



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der GB. 2540 BV., Schloßplatz 5, gegen die Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1990, 1991 und 1992 entschieden:

Die Berufung gegen die Körperschaft – und Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1990 und 1991 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Körperschaft – und Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 1992 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende (Punkt 9.) der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Weiters hat der unabhängige Finanzsenat über Berufungen gegen Bescheide des FA. betreffend

Umsatzsteuer für das Jahr 1990, Umsatz -, Körperschaft - und Gewerbesteuer für das Jahr 1993, Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens auf den 1. Jänner 1990, 1992 und 1993, Vermögensteuer zum 1. Jänner 1992 und 1993 sowie gegen einen nicht (vom FA:) erlassenen Bescheid betreffend

Vermögensteuer zum 1. Jänner 1991 beschlossen:

Die Berufungen gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1990, gegen den Umsatz-, - Körperschaft - und Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 1993 und gegen die Be-

scheide über Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens auf den 1. Jänner 1990, 1992 und 1993 sowie Vermögensteuer zum 1. Jänner 1992 und 1993 werden als verspätet zurückgewiesen.

Die Berufung gegen einen nicht (vom FA:) erlassenen Bescheid betreffend Vermögensteuer zum 1. Jänner 1991 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Vorbemerkung:

Im Anbringen vom 26. 7. 1995 (GZ 1995/5821) wurde u. a. gegen vom Finanzamt erlassene Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaft – und Gewerbesteuer für 1990 sowie betreffend Umsatzsteuer für 1991 und 1992 berufen. Allerdings reagierte die Berufungswerberin (Bw.) nur teilweise auf einen Mängelvorhalt des Finanzamtes vom 11. 8. 1995 hinsichtlich fehlender Berufungsbegründung, da sie innerhalb der ihr eingeräumten Behebungsfrist (11. 9. 1995) zwar fehlende Begründungen hinsichtlich weiterer angefochtener Bescheide nachholte, nicht jedoch hinsichtlich der obgenannten. Auf den hiezu gemäß § 275 BAO erlassenen Bescheid wird ergänzend verwiesen.

Die im Vorverfahren verbundenen Berufungen betreffend das Jahr 1994 hinsichtlich Umsatz – und Körperschaftsteuer sowie Haftung für Kapitalertragsteuer werden einer separaten Erledigung zugeführt, da ein gegenüber den Vorjahren neuer Berufungspunkt vorliegt, der noch ergänzender Erhebungen bedarf. Die Berufungserledigung betreffend den Bescheid über die Feststellung des gemeinen Wertes der Anteile zum 1. Jänner 1991 wurde bereits im Vorverfahren ausgeklammert (vgl. Schreiben des Referenten vom 13. 1. 2004, S. 1/2). Im Anbringen vom 11. 9. 1995 (GZ 1995/5967) wird auch gegen Bescheide hinsichtlich Erbschaftssteueräquivalent ab dem 1. Jänner 1992 und 1993 berufen. Da jedoch eine Erbschaftssteueräquivalentpflicht nach § 4 Abs. 1 ErbÄquG nicht bestand, folgerichtig auch keine Abgabe zur Voranschreibung gelangte, sondern aus den Sammelbescheiden des Finanzamtes hinsichtlich Einheitswert, Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent lediglich die Mitbezeichnung "Erbschaftssteueräquivalent" nicht eliminiert worden war, wird, da nicht einmal ansatzweise eine Berufung vorliegt, hierüber nicht abgesprochen.

Ausgewiesene Währungsangaben ohne weiteren Hinweis betreffen ATS.

Darstellung des berufsrelevanten Verwaltungsgeschehens:

Im Betrieb der Bw., einer Wirtschaftstreuhandgesellschaft mbH, im Berufszeitraum (1990 bis 1993) mit den Gesellschafter - Geschäftsführern St. und (bis zu seiner mit 17. August 1993 wirksamen Abberufung und Abtretung seiner Geschäftsanteile, die er nur treuhändig für St. hielt, an diesen) H., fand für den Zeitraum 1990 bis 1992 eine Außenprüfung statt.

Hieraus resultierende Bescheide wurden

a) hinsichtlich Haftung für Kapitalertragsteuer 1992, Einheitswert des Betriebsvermögens und Vermögensteuer ab dem 1. Jänner 1992 und 1993 am 29. 5. 1995 ausgefertigt und am 28. 6. 1995 mit Rückschein an die zustellungsbevollmächtigte Gesellschaft (GL.) zH. ihres Geschäftsführers, ebenfalls Herrn St., zugestellt und

b) hinsichtlich Körperschaft – und Gewerbesteuer für 1990 (nach Verfahrenswiederaufnahme) sowie Umsatz-, Körperschaft – und Gewerbesteuer für 1991 und 1992 am 23. 6. 1995 ausgefertigt und ohne Rückschein zugestellt.

In Anlehnung an diese Prüfungsfeststellungen erfolgten durch das Finanzamt im Veranlagungswege für 1993 nachfolgende Erledigungen:

- am 22. 5. 1995: ein Haftungsbescheid hinsichtlich Kapitalertragsteuer
- am 12. 6. 1995: Bescheide hinsichtlich Umsatz – Körperschaft – und Gewerbesteuer nebst Begründung. Die Zustellung der Bescheide hinsichtlich Umsatz – Körperschaft – und Gewerbesteuer erfolgte mit Rückschein und wurde "i. A." von einem Vertreter der GL. am 14. 6. d. J. stellvertretend für den an derselben Adresse ausgewiesenen Zustellungsempfänger, St., übernommen. Die Zustellung des Haftungsbescheides und der Begründung erfolgte ebenfalls mit Rückschein und wurde gleichfalls "i. A." von einem Vertreter der GL. am 16. 6. 1995 übernommen.

Im Rahmen der Außenprüfung wurden nachfolgende strittige Feststellungen getroffen, die in dieser Berufungsentscheidung materiell erledigt werden:

1. Nutzungsdauer für den Firmenwert an einer erworbenen Steuerberatungskanzlei (1991 und 1992)

Die erstmals für 1991 beantragte AfA nach der mit Wirkung vom 1. Jänner 1990 erfolgten Betriebsübernahme durch die Bw. wurde für 1991 von 461.045 auf 153.682 (Halbjahres – AfA aufgrund der endgültigen Feststellung des Erwerbspreises bzw. des Wertes des Kundenstockes) und für das Jahr 1992 von 922.089 auf 307.363 reduziert.

2. Kürzung des geltend gemachten Investitionsfreibetrages (IFB)

Es erfolgten nachfolgende Zurechnungen:

1990: 75.000 (für Aktivierung Einrichtung)

1991: 922.089 (für Aktivierung Kundenstock)

3. Wertberichtigung zu Kundenforderungen für das Jahr 1992

Statt einer Wertberichtigung von 794.541 wurde nur eine von 594.541 anerkannt.

4. Aufwendungen für Geschäftsführerwohnung und Kfz für das Jahr 1992

Die 1992 angemietete und komplett eingerichtete "Geschäftsführerwohnung" wurde im Prüfungszeitraum von H. bewohnt. Ebenso wurde ihm ein angemieteter PKW Mercedes zur

Verfügung gestellt. Die Zurverfügungstellung von Wohnung und Fahrzeug wurde als verdeckte Ausschüttung (mit 458.792) erachtet.

