zugeflossenen Vorteilen aus ihrer Geschäftsverbindung mit Vertragspartnern in Spanien, Brasilien und Jugoslawien hat die Beschwerdeführerin schon im Verwaltungsverfahren die Behauptung aufgestellt, weder sie noch die Firma C hätten im Streitjahr aus diesen Ländern Lizenzzahlungen verlangt. Die belangte Behörde hat aus im angefochtenen Bescheid näher dargestellten wirtschaftlichen Überlegungen entgegen dieser Behauptung im Schätzungswege erfolgserhöhende Zuflüsse bei der Beschwerdeführerin aus diesen Geschäftsbeziehungen angesetzt. In der Beschwerde wird nicht aufgezeigt, daß diese im Wege der freien Beweiswürdigung zustandegekommene Zurechnung den Denkgesetzen widersprechen würde oder in einem mit wesentlichen Mängel behafteten Verfahren zustandegekommen wäre. Auch in diesem Zusammenhang sei noch einmal auf die im vorliegenden Fall durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen verminderte Pflicht der Abgabenbehörden verwiesen, den maßgebenden Sachverhalt lückenlos von Amts wegen aufzuklären.

Zusammenfassend kommt der Verwaltungsgerichtshof daher zu dem Ergebnis, daß der angefochtene Bescheid nicht mit der von der Beschwerde behaupteten Rechtswidrigkeit behaftet ist, weshalb diese Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen war.

Von der Abhaltung der von der Beschwerdeführerin beantragten mündlichen Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte im Beschwerdefall gemäß § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden, weil die Schriftsätze der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und die dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens - vor allem im Zusammenhang mit dem im verwaltungsgerichtlichen Verfahren geltenden Neuerungsverbot - erkennen lassen, daß die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten läßt.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 und 48 Abs. 2 Z. 1 und 2 VwGG im Zusammenhalt mit Art. I B Z. 4 und 5 der Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243.

Wien, am 28. Oktober 1987