



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag.ES, vom 10. September 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes Liezen vom 5. August 1999 betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 1994 bis 1996 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheiden vom 6. August 1999 wurde der Berufungswerberin (Bw.) die Umsatzsteuer nach einer Betriebsprüfung im gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommenen Verfahren mit folgenden Beträgen in ATS neu festgesetzt (bisherige Steuer in Klammern):

für das Jahr 1994 mit	29.200,00 (44.884,00),
für das Jahr 1995 mit	– 11.411,00 (418.484,00)
für das Jahr 1996 mit	15.987,00 (648.875,00)

In der Begründung wurde jeweils auf den Prüfungsbericht vom 2. Juli 1999 bzw. auf die Niederschrift anlässlich der Betriebsprüfung verwiesen.

Für das Jahr 1994 wurde festgehalten, dass der Teilzahlungserlös aus dem Verkauf einer Halle in Höhe von ATS 186.000,00 weder bei den Einnahmen noch bei der USt-Bemessungsgrundlage der Bw. erfasst worden sei, sondern auf dem Girokonto des Alleingesellschafters und Geschäftsführers ES (in der Folge: Gf.). In der Berufung vom

9. Dezember 1998 gegen die erklärungsgemäße Veranlagung 1994, die die Bw. als Selbstanzeige gewertet wissen wolle, sei bekannt gegeben worden, dass die erwähnte Teilzahlung bislang bei der Bw. nicht versteuert worden sei.

Die weiteren Feststellungen im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer betreffen Berichtigungen aus der Nichtanerkennung der Leistungsbeziehung zwischen der Bw. als StbGesmbH und dem Gf., sowie die Zurechnung der von der Bw. daraus erklärten Umsätze an das Einzelunternehmen des Gf.

Seitens des Finanzamtes wird damit argumentiert, dass die Bw. nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch derart in das Einzelunternehmen des Gf. eingegliedert sei, dass von einer eigenständigen Tätigkeit als WTH – Kanzlei nicht die Rede sein könne. Die in diesem Zusammenhang stehenden Umsätze und Aufwendungen seien zur Gänze dem Einzelunternehmen zuzurechnen.

Der Bw. seien als steuerrechtlich relevante Geschäftsfälle lediglich jene Tätigkeiten zuzuordnen, für die sie eigentlich ursprünglich als Fa. R. GesmbH tätig geworden sei, nämlich die Vorbereitungshandlungen für eine Rohstoffwiedergewinnungsanlage zu führen. Außer dem Ankauf und der Weiterveräußerung einer Industriehalle habe sie keine weiteren wirtschaftlichen Geschäftstätigkeiten gesetzt. Die Firmenumgestaltung per 9. Jänner 1992 in eine Stb-GesmbH hätte keine faktische Änderung zur Folge gehabt.

Die Erlangung der formalen berufsrechtlichen Voraussetzungen sowie der Abschluss einer Berufshaftpflichtversicherung seien für sich betrachtet kein Beweis dafür, dass Arbeiten einer Steuerberatungsgesellschaft aufgenommen worden seien. Insbesondere verfüge die Bw. über kein eigenes Klientel. Auftragserteilungen zur Buchhaltungs- oder Lohnverrechnungserstellung etwa durch Klienten des Einzelunternehmens des Gf. oder sonstiger Klienten bzw. Kunden lägen nicht vor.

Unter anderem würden folgende, im Rahmen der für das Abgabenverfahren anzuwendenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise, gegebenen Umstände für die rechtliche Beurteilung im Prüfungszeitraum sprechen:

- kein eigenes Klientel, fehlende Infrastruktur (Büro, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Arbeitsmittel – z. B. EDV-Anlage, Personal, Verwendung des Geschäftspapieres des Einzelunternehmens mit der Ergänzung "GmbH"), Übernahme von Personal aus dem Einzelunternehmen ab Juni 1997, Anschaffung einer EDV-Anlage im Jahr 1997;
- fremdunübliche Vertragsgestaltungen (Verrechnung von Fremdleistungen durch das EU), behauptete Leistungserbringungen in Millionenhöhe seien nicht bezahlt worden (Erfassung als Rückstellungen);
- Übernahme von Finanzierungen mangels Bank-Liquidität durch das EU.

Die erklärten Rechtsverhältnisse seien einzig und allein dadurch denkmöglich, dass dem Eigentümer des Einzelunternehmens als Alleingesellschafter und Alleingeschäftsführer jene beherrschende Gesellschafterstellung zukomme, die derartige, im Rahmen eines Fremdvergleiches als unüblich und wirtschaftsfremd erscheinende Handlungen, zuließen.

In der Berufung vom 10. September 1999 wurde dagegen vorgebracht, dass der mündliche Kaufvertrag über den Verkauf der Halle 1993 abgeschlossen worden sei. Eine Kapitalgesellschaft habe bei einem Verkauf, der 1993 getätigt worden sei, den Erlös und somit die Forderung bereits 1993 zum Ansatz zu bringen. Daher sei der Erlös 1993 erfolgswirksam, die Teilzahlung 1994 sei zur Begleichung der Verbindlichkeit an den Alleingesellschafter verwendet worden.

Zu den weiteren Feststellungen der Betriebsprüfung wird in der Berufung ausgeführt, dass es eigenartig stimme, wenn vom Prüfer die enge Auslegung einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) abgehandelt werde. Es werde dazu das Veranlassungsprinzip und folgend die Rückgängigmachung von vA argumentiert. In diesem Punkt werde genau das Gegenteil behauptet, Einnahmen der Bw. entzogen u. v. m. Es werde auf die Berufung des Alleingesellschafters und Gf. verwiesen. Die Korrektur der USt-Bemessung sei nicht statthaft.