Der geltend gemachte IFB in Höhe von 65.281 wurde aberkannt.

5. Zahlungen an HC. (nachfolgend kurz HAR. genannt), 1992

Zahlungen an diese Gesellschaft in Höhe von 282.819, die unter dem Titel "Beratungskosten" erfolgten, wurden gemäß § 162 Abs. 2 BAO nicht als Betriebsaufwand anerkannt.

6. Anpassung der Rückstellungen an das Berufungsergebnis

Für das Jahr 1993 ist – nach zwischenzeitiger Erledigung der Berufung gegen den Haftungs – und Zahlungsbescheid hinsichtlich Kapitalertragsteuer über den Prüfungszeitraum 1. 1. 1993 bis 31. 12. 1993 (Bescheid vom 15. Dezember 2005, GZ RV0100 - W/02) - noch strittig, ob eine Berufung gegen den Umsatz -, Körperschaft – und Gewerbesteuerbescheid beim Finanzamt rechtzeitig einlangte.

In weiteren Anbringen der Bw. ausgewiesene Berufungen:

In dem bereits erwähnten Anbringen vom 11. 9. 1995 (GZ 1995/5967) wurde neben dem Hinweis auf noch nicht durchgeführte Veranlagungen für das Jahr 1993 hinsichtlich Umsatz -, Körperschaft – und Gewerbesteuer eine Auflistung der als angefochten zu wertenden Bescheide erstellt wie folgt:

- Wiederaufnahme hinsichtlich Körperschaft – und Gewerbesteuer 1990; Umsatzsteuer 1991 und 1992 (erledigt durch Bescheid gemäß § 275 BAO)
- Körperschaft – und Gewerbesteuer 1990, 1991
- Haftung hinsichtlich Kapitalertragsteuer für 1992 und 1993 (wurde zwischenzeitig unter der Geschäftszahl RV/0100 – W/02 erledigt)
- Einheitswert, Vermögensteuer und Erbschaftsteueräquivalent auf den 1. Jänner 1992 und 1993 (hinsichtlich Erbschaftsteueräquivalent ohne Bedeutung)
- Säumniszuschlagsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für 1992 und 1993 (wird separat erledigt)
- Feststellung des gemeinen Wertes zum 1. Jänner 1991 (wird separat erledigt)
- Die angekündigten, laut Bw. noch nicht veranlagten Bescheide für 1993 hinsichtlich Umsatz -, Körperschaft – und Gewerbesteuer

Anbringen vom 14. 11. 1995 (GZ 1995/8279)

Diese Eingabe ("Berufungsergänzung") wurde einleitend wie folgt formuliert:

"In Ergänzung der Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide 1990 bis 1993, die Körperschaftsteuerbescheide 1990 bis 1993, die Gewerbesteuerbescheide 1990 bis 1993, die Fest-

stellungsbescheide des Einheitswertes des Betriebsvermögens zum 1. 1. 1990 und 1. 1. 1993, die Vermögensteuerbescheide zum 1. 1. 1991 und 1. 1. 1993, die Kapitalertragsteuerbescheide 1990 bis 1993 und die Bescheide betreffend die Anteile über den gemeinen Wert zum 1. 1. 1991 wird folgendes vorgebracht" ...

Erstmals wird erwähnt, dass gegen nachfolgende Bescheide berufen worden sei:

- Umsatzsteuer für 1990
- Aus Anlass der gegenständlichen Außenprüfung wurde kein neuer Umsatzsteuerbescheid erstellt, sodass der diesbezügliche Bescheid vom 11. Oktober 1991 in Rechtswirksamkeit verblieb.
- Festsetzung des Einheitswertes des Betriebsvermögens ab dem 1. Jänner 1990
- Dieser Bescheid wurde aus Anlass dieser Außenprüfung nicht, sondern bereits am 3. Dezember 1990 erlassen
- Vermögensteuer zum 1. Jänner 1991
- Ein derartiger Bescheid wurde nie erlassen.
- Kapitalertragsteuerbescheide 1990 und 1991 (= Bescheide über Haftung für Kapitalertragsteuer für 1990 und 1991)

Derartige Bescheide wurden ebenfalls nie erlassen (zwischenzeitig durch Zurückweisung erledigt, GZ 0100 – W/02).

Detaillierung der Berufungspunkte:

1. Nutzungsdauer für den Firmenwert an der erworbenen Steuerberatungskanzlei

Betriebsprüfung (Bp.) bzw. Finanzamt (FA): Solange der bisherige Kanzleihinhaber (Herr M.) einen entscheidenden Einfluss auf das Unternehmen ausübe, weil er auch nach außen hin als Geschäftsführer und Hauptansprechperson der Bw. fungiere, sei der Firmenwert als nicht abnutzbares Wirtschaftsgut zu erachten. Es bestünden jedoch keine Bedenken, analog zu § 8 Abs. 3 EStG 1988 diesen auf fünfzehn Jahre verteilt abzuschreiben.

Bw. (Anbringen vom 14. 8. 1995, GZ 1995/7849 und vom 11. 9. 1995, GZ 1995/5967): Der Firmenwert habe unabhängig von den persönlichen Leistungen der Rechtsvorgänger bestanden; der bisherige Kanzleihinhaber habe keinen Einfluss auf die Gestion der Bw. gehabt. Herr M. habe die Verantwortung, die Organisation und das wirtschaftliche Risiko auf einen neuen Eigentümer übertragen wollen und zu diesem Zweck den Klientenstock und die Betriebs – und Geschäftsausstattung an die Bw. verkauft. Aus dem Kaufvertrag sei ersichtlich, dass

- die Fortführung und die Sicherheit der betreuten Klienten durch die Beibehaltung des Namens, weshalb die bw. Gesellschaft OMG. genannt wurde, gewährleistet sein sollte, darüber hinaus
- aus berufsrechtlichen Gründen - am Sitz einer Steuerberatungsgesellschaft muss ein ansässiger Steuerberater Geschäftsführer sein - Herr M. weiterhin auch als persönlich haftender Gesellschafter namhaft gemacht habe werden müssen.

Unter Bezugnahme auf zitierte Fachliteratur vertritt die Bw. den Rechtsstandpunkt, eine Abschreibungsdauer von nur 5 Jahren sei berechtigt, da Herr M. innerhalb von 5 Jahren nach der Betriebsübergabe aus der Gesellschaft ausscheiden werde. Hingewiesen wurde darauf, dass er nicht Gesellschafter der Bw. sei, nur als kollektiv zeichnungsberechtigter Geschäftsführer fungierte, womit seine Entscheidungsfähigkeit wesentlich eingeschränkt war, wesentlich weniger Stunden an Arbeitsleistungen erbrachte und dabei rein im organisatorischen Innenverhältnis tätig war. Er sei nach außen hin weniger mit Klienten in Rechtsbeziehungen gestanden, da die neue Geschäftsführung und die neuen Gesellschafter nunmehr im Vordergrund stehen sollten.

Es wurde der Alternativantrag gestellt, von der AFA auf eine Teilwertabschreibung – verteilt auf fünf Jahre - zu wechseln, da der Firmenwert erheblich weniger wert geworden sei und darüber hinaus sich schon ein eigener Firmenwert für die Bw. gebildet habe. Der Firmenwert der Steuerberatungskanzlei M. sei zwischenzeitig nicht mehr vorhanden, da die bw. Gesellschaft nicht mehr nach ihm benannt und er nur noch berufsrechtlicher Geschäftsführer der Gesellschaft sei.

Stellungnahme des Prüfers (8. 3. 1996): Dass Herr M., der seinen Betrieb veräußert hatte, nach 5 Jahren aus der Gesellschaft ausscheiden werde, wurde im Zuge der Prüfung nie erwähnt oder mittels schriftlicher Vereinbarung nachgewiesen. Es sei unrichtig, dass er nur im organisatorischen Innenverhältnis tätig gewesen ist. Zu Prüfungsbeginn sei z. B. dem zuständigen Sachbearbeiter des vorliegenden Steueraktes nur Herr M. als Ansprechperson der Kanzlei bekannt gewesen. Außerdem sei es kaum möglich gewesen, bei "Tätigkeiten im rein organisatorischen Innenverhältnis" die von Herrn M. fakturierten Honorare zu erzielen.

Bw. (Eingabe vom 17. 5. 1996, GZ 1996/7192): Herr M. habe seine Tätigkeit erheblich reduziert und werde aus dem Unternehmen ausscheiden. Daher sei er auch nicht mehr Mitglied der neu gegründeten GTG. geworden. Seine durchschnittliche monatliche Arbeitszeit liege nun bei etwa 90 bis 100 Stunden, Es sei wohl unmöglich, dass der Firmenwert über diese Person noch nachhaltig wirke. Dass nur Herr M. als Ansprechperson der bw. Kanzlei bekannt gegeben wurde, sei vollkommen unrichtig, da nachweislich sämtliche Besprechungen mit Herrn L. stattgefunden haben und im Rahmen der Schlussgespräche Herr St. zugezogen wurde.

Hierüber gäbe es schriftliche Aufzeichnungen. Weiters wurde der Antrag gestellt, Herrn L. hierzu einzuvernehmen. Dass Tätigkeiten im organisatorischen Bereich zu Honoraren im wesentlich höheren Ausmaß führen könnte, sei nachweisbar, da die Honorarnoten der GTL. bzw. vorher der D. betreffend die Tätigkeit von Herrn St. erheblich höher gewesen seien als die von Herrn M. und dieser sowohl organisatorische als auch kundenbezogene Leistungen durchgeführt habe.

Im Anbringen vom 6. 12. 1999 (GZ 1999/6733) teilte die Bw. u. a. mit, dass Herr M. aus der Geschäftsführung ausgeschieden sei und im Rahmen eines Werkvertrages weiter zusammenarbeite.

Im fortgesetzten Verfahren beim UFS wird seitens der Bw. – nach persönlichen Vorsprachen von Herrn St. – auf ihrem Rechtsstandpunkt einer fünfjährigen Abschreibungsmöglichkeit für den erworbenen Firmenwert beharrt.

Im Arbeitsbogen des Betriebsprüfers befindet sich unter Bl.1 ein Prospekt der GBT., worin u. a. deren Vorstand vorgestellt wird, der auch Herrn M. umfasst. Hinsichtlich des Standortes der Bw., der unter zahlreichen der GBT. ausgewiesen ist, wird vermerkt: "Ihre Ansprechpartner: Stb. OM. und HM.". Aus dem vorgelegten "Kooperationsvertragsentwurf" (siehe Punkt 5.) mit der HAR. geht hervor, dass Herr M. als alleinzeichnungsberechtigter Geschäftsführer fungiert habe. Im ebenfalls unter Punkt 5. ausgewiesenen "Beratungsvertragsentwurf" wird Herr M. als einzelzeichnungsberechtigter Geschäftsführer bezeichnet. Auch aus der Abrechnung der HAR. hinsichtlich Beratungsleistungen für 1992 ist ebenfalls Herr M. Ansprechpartner.

2. Kürzung des IFB

Bp.: Da für den Erwerb eines Betriebes im Ganzen kein IFB geltend gemacht werden könne, wurde dieser (im eingangs ausgewiesenem Umfang) aberkannt.

Bw.: (Anbringen vom 11. 9. 1995, GZ 1995/5967): Es sei kein Betriebserwerb erfolgt. Dies ergäbe sich daraus, dass eine Fortführung des Unternehmens auch ohne Klientenstock möglich gewesen wäre. Es könne auch nicht vom Erwerb eines Teilbetriebes gesprochen werden. Bezüglich des erworbenen Inventars wurde darauf verwiesen, dass nur eine geringfügige Betriebs – und Geschäftsausstattung erworben worden sei, jedoch der Großteil neu investiert werden musste. Eine Reihe von Wirtschaftsgütern sei nicht übernommen worden, nämlich

- Finanzanlagevermögen
- Forderungen
- Verbindlichkeiten und
- Rückstellungen

Die Bw. gelangt – nach Abwägung der Gesetzes- und Rechtslage – zum Schluss, dass ein bloßer Unternehmerwechsel, der für die Gewährung des IFB schädlich gewesen wäre, nicht vorlag. Es wurde von einem Einzelunternehmen auf eine Kapitalgesellschaft gewechselt, wodurch, obzwar nach außenhin der Anschein vertreten wurde, dass aufgrund des Firmennamens der Gesellschaft eine Beibehaltung der bisherigen "Struktur" erfolgt sei, eine wesentliche Änderung eingetreten sei. Es sei jedem Klienten möglich gewesen, da konkrete steuerliche Auftragsbestätigungen fehlten, die das bisherige Rechtsverhältnis regelten, eine Beendigung des jeweiligen Auftragsverhältnisses herbeizuführen. Es sei nicht möglich, das Wirtschaftsgut "Vertrauen der Kunden" von einem Unternehmer auf den anderen zu übertragen. Weiters sei zu beachten: Die Dienstverhältnisse wurden nicht übernommen, sondern neue Mitarbeiter aufgenommen, bzw. mit den verbleibenden alten neue Dienstverträge abgeschlossen. Vom Veräußerer seien die jeweiligen Abfertigungen entrichtet worden: Es wurden die Betriebsräumlichkeiten gewechselt. Ein Großteil der Betriebs – und Geschäftsausstattung wurde neu erworben. Andere Bankverbindungen wurden eröffnet.

Weitere Eingabe der Bw. vom 17. 5. 1996 (GZ 1996/7192): Unter Punkt 9. wird im Hinblick auf eine Entscheidung des OLG (zwischenzeitig laut ergänzender Mitteilung der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 28. 6. 2004, GZ 3000/2004/0333, vom OGH bestätigt), das für die bei der Bw. durchgeführte Spaltung feststellte, bei einem Klientenstock liege kein Teilbetrieb vor, beantragt, jene Urteilsbegründung zum integrierenden Bestandteil dieser Berufung zu machen.

Im fortgesetzten Verfahren beim UFS wird seitens der Bw. – nach persönlicher Vorsprache von Herrn St. - dieser Berufungspunkt nicht mehr aufrechterhalten (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 8. 4. 2005, GZ 2017/2004/10189).