In der nachgereichten Begründung im Berufungsverfahren des Gf. als Einzelunternehmer wurde dargelegt, dass das Finanzamt die selbständige Tätigkeit der Bw. in Abrede stelle. Diese habe aber bereits 1992 Erlöse in Höhe von ATS 917.830,00 erzielt.

Die Bestimmung des § 21 BAO über die wirtschaftliche Betrachtungsweise diene der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Die Betriebsprüfung sei für die Jahre 1994 bis 1996 zur Feststellung der Nichtanerkennung der Bw. gekommen, ab 1997 werde ihr aber die Anerkennung zuteil. Dies widerspreche dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Die Grunderfordernisse für die Bewertung der Sachlage nach § 22 als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten lägen nicht vor.

Ab November 1994 seien sämtliche Buchführungs- und Lohnverrechnungsarbeiten von der Bw. übernommen und fakturiert worden. Die Bw. sei ab 1992 als eigenständiges, organisatorisch selbständiges Unternehmen nach außen hin aufgetreten. Die Klienten hätten Honorarnoten von der Bw. erhalten und hätten die Leistungserstellung akzeptiert und anerkannt.

Mit der Vereinbarung vom 17. November 1994 sei zum Ausdruck gebracht worden, dass sämtliche Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsarbeiten durch die Bw. für den gesamten Klientenstock des Gf. übernommen werden. Die Erstellung der Jahresabschlüsse obliege dem Einzelunternehmen, die Vorbehaltsaufgaben gemäß § 33 WTBO würden vom Gf. ausgeführt. Weiters sei vereinbart worden, dass der Klientenstock nicht übernommen werde.

In einem Werkvertrag vom 30.11.1994 sei je Buchungszeile ein Preis von ATS 9,40 vereinbart

worden, was einem kalkulierten Aufschlag von 50% entspreche. Es läge ein ausgewogener Leistungsaustausch vor, der jedem Fremdvergleich standhalte.

In der am 28. April 2000 zugestellten abweisenden Berufungsvorentscheidung (BVE) wurde zu den einzelnen Streitpunkten durch das Finanzamt Folgendes dargelegt:

-Verkaufserlöse Halle

Die Bw hat im Jahr 1993 einen mündlichen Kaufvertrag über den Verkauf der Halle (Hallenfertigteile) abgeschlossen. In Erfüllung dieses Kaufvertrages erfolgte am 30.4.1994 die Übergabe des Kaufobjektes. Da dieser Hallenverkauf unzweifelhaft einen gewinnerhöhenden Geschäftsfall für die Bw. darstellt (die GmbH veräußerte ein in ihrem Eigentum stehendes Wirtschaftsgut), muss sich auch der hierfür erzielte Verkaufserlös als steuerpflichtige Betriebseinnahme bei ihr zu Buche schlagen. Während der im Jahr 1993 vom Hallenkäufer geleistete Akontobetrag von ATS 240.000,00 brutto seitens der GmbH sehr wohl verbucht wurde (Kto 3000 VK Gf. an Kto 8600 sonstige Erlöse plus 20% USt), hat andererseits der im Jahr 1994 erzielte anteilige Verkaufserlös in Höhe von ATS 223.200,00 brutto (= 186.000,00 netto plus 20% USt) im Rechenwerk der GmbH keinen Niederschlag gefunden, weil dieser Geldbetrag dem Gf. direkt zugeflossen ist. Insoweit wurde somit der GmbH eine Betriebseinnahme vorenthalten und damit an den fremdunüblich bereicherten Alleingesellschafter eine verdeckte Gewinnausschüttung bewirkt.

Nachdem der der verkaufenden GmbH gebührende im Jahr 1994 vom Käufer bezahlte Kaufpreis(anteil) von ATS 223.200,00 (= 186.000,00 netto + USt) in der Gebarung der GmbH keinen Niederschlag gefunden hat, sondern dieser Betrag dem Alleingesellschafter-Geschäftsführer zugeflossen ist, wurde damit in Höhe von 186.000,00 netto der Gewinn der GmbH fremdunüblich geschmälert als auch der steuerpflichtige Umsatz zu niedrig erklärt.

In einer während der jetzigen BP eingereichten Vorhaltsbeantwortung vom 27.4.1999 teilte der Gf mit: "...Da der mündliche Kaufvertrag 1993 abgeschlossen wurde, ... Die Forderungen bzw. Erlös sind bereits 1993 zu erfassen." Auch in der jetzigen Berufungsschrift vom 10.9.1999 wird neuerlich vorgetragen, dass der diesbezügliche Kaufvertrag bereits im Jahr 1993 mündlich geschlossen worden ist. "Eine Kapitalgesellschaft hat bei einem Verkauf, der 1993 getätigt worden ist, den Erlös und somit die Forderung bereits 1993 zum Ansatz zu bringen. Daher ist der Erlös 1993 erfolgswirksam..." "

Sachverhaltsfeststellung dazu:

In einer am 25.11.1999 von der GmbH eingebrachten und von ES unterschriebenen Berufung gegen die Steuerbescheide 1991 hat dieser unter anderem ausgeführt: "... Die fertig gestellte Halle liegt noch bei der Fa. E in Liezen und es wird seit 2 Jahren versucht, diese weiterzuverkaufen. ..."

Mit Datum 30.3.1994 hat die GmbH an den Käufer der Halle (= Fa. D; Liezen) eine vom Gf. unterschriebene Ausgangsrechnung mit dem Wortlaut "Rechnung über die Lieferung der Industriehalle, übergeben am 30.3.1994 lt. beiliegenden Positionsprotokollen. Pauschalpreis ATS 386.000,00 + 20% USt 77.200,00 = 463.200,00" gelegt. Der Gf hat in einer am 9.12.1998 gegen den Umsatzsteuerbescheid 1994 eingebrachten Berufung erklärt, dass "In der Umsatzsteuererklärung 1994 ...die Teilzahlung des Verkaufes der Halle ...nicht versteuert" wurde, und begehrte damit die Umsatznachversteuerung für 1994.