3. Wertberichtigung zu Kundenforderungen für das Jahr 1992

Bp.: *"Sämtliche offenen Kundenforderungen zum 30. 6. des auf den Bilanzstichtag fallenden Kalenderjahres wurden mit dem Nettobetrag wertberichtigt. Eine Überprüfung durch die Bp. ergab, daß jedoch ein großer Teil dieser KF bis Ende des Jahres beglichen wurde."* Nach Abzug einer Wertberichtigung wegen eines Konkursfalles wurde im Hinblick darauf, dass rund 200.000 dieser offenen Forderungen bis Jahresende bezahlt wurden, die gebildete Wertberichtigung in diesem Umfang gewinnerhöhend aufgelöst.

Bw.: (Anbringen vom 14. 8. 1995, GZ 1995/7849): Bei dieser Wertberichtigung handle es sich um eine Forderungsabzinsung und nicht um eine Delcrediterückstellung im üblichen Sinne. Die Forderungsabzinsung sei daher berechtigt und anzusetzen.

Weiteres Anbringen vom 11. 9. 1995, GZ 1995/5967, Punkt 2. (Seite 9).

Zur Sachverhaltsgrundlage wurde mitgeteilt:

Die Bilanzierung habe im Mai 1993 stattgefunden. Im Zuge der Schlussbesprechungen bzw. Generalversammlungsterminen sei als Stichtag zur Bewertung der Kundenforderungen der 30. 6. 1993 herangezogen worden. Sämtlichen Kundenforderungen, die bis zum 30. 6. 1993 nicht eingegangen waren, sei eine dreifache Mahnung vorangegangen. Die Mahnungen seien teilweise bereits über einen Rechtsanwalt oder im Gerichtswege erfolgt. Die Wertberichtigung sei gerechtfertigt, da sie sich einerseits aus tatsächlichen Forderungsausfällen und aus der Forderungsabzinsung der offenen Kundenforderung zum 30. 6. 1993 ergäbe. Da das Unternehmen der Bw. mit Fremdkapital finanziert werde, sei es erforderlich, die Abzinsung der Kundenforderungen, auch wenn sie 1993 und später eingegangen seien, durchzuführen.

Neben weiteren Ausführungen in dieser Eingabe wurde betont, dass diese Wertberichtigung per 31. 12. 1993 bei der wiederum durchgeführten Bilanzerstellung im ersten Halbjahr 1994 aufgelöst wurde. Hingewiesen wurde abschließend darauf, dass aus der bisher übermittelten Beilage zu den Steuererklärungen 1993 (= deren Begründung), wobei eine Veranlagung noch nicht erfolgt sei, zwar von den Steuererklärungen erfolgte Abweichungen, jedoch keine (gewinnmindernde) Berücksichtigung der durch die Bp. für 1992 erfolgten gewinnerhöhenden Auflösung der Wertberichtigung zu Kundenforderungen zu erkennen sei. Es werde daher der Eventualantrag auf Anpassung der Steuerbescheide für das Jahr 1993 gestellt.

Bp.: In der Stellungnahme zu diesem Berufungspunkt wird ausgeführt, es sei offensichtlich unrichtig, dass die Bilanzierung im Mai 1993 stattgefunden habe. Denn die Bilanz sei nach do. Angaben im Jänner 1994 erstellt und am 23. 1. 1994 genehmigt worden. Weiters wurde festgestellt, es sei zum Bilanzerstellungszeitpunkt sehr wohl bekannt gewesen, dass ein großer Teil der einzelwertberichtigten Forderungen bereits eingegangen war. Weiters: Erfahrungswerte der Vergangenheit seien laut Bw., was zutreffe, als Schätzungsgrundlage heranzuziehen, jedoch seien in den Jahren 1990 und 1991 keinerlei Forderungsverluste ausgewiesen worden. Eine Forderungsabzinsung, wie von der Bw. nun behauptet werde, sei, abgesehen davon, dass in der Bilanzbeilage dezidiert von einer Wertberichtigung zu Kundenforderungen die Rede sei, in Höhe von 100% einer Forderung indiskutabel.

Bw. (Eingabe vom 17. 5. 1996, GZ 1996/7192, Punkt 10.): Woraus der Prüfer die Erstellung des Jahresabschlusses 1992 im Jänner 1994 und dessen Genehmigung am 23. 1. 1994 ableite, sei unbekannt. Aus dem beiliegenden Umlaufbeschluss betreffend die Genehmigung des Jahresabschlusses für das Jahr 1992 gehe das Datum 30. 6. 1993 hervor.

4. Aufwendungen für Geschäftsführerwohnung und Kfz für das Jahr 1992

Bp.: Durch die Zurverfügungstellung einer Wohnung und des Fahrzeuges ergäbe sich im Vergleich zu den anderen Geschäftsführern ein deutlich überhöhter Stundensatz. Es wurde für H. ein solcher von 985 ermittelt, für OM. einer von 400 und für St. über die Kanzlei D. einer von 850. Dies wurde zum Anlass genommen, den gesamten diesbezüglichen Aufwand von

458.792 als verdeckte Ausschüttung anzusetzen. Da es sich bei der gegenständlichen Wohnung um keine Betriebsstätte handle, sei der IFB in Höhe von 65.281 abzuerkennen.

Bw. (Anbringen vom 14. 8. 1995, GZ 1995/7849, Punkt 4.): Der Vergleich mit den Mitgeschäftsführern sei unzutreffend, die Ermittlung des Stundensatzes nicht zielführend und daher der gesamte Aufwand anzuerkennen. Worin eine verdeckte Gewinnausschüttung gesehen werde, sei nicht erkennbar. Die Ablehnung des Investitionsfreibetrages für eine Mitarbeiterwohnstätte sei unabhängig vom Betriebsstättenbegriff zu beurteilen.

Bw. (Anbringen vom 11. 9. 1995, GZ 1995/5967, Punkt 3.): Es wurde der Antrag gestellt, Betriebsausgaben für die Geschäftsführerwohnung und das Kfz sowie den Investitionsfreibetrag für die Betriebs – und Geschäftsausstattung anzuerkennen. Begründet wurde dies wie folgt: H., der in B. ansässig war, sei im Jahre 1989 für das Projekt "BV." gewonnen worden. Herr H. sei hinsichtlich seiner fachlichen Qualifikation als "beeideter Wirtschaftsprüfer und Steuerberater" über den eines Steuerberaters (z. B. des Kollegen M.) zu setzen, da er aufgrund seiner Berufsbefugnis berechtigt ist, weitreichendere Vorbehaltsaufgaben eines Wirtschaftstreuhänders zu lösen und zu erledigen. Es war Aufgabe von Herrn H., insbesondere sämtliche Spezialfragen intern zu lösen. Bereits dies habe die Bw. berechtigt, einen höheren Stundensatz anzuerkennen. Tatsächlich sei nominell ein wesentlich geringerer Stundensatz zur Verrechnung gebracht worden (315/Stunde). Im Rahmen des Geschäftsführungsvertrages zwischen H. und der Bw. sei vereinbart worden, dass ihm im Gegenzug ein Kfz und eine Geschäftsführungswohnung zur Verfügung gestellt werde. Er habe somit auf den von Herrn St., der ebenfalls die Berufsbefugnis eines "Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters" hat, verrechneten angemessenen Stundensatz (850) verzichtet. Die Darstellung des Prüfers, H. habe nur 685 Stunden im Jahre 1992 gearbeitet, sei unrichtig. Dies deshalb, als in diesen Aufzeichnungen nur diejenigen Stunden enthalten sind, die für Klienten produktiv erbracht wurden und die im Rahmen des üblichen Bürobetriebes für Honorarverrechnung, Verwaltung, Mahnwesen etc. angefallen sind. H. habe aber nicht die Verpflichtung gehabt, die weiteren Organisationsstunden, internen Schulungen, Bankwege, Koordination mit den weiteren Kanzleien der "GBT." – Gruppe, Teilnahme an Geschäftsführermeetings usw. aufzuzeichnen. Diese internen Stunden könnten noch einmal mit rund 600 Stunden geschätzt werden, was aus den Leistungsverzeichnissen zu ersehen sei. Laut Leistungsbericht habe er nur zwischen zwei und sechs Stunden pro Tag gearbeitet, obwohl er ganztätig anwesend war. Die vom Prüfer herangezogene Stundenanzahl könne nicht repräsentativ sein. Es wurde in weiterer Folge der Antrag gestellt, die Wirtschaftstreuhänder L., OM. und St. als Zeugen einzuvernehmen um die Richtigkeit der vorgenannten Angaben bestätigen zu lassen.