In einer während der jetzigen BP eingereichten Vorhaltsbeantwortung vom 27.4.1999 teilte der Gf mit: "Herr D kaufte die Halle mit September 1993, die Lieferung erfolgte mit 30.3.1994. ..."

Umsatz- und ertragsteuerlich können sich an den 1993 ereigneten Zeitpunkt des Vertragsabschlusses (= bloßes Verpflichtungsgeschäft) noch keine steuerpflichtigen Tatbestände knüpfen; für letztere ist das Verfügungsgeschäft, welches gegenständlich unbestritten erst 1994 stattgefunden hat, maßgeblich. Der Zeitraum zwischen dem bloßen

Abschluss eines Kaufvertrages und der noch ausständigen Übergabe des Kaufobjektes zeitigt bezüglich des Kaufpreises weder beim Verkäufer gewinnerhöhende noch beim Käufer gewinnmindernde Maßnahmen; ertragsteuerlich kann nämlich in Entsprechung des imparitätischen Realisationsprinzips das Wirtschaftsgut Forderung nicht schon vor einer erfolgten Lieferung gewinnerhöhend aktiviert werden.

Auch in umsatzsteuerlicher Hinsicht gilt, dass eine steuerpflichtige Lieferung erst mit Übertragung der Verfügungsmacht als bewirkt gilt; § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a letzter S sowie § 12 Abs. 1 Z 1 letzter S UStG 1994 sind für die hier relevanten Jahre 1993 und 1994 noch nicht anwendbar.

Somit gehört der gegenständliche Geschäftsfall sowohl ertrag- als auch umsatzsteuerlich nicht in das Jahr 1993 sondern zur Gänze in das Jahr 1994. Wenn die Bw. bereits für 1993 den damals vereinnahmten Kaufpreisteil von 240.000,00 brutto selbst steuerwirksam erklärt hat und die Behörde dies so belassen hat, so kann sie für das berufsgegenständliche Jahr 1994 dadurch nicht beschwert sein. Auch dadurch nicht, wenn die Behörde für 1994 anstatt des vollen Kaufpreises ohnehin nur den dieses Jahr anteilig betreffenden Kaufpreisteil von 223.200,00 brutto steuerwirksam behandelt hat.

Für eine in der Berufung begehrte zeitlich Vorverlagerung auf das Vorjahr 1993 dieses erst im Jahr 1994 USt/KÖSt/KEst-pflichtigen Geschäftsfalles besteht keinerlei rechtliche Handhabe. Zusätzlich sei darauf hingewiesen, dass bereits im Juni 1994 bei der Bw. für den Zeitraum 1/93 bis 4/1994 eine UVA-Nachschau durchgeführt wurde. In diesen Nachschauzeitraum fiel auch die gegenständliche Lieferung und Rechnungslegung über den Hallenverkauf. Auf Grund des Umstandes, dass die im Jahr 1994 vom Hallenkäufer geleistete Kaufpreisrestzahlung in den bis dahin beim FA eingereichten UVAs nicht erklärt worden war, musste dieser bis dahin nicht vorangemeldete Geschäftsfall unter Punkt 3 der dazugehörigen Niederschrift v. 22.6.1999 nachversteuert werden. Obwohl somit ohnehin bereits anlässlich einer damaligen Außendiensthandlung seitens der AbgBeh festgestellt wurde, dass dieser Geschäftsfall während des Jahres 1994 nicht umsatzversteuert worden ist, musste nun im Zuge der jetzigen BP neuerlich wiederum festgestellt werden, dass dieser Geschäftsfall in der Buchhaltung der Bw. noch immer keinerlei Niederschlag gefunden hat; ein Umstand, der neben der zweifelsohne eingetretenen objektiven Vorteilszuwendung auch die subjektive Tatseite der stattgefundenen vGA erst recht belegt.

-Nichtanerkennung der Leistungsbeziehungen zwischen GmbH - EU

Eingangs seien die in der Vergangenheit von der GmbH gesetzten und steuerlich relevanten Aktivitäten wie folgt zusammengefasst dargestellt:

Das gegenständliche Unternehmen wurde per Notariatsakt vom 2.2.1990 unter dem damaligen Firmennamen "T GmbH" von den ursprünglichen drei Gesellschaftern Mo, Ma und dem Gf. mit einem bis heute unveränderten Stammkapital von ATS 500.000,00 gegründet. Mit 18.8.1990 erfolgte eine Umbenennung des Firmenwortlautes auf "R. GesmbH".

Seinerzeitiger Betriebsgegenstand war die Wiederverwertung von Kunststoffabfällen. In beabsichtigter Erfüllung des damaligen Betriebsgegenstandes wurde die Errichtung einer Industriehalle in Auftrag gegeben, wobei es jedoch mangels Erlangung der baurechtlichen Bewilligungen letztlich nicht zum Aufbau der Halle gekommen ist. Dadurch war das beabsichtigte Projekt gescheitert, die mit den Baulieferanten abgeschlossenen Verträge wurden storniert, die bis dahin bereits zugegangenen Hallenfertigteile konnten erst 1994 und nur billig abverkauft werden.