In einer weiteren Eingabe vom 14. 11. 1995 (GZ 1995/8279, Punkt 2.) wurde der Antrag gestellt, H. direkt hiezu einzuvernehmen, was allerdings wegen dessen zwischenzeitig erfolgten Ablebens unmöglich wurde.

Stellungnahme des Prüfers (8. 3. 1996): Es sei nicht glaubhaft gemacht worden, dass der Stundenanzahl von 680 noch etwa 600 hinzuzurechnen seien. So habe auch der mehrmals angekündigte Aktenvermerk darüber, dass H. diese "internen" Leistungen nicht aufzuzeichnen habe, nie vorgelegt werden können. H. habe die Wohnung nach Angaben von St. von Montag bis Sonntag bewohnt. Da außerdem in den Berufungsausführungen erwähnt werde, H. sei täglich und ganztätig in der Kanzlei anwesend gewesen, überwiege eindeutig der private Charakter der Wohnung. Umso mehr, als in den Betriebskosten Ausgaben der privaten Lebensführung enthalten gewesen seien. Da es sich um eine arbeitnehmerähnliche Wohnstätte gehandelt habe, sei der IFB nicht zu gewähren gewesen.

Aus den vorgelegten Tätigkeitsberichten lasse sich nicht ersehen, dass eine betriebliche Nutzung des KfZ überwiege, da sich die Tätigkeit von H. nur auf wenige Tage im Monat beschränkt habe. Auch sei nicht bekannt, inwieweit für private Fahrten ein anderes Fahrzeug zur Verfügung gestanden sei.

Bw. (Reaktion auf die Stellungnahme des Prüfers, Eingabe vom 17. 5. 1996, GZ 1996/7192): Zu dessen persönlichen Verhältnissen wies sie darauf hin, dass H. wegen schwerer körperlicher Behinderung seine Tätigkeit oftmals von der Wohnung aus abwickeln musste. Unter ganztägiger Anwesenheit sei nicht nur die Anwesenheit in der Steuerberatungskanzlei zu verstehen gewesen, sondern die Anwesenheit im Rahmen des Unternehmens, zumal ein ordnungsgemäßes Büro in der Geschäftsführerwohnung vorgelegen sei. Es sei jedenfalls unbegreiflich, dass sich dessen Tätigkeit nur auf einige Tage im Monat beschränkt habe.

5. Zahlungen an HC., Z. 1992

Bp.: Aufgrund nachfolgend dargestellter Erhebungsergebnisse seien die als Betriebsausgabe unter dem Titel "Beratungskosten" an eine Schweizer Gesellschaft verbuchten Beträge nicht zum Abzug zuzulassen:

1. Diese Firma trage seit ihrem Bestehen einen "Domizilvermerk".
2. Sie sei unter ihrem Firmensitz in keinem Telefonbuch auffindbar.
3. Die genannten Vertreter seien auch bei einer großen Anzahl anderer Firmen im Handelsregister als Verwaltungsräte eingetragen.
4. In den vorgelegten Bilanzen und GuV-Rechnungen scheine keinerlei Personalaufwand auf.
5. Die Firma zahle in der Schweiz nur Kapitalsteuern unabhängig vom erklärten Betriebsergebnis

6. Bei den von der Abgabepflichtigen (Bw.) im Vorhaltswege bekanntgegebenen Eigentümern (StIn...) handle es sich ebenfalls um eine Briefkastenfirma mit Sitz in P..

Außerdem habe kein ordnungsgemäß unterzeichneter und datierter Vertrag vorgelegt werden können. Der Empfänger der Zahlungen sei nicht bekanntgegeben worden und die im Vertrag angeführten Leistungen hätten nicht nachgewiesen werden können.

Im Verlaufe des Prüfungsverfahrens wurde seitens der Bw. mit Begleitschreiben vom 30. 9. 1994 (GZ 1994/6143) ein als "Kooperationsvertrag HAR." bezeichnetes Schriftstück in Ablichtung eingereicht, das zwar keine (abgelichteten) Unterschriften ausweist, jedoch seitens des Geschäftsführers der Bw., Herrn St., offensichtlich als relevante Vertragsgrundlage gewertet wird

Dieses Schriftstück wird nun – insoweit verfahrensrelevant – ausgewiesen:

Kooperationsvertrag

abgeschlossen zwischen der OMGB., Österreich, vertreten durch Herrn StB OM. als alleinzeichnungsberechtigter Geschäftsführer, als Kooperationspartner einerseits und der Firma HAR. als Berater andererseits wie folgt:

1. Geschäftsfelder

Die Vertragsparteien vereinbaren, daß sie in den folgenden Geschäftsfeldern zusammenarbeiten:

1.1. Wechselseitige Firmenakquisition mit Auftragsschutz:

- Der Berater wird für den Kooperationspartner Beratungsaufträge in der Schweiz akquirieren. Er wird insbesondere sämtliche seiner Mandanten auf die Möglichkeit, Österreich als Holdingland mit linearer Körperschaftsteuer, ansprechen und dem Kooperationspartner Klienten zuführen. Die Klientenzuführung erfolgt so, daß die dem Berater übergebenen Vollmachten und Auftragsbestätigungen vom jeweiligen Mandanten unterfertigt werden und eingeschrieben dem Kooperationspartner übersandt werden. Desweiteren wird ein Firmen-Portefeuix (wohl:– Portefeuille)vom Berater erstellt, aus dem folgendes ersichtlich ist...:
- Weitere Akquisitionsschritte werden insofern durchgeführt, als schriftlich im Rahmen der Klientenrundschriften des Beraters auf den neuen Kooperationspartner aufmerksam gemacht wird. Der Kooperationspartner ist dabei verpflichtet entsprechende Detaildaten über sein Unternehmen bekannt zu geben und veröffentlichbar zu machen.
- Unter Auftragschutz wird wechselseitig verstanden, daß Mandanten im jeweiligen Bundesgebiet des anderen Partners ausschließlich vom Kooperationspartner bzw. Berater vertreten werden dürfen. ...

1.2. Abgrenzung der Tätigkeitsbereiche

Sowohl der Kooperationspartner als auch der Berater werden die von Ihnen vertretenen Klienten hinsichtlich Ihrer Beratungstätigkeiten, Treuhandaufgaben, Vermögensverwal-

tungsaufgaben usw. wechselseitig vertreten und geben hiermit einen Klientenschutz und einen Gebietsschutz bekannt.

1.3. Organisationshandbuch

Der Berater wird dem Kooperationspartner ein Organisationshandbuch zur Organisation einer Steuerberatungskanzlei, adaptiert auf die für den Kooperationspartner maßgebliche Positionierung erarbeiten und übergeben.

1.4. Vermögensverwaltung

Der Berater wird die Vermögensverwaltung für Mandanten des Kooperationspartner durchführen, wobei ihm die Auswahl der jeweiligen Kreditinstitute, Vermögensverwaltungen, finanzähnlichen Institute voll der freien Entscheidung obliegt.

2. Beginn und Dauer des Kooperationsvertrages

Der gegenständliche Kooperationsvertrag beginnt am 1. Jänner 1992 und wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. ...

3. Honorar

3.1. Für seine im Punkt 1. genannten Erfüllungen der Geschäftsfelder erhält der Berater einen monatlichen Betrag sfr 3.000,00 (dreitausend Schweizer Franken)

3.2. Dieser Betrag ist jeweils bis zum 5. unter Berücksichtigung einer 5tätigen Respirofrist im Vorhinein auf das Bankkonto des Beraters zur Überweisung zu bringen. Die Überweisung hat spesen- und abzugsfrei zu erfolgen....

4. Rechnungslegung

Zusätzlich zu diesem Vertrag, der die rechtliche Grundlage für die Kooperation darstellt und Grundlage für die durchzuführenden monatlichen Überweisungen ist, erstellt der Berater einmal jährlich eine Jahresrechnung, die nach den tatsächlichen Zahlungen in Schillingen abgefaßt wird....

...

Li., am

Weiters wurde auf Vorhalt des Prüfers, dieses Schriftstück sei nicht unterfertigt eingereicht worden, nachfolgende, von Herrn RFI. einseitig unterfertigte Vereinbarung vorgelegt.

Beratungsvertrag

abgeschlossen zwischen

der Firma OMWG.

mit Sitz in ... BM,

vertreten durch die einzelzeichnungsberechtigten Geschäftsführer, nämlich

a) Herrn OM. , Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder,

b) Herrn DH., Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder und

c) Herrn ESt., beeideter Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,

als Auftraggeber im folgenden kurz „Auftraggeber“ genannt, einerseits und der Firma HAR....

mit Sitz in CH.,

vertreten durch Herrn RFI., Geschäftsführer

als Auftragnehmer im folgenden kurz „Auftragnehmer“ genannt, andererseits wie folgt:

I Auftrag

Der Auftraggeber erteilt dem Auftragnehmer (erteilt dem Auftragnehmer) den Auftrag zur Erstellung folgender Leistungen:

a) Durchführung einer laufenden Betriebsberatung

b) Durchführung einer Bestandsaufnahme der gegenständlichen Organisationsstruktur

c) Erstellung eines Organigrammes

d) Erstellung und Durchführung einer Ist-Analyse der Ablauforganisation

e) Durchführung und Analyse der Aufbauorganisation

- f) Durchführung von Stellenbeschreibungen
- g) Durchführung der Möglichkeiten der Kooperation mit anderen Wirtschaftstreuhandgesellschaften
- h) Erstellung von internationalen Beziehungen
- i) Erstellung eines überregionalen Organisationsschemas für mehrere Wirtschaftstreuhandkanzleien
- k) Akquisition im Bundesland Wien

II Auftragsdauer und Auftragsbeginn

Der gegenständliche Auftrag beginnt am 1. Jänner 1992 und wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. ...

III Verschwiegenheitspflicht

...

IV Kosten und Entgelt

Der Auftragnehmer verrechnet dem Auftraggeber pro angefangenem Monat seiner Beratungstätigkeit ein pauschales Honorar von sfr 3.000,00 (in Worten: dreitausend Schweizer Franken).

Dieses Honorar ist monatlich bis zum 5. eines jeden Monats abzugsfrei auf das Konto der HAR..., Kontonummer X bei der Schweizerischen Bankgesellschaft in W., zur Überweisung zu bringen. ...

V Berichtswesen

Der Auftraggeber ist verpflichtet, über seine Tätigkeiten Monatsberichte zu verfassen. Diese Monatsberichte können nur (auf ?) persönliche Weisung des Auftraggebers unterbleiben. Es wird ausdrücklich festgehalten, daß diese Monatsberichte auch mündlich erteilt werden können, wobei diese persönlich an den Geschäftsführer - Herrn OM. - erteilt werden müssen. Das Berichtswesen ist ansonsten dem Auftragnehmer (?) frei durchführbar und benötigt dieser ansonsten keinerlei wie immer gearteten zusätzlichen Berichtsmittel.

VI vorzeitige Vertragsbeendigung

...

Der gegenständliche Vertrag wird in zwei Ausfertigungen erstellt, wobei eine dieser Ausfertigungen dem Auftraggeber und die andere dem Auftragnehmer zufällt. Gerichtsstand ist W..

Folgende Abrechnung ist im Arbeitsbogen des Prüfers enthalten :

HAR....

Fa. OMG.

z.Hd. Herrn StB M.

MG.

A-B.

Z., 31. Dezember 1992

RNF/Si

Abrechnung der Beratungsleistungen für 1992

Entsprechend unseren Vereinbarungen rechnen wir unsere Leistungen für das Jahr 1992 wie folgt ab:

Beratung	2/1992	ATS	46962,00
Beratung	3/1992	ATS	23267,00
Beratung	4/1992	ATS	23198,00
Beratung	5/1992	ATS	23181,00
Beratung	6/1992	ATS	23328,00
Beratung	7/1992	ATS	23580,00
Beratung	8/1992	ATS	23793,00
Beratung	9/1992	ATS	23830,00
Beratung	10/1992	ATS	24331,00

Beratung	11/1992	ATS	23730,00
Beratung	12/1992	ATS	23619,00
Gesamtbetrag		ATS	282819,00

Die detaillierten monatlichen Leistungen wurden von unseren Mitarbeitern in unserem Haus erbracht.

Wir hoffen, dass wie Sie auch im Jahre 1993 entsprechend unseren Vereinbarungen beraten dürfen.

Hochachtungsvoll

HAR...., Z.

RFI.

Geschäftsführer

Um.

Bankverbindung: Schweizerische Bankgesellschaft, 9W.

Bw. (Anbringen vom 14. 8. 1995, GZ 1995/7849, Punkt 3.): Es werde bestritten, dass die gegenständliche Gesellschaft eine reine Domizilgesellschaft sei. Die (im Prüfungsverfahren) angebotenen Beweise seien nicht näher gewertet worden. Die Einladung, den Verwaltungsratspräsidenten zur Aussage nach Österreich zu bringen, sei ohne Begründung abgelehnt worden. Sämtliche Unterlagen seien – entgegen den Aussagen des Bp – Berichtes – original unterschrieben vorgelegt worden. Es seien daher diese Zahlungen als Betriebsausgabe anzusetzen. Weiters: Diese Gesellschaft trage keinen Domizilvermerk; sie sei unter einer Telefonnummer erreichbar. Sowohl die Telefon - als auch die Telefaxnummer sei der Bp. bekanntgegeben worden. Die seit dem Jahr 1992 maßgeblichen Personen seien nicht bei einer großen Anzahl von Firmen im Handelsregister eingetragen. Der Personalaufwand befinde sich unter "Fremdleistungen". Dass die Eigentümer jener Gesellschaft eine Briefkastenfirma darstellten, sei unrichtig.