Mit dem Ende des ursprünglich beabsichtigten Betriebsgegenstandes sind die beiden Mitgründungsgesellschafter Mo und Ma aus der GmbH ausgestiegen, und haben ihre Geschäftsanteile an den Gf. abgetreten (Notariatsakte vom 22.3.1990 und 16.12.1991), so dass letzterer seit Ende 1991 als Alleingesellschafter und auch als Alleingeschäftsführer der GmbH fungiert. Auch wurden die beiden Ex- Gesellschafter aus jeglicher Haftung entlassen (Vereinbarung v. 11.9.1992), so dass ab nun nur mehr der Gf. als Finanzgeber gegenüber der GmbH aufscheint. Daraufhin wurde im Februar 1992 der vorherige Firmenwortlaut auf den bis heute aktuellen neuen Namen der Bw. und ebenfalls der Unternehmensgegenstand auf

beratende Tätigkeit gem. § 33 WTBO abgeändert.

Unter diesen geänderten betriebsgegenständlichen Rahmenbedingungen hat die Bw (Auftragnehmerin) mit dem Gf (Auftraggeber) am 17.11.1994 folgende schriftliche Vereinbarung geschlossen:

" 1) Vertragsgegenstand: Die Auftragnehmerin übernimmt die Durchführung der Buchhaltung- und Lohnverrechnungsarbeiten für den Klientenstock des Gf.

2) Mitarbeiter: Die Mitarbeiter des Auftraggebers sind nicht gewillt, eine Übernahme in das Dienstverhältnis der Auftragnehmerin zu akzeptieren. Alle neuen Mitarbeiter werden in das Dienstverhältnis der Auftragnehmerin aufgenommen. Eine Übernahme der Mitarbeiter des Auftraggebers wird angestrebt.

3) Betriebsmittel: Alle Betriebsmittel, insbesondere Fachliteratur, Büromaterial, Telefon, Raumkosten sollen von der Auftragnehmerin übernommen werden, da nur ein Büroraum im Ausmaß von ca. 16m² gemischt genutzt, von der Auftragnehmerin genutzt werden wird.

4) Haftung: Die Auftragnehmerin hat für die erstellten Leistungen die volle Haftung zu übernehmen und den Auftraggeber bei Inanspruchnahme schad- und klaglos zu halten. Die Bestimmungen der WTBO sind vollinhaltlich zu erfüllen.

5) Klientenstock: Es wird ausdrücklich vereinbart, dass der Klientenstock von der Auftragnehmerin nicht übernommen wird.

6) Verrechnung der Leistungen: Über die Verrechnungspreise wird binnen einem Monat ein gesonderter Werkvertrag abgeschlossen werden."

Hierauf wurde am 30.11.1994 zwischen den bei den Vertragspartnern folgender "Werkvertrag über Datenverarbeitung" abgeschlossen:

"1. Der Gf. übernimmt die Datenverarbeitung samt der Erfassung der Grundlagen für die EDV-Buchhaltungen der Bw.

2. Das Entgelt wird auf Grund der derzeitigen vergleichbaren Verrechnungspreise mit ATS 9,40 je Buchungszeile vereinbart. Die Wertanpassung erfolgt durch eine jährliche Neuverhandlung des Verrechnungspreises oder in gleicher Veränderung der DVO-Verrechnungssätze. Das Honorar wird einmal jährlich abgerechnet, Teilzahlungen werden während des Jahres gesondert vereinbart.

3. Sollte die Bw. vom Klienten auf Grund Verarbeitungs- und Eingabefehler zur Haftung herangezogen werden, so verpflichtet sich der Gf. bei der Abwehr dieser Ansprüche zu unterstützen bzw. die Haftung zu übernehmen. Sollten die Haftungsansprüche des Klienten gegenüber der GmbH gerichtlich erfolgen, wird dem Gf. der Streit verkündet.

4. Der Gf. verpflichtet sich, dass die Datenverarbeitung kontinuierlich und reibungslos erfolgt. Sollte er aus unbestimmten Gründen die Datenverarbeitung nicht durchführen, hat er nach Rücksprache einen Ersatz zu finden. Die Verrechnungspreise bleiben dadurch unverändert, höhere Kosten sind von ihm zu tragen. In diesem Falle hat er Sorge zu treffen, dass dadurch der GmbH kein Schaden entsteht, insbesondere dadurch Klienten verloren werden.

5. Der Vertrag wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen und kann von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer 6-monatigen Frist jeweils zum 31.12. eines jeden Jahres aufgekündigt werden."

Aus diesen bei den Verträgen geht eindeutig hervor, dass das gesamte Klientel beim Wirtschaftstreuhänder und Einzelunternehmen des Gf. verbleibt. So lauten auch sämtliche beim Finanzamt in den jeweiligen Veranlagungsakten der Klienten aufliegenden schriftlichen Vollmachten auf den Vollmachtnehmer Gf. und nicht auf die GmbH. Auch bei sämtlichen in den vergangenen Jahren an das Finanzamt/Veranlagungsleitstelle gerichteten Schriftstücke betreffend Klientenverzeichnis, Vertreterliste und Quotenfälle wurden vom Gf. in dessen Namen mit gleichlautendem Briefkopf und seiner Stampiglie eingereicht (zB do. Schr. v. 11.5.1998: "Anbei überreiche ich Ihnen eine Liste der 11 neu vertretenen Fälle"; do. Schr. v.

6.4.1999: "Ich teile Ihnen mit, dass Frau ...steuerlich von mir vertreten wird und ersuche ich um Aufnahme in die Vertreterliste". Somit wurden und werden im Finanzamt nur für das Einzelunternehmen (WTH Code xxxxxx), nicht jedoch für die GmbH (WTH Code yyyyyy), Quotenfälle geführt.

Im Zuge der BP wurden die von der GmbH erklärten Betriebseinnahmen/Umsätze sowie Betriebsausgaben/Vorsteuern, insoweit diese den ursprünglichen Betriebsgegenstand (Industrielle Rohstoffwiedergewinnung) betroffen haben - somit bis ca. 1. Hälfte 1994 - unverändert belassen. Hingegen wurden die von der GmbH erklärten

Betriebseinnahmen/Umsätze sowie Betriebsausgaben/Vorsteuern, insoweit diese den anschließenden Betriebsgegenstand (Wirtschaftstreuhandgesellschaft) betroffen haben - somit ab ca. 2. Hälfte 1994 - steuerlich nicht der GmbH sondern dem Steuerberatungs- bzw. Einzelunternehmen des Gf zugerechnet (zur BP-Begründung siehe Tz 24, S 8 bis 9; zur ziffernmäßigen Auswirkung siehe selbe Tz, S 9 bis 11).

Eingangs sei festgehalten, dass der prüfungsgegenständlichen Bw. weder bisher noch im Rahmen der jetzigen Berufungserledigung die Existenz generell aberkannt wurde/wird, sondern galt/gilt diese grundsätzlich als eigenständiges Steuersubjekt. Die bisherige Nichtanerkennung betrifft nicht die GmbH als Ganzes, sondern lediglich die in steuerlicher Hinsicht gebotene teilweise Nichtanerkennung gewisser Gebarungsverhältnisse zwischen der GmbH und dem EU und damit Wertung als gesellschaftsbedingte anstatt als schuldrechtlich verursachte. Ist doch das wirtschaftliche Gesamtengagement dieser GmbH entsprechend den steuerlichen Bestimmungen richtig zu würdigen.

Keiner besonderen Relevanz kommt dabei der im November 1994 für die GmbH erstellte "Anerkennungsurkunde" der WTH-Kammer zu. Wurde doch damit nur eine berufsrechtliche Voraussetzung geschaffen, welche die GmbH jedoch nicht von ihren abgaben rechtlichen Verpflichtungen enthebt. Der Umstand, dass einem Selbstständigen eine Konzession erteilt wird, sagt nichts darüber aus, ob die von ihm in der Folge geschlossenen Verträge fremdüblich oder bloß gesellschaftsbedingt sind. Verträge zwischen nahen - konzessionslosen gleich wie konzessionsinhabenden - Angehörigen sind zum Zwecke der richtigen Steuererhebung ausschließlich nach dem geltenden Abgabenreglement zu würdigen. Insbesondere kommt dabei der abgabenrechtlichen Angehörigenjudikatur (a), der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (b) und den Organschaftsnormen (c) besondere Bedeutung zu:

a) Angehörigenjudikatur

Nach ständiger Rsp. des VwGH vermögen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen - wozu auch so wie hier Vereinbarungen zwischen einer Körperschaft und deren Alleingesellschafter gehören - unabhängig von deren zivil rechtlichen Wertung, für das Abgabenrecht nur dann Wirkung erzeugen, wenn sie

1. einen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Charakter aufweisen (Inhaltsbestimmtheit),
2. nach außen hin ausreichend in Erscheinung getreten sind (Publizitätseffekt), und
3. auch unter Fremden zu gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleichskongruenz).

Diese der steuerlichen Rsp immanente Kriterientrias hat ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommt in jenen Fällen zu Tragen, in denen berechnete Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Treten im Einzelfall Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit einer Vereinbarung auf, so geht dies zu Lasten des AbgPfl. Der hier vorliegenden Sachverhalt erfüllt nicht die vorgenannten von der st Rsp aufgestellten Regeln:

Nach dem Inhalt der bei den vorgenannten schriftlichen Verträge war es so, dass der Gf. sein gesamtes Klientel unverändert beibehält. Auch die Erstellung der Jahresabschlüsse lag weiterhin unverändert bei ihm (so lt. Vertrag v. 17.11.94, Pkt 5 sowie lt. Berufungsergänzung/EU v 16.8.1999, S 2). Hingegen sollten "ab November 1994 sämtliche laufenden Buchführungs- und Lohnverrechnungsarbeiten" (aaO., S 1, sowie Vertrag v. 17.11.1994, Pkt 1) von der GmbH für das Klientel des EU verrichtet werden. Nachdem jedoch

die GmbH über keine hierfür notwendige Infrastruktur wie Büroräume, Betriebs- bzw. Geschäftsausstattung, Telefon, Fachliteratur, EDV-Anlage, Personal etc. verfügte (siehe BP-Bericht, S 9 oben; oder Vereinbarung v 17.11.94: "Die Mitarbeiter des Auftraggebers sind nicht gewillt, eine Übernahme in das Dienstverhältnis der Auftragnehmerin zu akzeptieren"), sollte sie dieses vom EU zur Verfügung gestellt erhalten. Die gesamte Vorgangsweise beinhaltet somit nichts anderes, als dass der Gf. einen Teil seiner wirtschaftstreuhanderischen Tätigkeit rein rechtlich aus dem EU ausgliedert und von seiner GmbH erledigen lässt, während jedoch dieser ausgeklammerte Teilbereich faktisch doch nicht von der Bw., sondern weiterhin tatsächlich völlig unverändert und ausschließlich vom EU erledigt werden muss.

Unter den lt a) aufgelisteten Gegebenheiten ist der Hinweis auf einen angeblich "wirtschaftlich ausgewogenen Leistungsaustausch" zwischen EU und GmbH (so lt. Berufung zu Eu, S 2) verfehlt. Die Preisgestaltung erfolgte lt. do. Ausführungen derart, dass das EU bei eigenen Selbstkosten von ATS 6,26.- pro Buchungszeile einen Preis von ATS 9,40.- an die GmbH verrechnen sollte, was einem Aufschlag von 50% für das EU darstelle. Abgesehen davon, dass es falsch war, wenn die Bw. an die EU-Klienten direkt fakturiert hat (siehe dazu gleich unten), ist die im internen Rechtsverhältnis zwischen dem EU und der GmbH vorzunehmende Aufteilung des Klienten-Letztpreises in jeder Hinsicht eine fremdunübliche: Liegt nämlich entweder der an den Klienten verrechnete Buchungszeilenpreis über ATS 9,40.- so würde ein fremdes EU sich nicht selbst dieser weiteren Gewinnchance berauben, wenn es ohnehin wie eh und je die ganze Arbeit selbst leisten muss; liegt hingegen der an den Klienten verrechnete Buchungszeilenpreis darunter, so würde sich keine fremde GmbH nur zum Zwecke der zu besorgenden Verluste auf den Vertrag einlassen.