Bw. (Anbringen vom 11. 9. 1995, GZ 1995/5967, Punkt 5.): Die Auslandsbeziehungen zur HAR. werden dargestellt. Vorweg wurde angemerkt, dass im Hinblick auf die erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen bei Auslandsbeziehungen dem Prüfungsorgan angeboten worden sei, weit über diese Mitwirkungspflicht hinausgehende Beweise anzubieten, was jedoch abgelehnt wurde und somit einen erheblichen Verfahrensmangel darstelle.

Folgendes sei angeboten worden:

- Einvernahme des Verwaltungsratspräsidenten der HAR. zur Darstellung des Unternehmens, insbesondere zur Erläuterung der wirtschaftlichen Verhältnisse;
- Firmenbesuch bei der HAR. zur Durchführung der Erhebungen, ob tatsächlich eine Tätigkeit der gegenständlichen Gesellschaft (Nachweis, dass keine Domizilgesellschaft vorliege) gegeben sei;
- Einvernahme von Schweizer "Consultants", die mit Klienten der Bw. in Rechtsbeziehungen stehen.

Weitere Sachverhaltsdarstellung:

Herr UH., beeideter Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Deutschland, der bereits seit Jahren im Rahmen eines internationalen Steuerberatungsnetzwerkes kooperiert, habe im Jahre 1991 Geschäftsbeziehungen zwischen der Bw. und der HAR. hergestellt. Dieses Unternehmen sei 1991 durch den damaligen Verwaltungsratspräsidenten, Herrn RFI., repräsentiert worden. Es fanden 1992 Gegenseitigkeitsbesuche statt.

Beweisantrag: Herrn UH. zu den geschäftlichen Tätigkeiten der HAR. zu befragen, was in Wien durchgeführt werden solle, wobei die Reisekosten von der Bw. getragen werden würden.

Die HAR. habe Koordinierungsfunktion zwischen Steuerberatern in der Schweiz und Österreich gehabt. Sie sollte das Bindeglied zwischen der Gruppe der Bw. und den sogenannten "Steueroasen" sein. Dies insofern, als die HAR. Rechts – und Geschäftsbeziehungen zu Partnern in Liechtenstein, Luxemburg, Holland, Jersey, Isle of Man, Guernsey, Monaco, San Marino unterhalten und hier ein weitreichendes Netz an Beratern, Rechtsanwälten, Notaren usw. nachzuweisen hatte.

Beweisantrag: Die geschäftliche Tätigkeit der HAR. solle durch eine der Bw. bekannte Beraterliste in den diversen Niedrigsteuerländern untermauert werden.

Mit der HAR. habe eine Schweizer Revisionsstelle zusammengearbeitet, die die Wirtschaftsprüferfunktion wahrnimmt. Da die Schweizer Hauptrechtsform eine "Aktiengesellschaft" und diese prüfungspflichtig sei, sei der enge Kontakt mit einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft für Klienten der Bw. erforderlich.

Weiters führe die HAR. Tätigkeiten in der Steuerberatung durch. Ein Zusammenarbeits – und Koordinationsvertrag sei am 8. 7. 1991 abgeschlossen worden. Vom Prüfer wurde bemängelt, dass nur eine von Herrn RF. unterschriebene Vertragsausfertigung vorliege. Es gäbe jedoch auch einen von beiden Seiten unterschriebenen Vertrag, der sachlich zu würdigen sei.

Beweisantrag: Der zweiseitig gefertigte Vertrag sei sachlich zu würdigen.

Die rechtliche Gestaltung und die Aktionäre der HAR. seien für die Geschäftsbeziehung und für die geforderten fachlichen Voraussetzungen einer Steuerberatungsgesellschaft nicht maßgeblich gewesen. Dennoch sei von der Bw. der Gesellschafter, die StIn.. in P. eruiert worden. Gegen den Einwand des Prüfers, diese Gesellschafterstellung an einer Schweizer Aktiengesellschaft sei "dubios" und ebenfalls ein Argument zur Nichtanerkennung, werde ausdrücklich zur Kenntnis gebracht, dass der Verwaltungspräsident anlässlich seiner Einvernahme die "echten wirtschaftlich Berechtigten" der pa. Aktiengesellschaft bekanntgeben werde. Der Verwaltungsratspräsident, Herr MPS. sei vom pa. Verwaltungsratspräsidenten beauftragt worden, dies nur dem Steuergeheimnis unterliegenden Abgabenbehörden bekanntzugeben.

Beweisantrag: Einvernahme des nunmehrigen Verwaltungsratspräsidenten, Herrn MPS. wobei er über die echten wirtschaftlich begünstigten Personen bzw. Aktionäre der HAR. befragt werden solle.

Zu den oberwähnten handelnden Organen der HAR. seien noch Berater und "Consultants" tätig geworden. Diese seien im Auftrag der HAR. in Form eines Werkvertrages tätig geworden. Die Rechtskonstruktion stelle sich nach Rücksprache mit dem Verwaltungsratspräsidenten wie folgt dar:

Die einzelnen Berater fakturieren an die pae. Muttergesellschaft, wobei diese Fakturen aufgrund von Werkverträgen erstellt werden. Angestellte Dienstnehmer (Schreibkräfte, Sekretärinnen usw.) seien im Beratungsunternehmen HS. vorhanden. Diese Leistungen werden durch Stundenaufzeichnungen erfasst und sodann der HAR. verrechnet. Die Muttergesellschaft erhalte 50% des Umsatzes ausgeschüttet, rechne deshalb nicht mittels Faktura mit der HAR. ab. Der sich für die HAR. ergebende Gewinn werde in der Schweiz ordnungsgemäß versteuert. Hierbei sei zu beachten, dass das Ertragsteuersystem in der Schweiz zeitverzögert (zwei bis drei Jahre verspätet) aufgrund eines Durchschnittsprinzipes zum Tragen komme. Zur räumlichen Tätigkeit wurde dargelegt, dass dieses Unternehmen im Geschäftshaus AiW. untergebracht war. Hier habe Herr St. mit Herrn UH. anlässlich der ersten Besuche auch die geschäftlichen Belange abgewickelt. Dieses Geschäftshaus At. habe im Jahre 1992 über entsprechende Unternehmensschilder der HAR. verfügt, die sie als ansässige Gesellschaft auswies.

Beweisantrag: Besichtigung der Büroräumlichkeiten, Einvernahme der Sekretärin oder zumindestens unter der vorgegebenen Schweizer Telefonnummer anzurufen und eventuell eine Befragung des Verwaltungsratspräsidenten, Herrn MPS., durchzuführen.

Die Feststellung des Prüfers, es habe sich um eine Domizilgesellschaft mit einem Domizilvermerk gehandelt, halte einer genaueren Prüfung nicht stand. Die Angabe eine c/o – Adresse müsse nicht zu einer reinen Domizilierung führen, da die Ertragssteuern nach dem Sitz der Gesellschaft im jeweiligen Kanton entsprechenden Kantonsteuern unterliegen. Der Sitz sei ohne körperliche Anwesenheit einer Gesellschaft frei wählbar, was zur Sitzverlegung in steuerbegünstigte Kantone führe.