Den Berufungsausführungen "Die Klienten erhielten Honorarnoten von der Bw. und haben die Leistungserstellung akzeptiert und anerkannt, d.h. diese Firma ist nach außen hin ausreichend in Erscheinung getreten" nichts abgewonnen werden. Wenn Klienten tatsächlich von der Bw. Honorarnoten erhalten haben, so war dies eindeutig falsch. Stand doch kein einziger Klient in einem Rechtsverhältnis zur GmbH, sondern ausschließlich zum EU. Nur der Gf. war gegenüber sämtlichen Klienten alleiniger Vollmachtnehmer, nie jedoch die GmbH. Aus der bloßen direkten und falschen Ausgangsfakturierung der GmbH an aus ihrer Sicht fremde und an sie nie einen Auftrag erteilenden Klienten kann keine steuerlich relevante Wirtschaftstreuhandertätigkeit der GmbH erblickt werden. Aus der Sicht der wohl nur irrtümlich, und keineswegs "akzeptiert und anerkannt", an die GmbH honorarzahlenden Klienten handelt es sich um die Bezahlung einer Nichtschuld (§ 1431 ABGB); die geldempfangende GmbH war unredlicher Besitzer (§ 1437 ABGB). Umsatzsteuerlich schuldet in Ermangelung einer Leistungserbringung an den Klienten die GmbH die USt nach § 12 Abs. 14 UStG; für die Klienten besteht mangels Bestehen eines Leistungsverhältnisses und mangels Erfüllung der Voraussetzungen nach §§ 12 iVm 11 UStG kein Vorsteuerabzugsrecht. Auch wurden die an die Klienten gerichteten Honorarnoten auf dem altgewohnten Geschäftspapier des Eu erstellt und lediglich links oben im vorgedruckten Briefkopf des Eu- Namens der Zusatz "GmbH" mit Schreibmaschine dazugeschrieben (Bp-Bericht/EU, Tz 13). Dadurch erhielten die Eu-Klienten Honorarnoten von jemanden namens "Wirtschaftstreuhand ES GmbH Steuerberater"; ein Unternehmen mit diesem Firmenwortlaut gibt es aber nicht, geschweige denn dass ein einziger Klient mit diesem "Geschäftspartner" einen Vertrag abgeschlossen hätte.

Teilweise wurden Honorarnoten an Klienten gerichtet, in denen weiter zurückliegende Leistungen abgerechnet wurden. Z.B. wurde mit 19.9.1995 von der vorgenannten nicht firmierenden GmbH eine Honorarnote an den Eu-Klienten NN gelegt, in der diesem diverse Buchführungsarbeiten für den Zeitraum "1-12/1993" verrechnet wurden. Während dieses Leistungszeitraumes 1993 war die erst Ende 1994 erfolgte berufsrechtliche Anerkennung, und waren auch die beiden, ebenfalls erst Ende 1994 zwischen GmbH und EU geschlossenen Verträge, noch gar nicht existent.

Dazu kommt, dass im BP-Zeitraum Zahlungseingänge der Honorarnoten größtenteils auf dem Bankkonto des EU erfolgten (Bp-Bericht/Eu, Tz 13). Überhaupt erfolgten mangels Bankliquidität der GmbH sämtliche Finanzierungen durch das EU/den Gf (BP-Bericht/GmbH,

S9).

Abgesehen davon, dass sämtliche Tätigkeiten de facto unverändert vom EU weiterverrichtet wurden, trifft dieses lt. dem 2. Vertrag im Falle von Schadenersatzansprüche der Klienten letztlich auch unverändert die volle Haftung.

Aus den unter a) geschilderten Umständen geht neben der dort aufgezeigten Fremdunüblichkeit hervor, dass auch die Grundsätze der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nach §§ 21ff BAO zu keinem anderen Schluss führen, als dass die unter der GmbH bloß buchhalterisch abgewickelte Gebarung für wirtschaftstreuhanderische Tätigkeiten nicht dieser sondern nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt eindeutig dem EU zuzurechnen ist (§ 21 BAO). Trotz der beiden zivilrechtlichen Verträge sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen Gestaltung zu erheben wären (§ 22 BAO), somit im Sinne der getroffenen BP-Feststellung.

c) Organschaft

Selbst wenn man die unter den vorgenannten Punkten a) und b) vertretene Rechtsmeinung der Behörde als unzutreffend ansehen würde, so ist darüber hinaus in umsatzsteuerlicher Hinsicht zusätzlich zu beachten, dass Unternehmereigenschaft prinzipiell Selbständigkeit voraussetzt. Diese ist dann nicht gegeben, wenn nach § 2 Abs. 2 UStG eine juristische Person (hier die Bw.) dem Willen eines anderen Unternehmens (hier dem des Gf.) derart untergeordnet ist, dass sie selbst keinen eigenen Willen mehr hat, indem sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das andere Unternehmen eingliedert ist (so genannte Organschaft). Speziell dazu findet sich in Doralt/Ruppe, Steuerrecht I², 363, folgendes Musterbeispiel:

"Wirtschaftstreuhand W führt eine Kanzlei als Einzelunternehmer und ist überdies Geschäftsführer einer GmbH, deren Anteile zu 100% in seinem Eigentum stehen. Die GmbH beschäftigt sich mit Lohnverrechnung und Unternehmensberatung. Die Umsätze der GmbH sind der WT-Kanzlei zuzurechnen. Leistungen der GmbH an die Kanzlei des WT sind steuerlich nicht relevante Innenumsätze."

Würde man unter Außerachtlassung der Punkte a) und b) die Leistungen als von zwei getrennten Betrieben erbracht anerkennen, so ist dieses Musterbeispiel hier sinngemäß anzuwenden, und liegt somit ein Organverhältnis zwischen EU (Organträger) und GmbH (Organ) vor. GmbH und EU gelten dann umsatzsteuerlich nicht als zwei separate Unternehmen sondern als Unternehmensteile eines einzigen (Gesamt)Unternehmens (= EU); Umsätze zwischen den beiden Unternehmensteilen sind lediglich Innenumsätze; an das Organ gerichtete Eingangsrechnungen Dritter berechtigen den Organträger zum Vorsteuerabzug. Die seitens der BP vorgenommenen umsatzsteuerliche Kumulierung beider Bereiche allein beim EU ist somit richtig, selbst dann, wenn man die Argumente unter den beiden vorgenannten Punkten a) und b) außer Acht lassen würde. Das in der Berufung/EU, S 2, gestellte Begehren "Die Korrektur der USt-Bemessung ist nicht statthaft" erweist sich damit jedenfalls als unberechtigt.

Im Vorlageantrag vom 23. Mai 2000 wurde wiederum auf die Berufung des EU verwiesen, ohne auf die Begründung in der BVE einzugehen. Im Nachtrag zum Vorlageantrag vom 13. Juni 2000 wurde vorgebracht, die Übertragung der Verfügungsmacht über die gegenständliche Halle sei mit Abschluss des mündlichen Kaufvertrages erfolgt. Dass der Käufer die Halle mit Übereinstimmung der Firma E erst 1994 abgeholt und errichtet habe, sei eine gesonderte Vereinbarung mit einem Dritten, nämlich der Firma E. Diese gesonderte Vereinbarung lasse den Rückschluss der Finanzbehörde nicht zu, dass die Lieferung erst 1994 erfolgt sei. Die Lieferung, d. h. die Verschaffung der Verfügungsmacht sei, wie in der Berufung ausgeführt, durch mündlichen Kaufvertrag im Jahr 1993 erfolgt. Durch diesen

Kaufvertrag sei das Eigentum der Halle bereits 1993 an den Käufer übergegangen und die Kaufpreisforderung entstanden. Die Rechnungslegung im Jahr 1994 vermöge am Lieferzeitpunkt nichts zu ändern.

Zur Leistungsbeziehung zwischen der Bw. und dem Einzelunternehmen wurde ausgeführt, dass diese Leistungsbeziehung im Zuge der mit Schlussbesprechung vom 22. Juni 1994 abgeschlossenen Betriebsprüfung über die Jahre 1989 bis 1992 für das EU geprüft und anerkannt worden sei. Bereits zu diesem Zeitpunkt sei über "diverse Leistungen wie insbesondere stundenweise betriebswirtschaftliche Beratungen, Bürovermietung, EDV- und Kopierervermietung" abgesprochen worden. Die Einnahmen seien gewinnerhöhend versteuert und die Betriebsausgaben als Aufwand anerkannt worden.

Wenn nun die Behörde versuche den bereits als richtig eingestuften Sachverhalt wieder als unrichtig zu beurteilen, so müsse der Behörde der Vorwurf der Verletzung von verfahrensrechtlichen Grundsätzen im Sinne von "Treu und Glauben" gemacht werden, da der nunmehrige Rechtsmittelbearbeiter und der seinerzeitige Prüfer identisch seien.

In der Bescheidsbegründung werde dokumentiert, dass die Betriebseinnahmen/Umsätze sowie Betriebsausgaben/Vorsteuern soweit sie nur den ursprünglichen Betriebsgegenstand betreffen, unverändert belassen worden seien.

Die Finanzbehörde habe die Rechtsbeziehung zwischen dem EU und der Bw. gekannt, auch seien Honorarnoten, die an die Bw. fakturiert wurden, beim EU nachversteuert worden.

Grundsätzlich seien beide Firmen klar zu unterscheiden. Das Einzelunternehmen führe alle Vorbehaltsaufgaben gemäß WTBO, die GmbH erbringe Leistungen der Datenverarbeitung sowie Erfassung der Grundlagen für die EDV-Buchhaltung.

Sollte die Behörde nach wie vor der Meinung sein, dass die ursprünglich von der Bw. erklärten Betriebsergebnisse dem EU zuzurechnen seien, so könnten die abgabenrechtlichen Folgen daraus nur in der seitens der BP-Abteilung gewählten Form gezogen werden. Es liege auch keine Organschaft vor.

Abschließend werde beantragt, eine mündliche Verhandlung über die vorliegende Berufung abzuhalten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Eingangs ist festzuhalten, dass über eine Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden hat, wenn es in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird. Im vorliegenden Fall findet sich dieser Antrag erst im Schreiben vom 13. Juni 2000, das einen Nachhang zum Vorlageantrag vom 23. Mai 2000 darstellt. Auch ein Anwendungsfall des § 284 Abs. 1 Z 2 BAO ist nicht gegeben, so dass die Entscheidung ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu treffen war.

- Verkaufserlös Halle:

Zu diesem Streitpunkt wird die Ansicht des Finanzamtes geteilt. Auch der UFS geht davon aus, dass die Verschaffung der Verfügungsmacht über die gegenständliche Halle im Jahr 1994 erfolgte, zumal die Bw. bzw. deren Gf. in der ursprünglich eingereichten und später mit "Selbstanzeige" modifizierten Steuererklärung selbst von einer Steuerpflicht im Jahr 1994 ausgegangen sind. Auch die vorliegenden Rechnungen belegen dies. Erst im Zuge des Berufungsverfahrens wurde behauptet, die Steuerschuld sei bereits auf Grund eines mündlichen Kaufvertrages 1993 entstanden.

Nicht nur die objektivierbaren Fakten (Steuererklärungen; Ausgangsrechnung: Lieferung und Übergabe der Industriehalle am 30.3.1994; Vorhaltsbeantwortung vom 27. April 1999) sprechen für die Besteuerung im Jahr 1994, in freier Beweiswürdigung geht der UFS davon aus, dass die zunächst getätigten Aussagen und Erklärungen eher mit den tatsächlichen Geschehnissen übereinstimmen als jene Aussagen, die erst nach Jahren im Zuge eines anhängigen Rechtsmittelverfahrens gemacht werden.

- Geschäftsbeziehung der Bw. zum Einzelunternehmen des Gf.

Gemäß § 2 Abs 2 Z. 2 UStG 1994 wird eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt, wenn eine juristische Person dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet ist, dass sie keinen eigenen Willen hat.

Für das Vorliegen einer Organschaft in umsatzsteuerlicher Hinsicht ist es erforderlich, dass die juristische Person – hier die Bw. - nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen der Obergesellschaft – das Einzelunternehmen des Gf. - eingegliedert ist.

1. Finanzielle Einordnung

Darunter ist der Besitz der entscheidenden Anteilsmehrheit an der Organgesellschaft durch den Organträger zu verstehen, die es ermöglicht, Beschlüsse der Organgesellschaft durchzusetzen. Auf den vorliegenden Fall umgelegt bedeutet dies, da der Gf. auch Alleingesellschafter ist und somit 100% der Anteile hält, dass er jeden Beschluss durchsetzen kann. Dazu kommt noch, dass, den nicht nur in diesem Punkt unwidersprochenen Feststellungen des Finanzamtes in der BVE – auf den Vorhaltscharakter einer BVE wird ausdrücklich hingewiesen - folgend, sämtliche Finanzierungen mangels Bankliquidität der Bw. durch das EU bzw. den Gf. erfolgten.

2. Wirtschaftliche Einordnung

Eine vernünftige betriebswirtschaftliche Verflechtung zwischen Organtochter und Organgesellschaft setzt voraus, dass die Tätigkeiten aufeinander abgestellt sind und sich

gegenseitig ergänzen. Eine solche gegenseitige wirtschaftliche Verflechtung liegt bei wechselseitigen Lieferungs- (Leistungs-)beziehungen vor. Im gegenständlichen Fall steht die Tätigkeit der Bw. im engen Zusammenhang mit der Tätigkeit des EU des Gf. Durch diese Verbindung können sich die Betätigungsfelder ergänzen und fördern. In welchem Ausmaß dies geschehen ist, ist nicht gesondert zu prüfen. Die wirtschaftliche Verflechtung zeigt sich auch an der Vermietung der EDV und der übrigen Betriebsausstattung durch das EU an die Bw.

Würden wesentliche Kriterien hinsichtlich der wirtschaftlichen Eingliederung der Bw. in das Unternehmen der Obergesellschaft fehlen, nämlich ein vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang und damit eine aufeinander abgestellte, sich gegenseitig ergänzende Tätigkeit, dann würden diese Voraussetzungen für eine Organschaft nicht vorliegen.

3. Organisatorische Einordnung

Die organisatorische Einordnung der Bw. in das EU kann insoferne nachvollzogen werden, als der Geschäftsführer der Bw. 100% der Anteile hält und zugleich in Personalunion als Einzelunternehmer einer WT-Kanzlei sicher sein kann, dass seine Vorstellungen und Vorhaben in der Bw. umgesetzt werden, es kann somit nichts gegen seinen Willen bei der Bw. geschehen. Für die Frage der organisatorischen Eingliederung ist es von wesentlicher Bedeutung, ob die Tochter in den Einflussbereich der Mutter derart eingegliedert ist, dass Entscheidungen in der Muttergesellschaft, die die Tochter betreffen, von der Tochter auch entsprechend vollzogen werden. Durch die vorliegende Organisationsform, dass der Geschäftsführer sowohl in der Bw. als auch im EU alleine agierte, war dieses Prinzip jedenfalls gewährleistet.

Eines der drei Merkmale der Eingliederung und damit auch das Merkmal der wirtschaftlichen Eingliederung kann zwar, wie der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck brachte (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 19. Juli 2000, Zl. 98/13/0117) ohne Schaden für die Organschaft weniger ausgeprägt sein, wenn auch nur die beiden anderen Merkmale umso eindeutiger erkennbar sind. Wie jedoch gezeigt werden konnte, sind sämtliche geforderten Kriterien für das Vorliegen einer Organschaft erfüllt, die Bw. ist als Organgesellschaft anzusehen und damit nicht selbständig unternehmerisch tätig.

Die rechtlichen Folge aus diesen Feststellungen in umsatzsteuerlicher Sicht ist, dass der Alleingesellschafter und Geschäftsführer als Einzelunternehmer und Organträger Schuldner der Umsatzsteuer auch bezüglich der Umsätze der Bw. ist.

Der von der Bw. für ihren Fall beanspruchte Grundsatz von Treu und Glauben ist nach Meinung des UFS hier nicht argumentierbar, als keine Erklärung für zukünftiges geschäftliches Verhalten durch die (Vor-) Betriebsprüfung abgegeben wurde. Wenn jedoch die nachträgliche

Betrachtung durch das Finanzamt nunmehr ein anderes, wie oben beschriebenes Bild, ergab, so war unter diesen Bedingungen die Behörde vielmehr verpflichtet, den tatsächlichen rechtlichen Zustand herzustellen.

Graz, am 31. Jänner 2005