Abschließend wurde vermerkt, es sei im Zuge der EU – Einbindung nunmehr auch in Österreich nicht mehr unüblich, dass eine Österreichische Steuerberatungsgesellschaft sich international betätige, Zusammenschlüsse und Kooperationen herbeiführe. Im Hinblick darauf, dass die GBT. – Gruppe überhaupt internationale Beziehungen und Tochtergesellschaften in einer Vielzahl von Ländern unterhalte, sei immer das Bestreben vorhanden gewesen, vor Gründung von Tochtergesellschaften Rechtsbeziehungen mit anderen Partnern einzugehen.

Bw. (Anbringen vom 23. 10. 1995; ohne GZ; Sb. ESt.): Neben einem wiederholenden Beweisantrag hinsichtlich Einvernahme des Verwaltungsratspräsidenten der HAR., Herrn MPS., wurde

- a) ein Auszug aus dem Telefonbuch betreffend die HAR. übersandt, der die "Operativität" dieser Gesellschaft nachweise und
- b) ein von der HAR. erstelltes Organisationshandbuch aus dem Jahr 1993 vorgelegt, das im Rahmen des Kooperationsvertrages für eine andere (verbundene) Gesellschaft, die Dipl.-Dolm. Dr. jur. Fritz Kleiner Wirtschaftstreuhand GmbH erstellt wurde.

Bw. (Anbringen vom 14. 11. 1995 GZ 1995/8279): Hinsichtlich Geschäftsbeziehungen zur HAR. wurde – in Ergänzung zur bereits im Zuge der Bp. erstellten Liste von Klienten, die von dieser Gesellschaft vermittelt worden seien – konkrete Honorarerlöse und Sachverhaltselemente in Zusammenhang mit einem vermittelten Klienten der seinen Firmensitz in den USA hatte, genannt.

Bw. (Anbringen vom 7. 2. 1996, ohne GZ, Sb. ESt.): Von der Bw. wird dargelegt, dass die an die HAR. getätigten Zahlungen jeweils deren Schweizer Bankkonto gutgeschrieben wurden.

Stellungnahme des Prüfers (8. 3. 1996): Es seien im Rahmen des Berufungsverfahrens keine neuen Beweismittel vorgebracht und keine konkreten Aufzeichnungen über Tätigkeiten der HAR. vorgelegt worden. Hingewiesen wurde hinsichtlich der vertraglichen Vereinbarung mit der HAR. darauf, dass die erste vom Prüfer abverlangte schriftliche Ausfertigung nicht unterschrieben war und dass die zweite eine unleserliche Unterschrift (Anm. wohl jedoch die von RFI.) aufweise und der Vertragsinhalt von der ersten Ausfertigung erheblich abweiche.

Hingewiesen wurde darauf, dass aus Seite 6 des einseitig unterschriebenen Vertrages eine Verpflichtung zu Monatsberichten ersichtlich ist, wobei diese, wenn sie mündlich erteilt werden, an den Geschäftsführer, Herrn OM. zu erfolgen hätten (Anm. Hinweis auf Berufungspunkt 1.). Zu den Rechnungskopien (Anbringen vom 14. 11. 1995, GZ 1995/8279) wurde festgestellt, sie lägen außerhalb des Prüfungszeitraumes (beträfen die Jahre 1993 bis 1995) bzw. sei damit kein Nachweis hinsichtlich Leistungen der HAR. erbracht worden.

FA. Vorhaltsschreiben vom 17. 4. 1996: Neben der Stellungnahme des Prüfers wurde das Ermittlungsergebnis der "Sondergruppe für Auslandsbeziehungen" hinsichtlich Zahlungen an die HAR. der Bw. zur Kenntnis gebracht.

- Domizilvermerk, keine c/o – Adresse:

Die Kopie des beigelegten Handelsregisterauszuges bestätige das Gegenteil.

- Eintragung ins Telefonbuch:

Im Prüfungszeitraum sei keine Eintragung vorgelegen.

- Aktivitäten des Herrn MPS. als Verwaltungsrat:

Nach ho. Unterlagen sei er bei mindestens 16 Aktiengesellschaften in der Schweiz als Verwaltungsrat tätig, wie anhand einer Aufstellung dargelegt wurde.

- Bekanntgabe der von einer Domizilgesellschaft in der Schweiz zu entrichtenden Ertragssteuern
- Bekanntgabe einer Wirtschaftsauskunft hinsichtlich der StIn.. , woraus sich ergäbe, dass eine "offshore company" (als "Steueroase" fungierende Gesellschaft) vorläge.

Bw. (Anbringen vom 17. 5. 1996, GZ 1996/7192; Vorhaltsbeantwortung)

Neben dem Hinweis auf geltend gemachte Beweisanträge wurde zur Kenntnis gebracht, dass ein weiteres Finanzamt im Rahmen einer Betriebsprüfung eines mit dem Geschäftsführer der Bw. verbundenen Unternehmens den Verwaltungsrat der HAR. am 17. 4. 1996 einvernommen habe. Dieser habe ausgesagt, dass vor 1993 Herr RF. und danach er als "wirtschaftlich Berechtigter" der HAR. fungierten. Es solle mit diesem Finanzamt bzw. mit dem zuständigen Prüfer Kontakt hergestellt werden.

Hinsichtlich der c/o – Adresse wurde ein Firmenauszug übermittelt, aus dem kein derartiger Vermerk zu ersehen sei. Überdies entspräche eine c/o – Adresse nicht einem Domizilvermerk. Es sei unerklärlich, woraus die Abgabenbehörde schließe, dass

- a) zwar eine Telefonbucheintragung vorliege, diese aber völlig unmaßgeblich sei und
- b) ursprünglich im Prüfungszeitraum keine Telefoneintragung vorgelegen sei. Dies sei unrichtig, da die HAR. mit ihrem Verwaltungssitz immer im Geschäftshaus AiW. etabliert gewesen und dort auch telefonisch erreichbar war.

Hiezu wurde ein aus 1992 stammendes Originalbriefpapier als Beilage übermittelt, woraus eine Telefonnummer ersichtlich ist.

Dazu, dass Herr MPS. bei 16 Aktiengesellschaften in der Schweiz als Verwaltungsrat fungiere, werde vermerkt, dass der Geschäftsführer der Bw. (Herr ESt.) in etwa 25 Gesellschaften Geschäftsführer sei und diese Funktion eigenverantwortlich ausübe ohne hiebei als berufsmäßiger Treuhänder tätig zu werden. Es werde mitgeteilt, dass Herr MPS. bestreite, berufsmäßiger Treuhänder der HAR. zu sein. Zur StIn... teilte der Bw. mit, dass laut Mitteilung von Herrn MPS. es sich nicht um eine Briefkastenfirma handle. Hinsichtlich Zahlungen an die HAR. wurde ausgeführt: Es könne der Originalvertrag vorgelegt werden, woraus eine leserliche Unterschrift zu ersehen sei. Über die Tätigkeiten der HAR. könne der Verwaltungsratsvorsitzende am besten Auskunft erteilen. Auch könnten Informationen bei der Bp. im obangeführten FA eingeholt werden.

Bw. (Anbringen vom 29. 7. 1997, GZ 1997/5509, Punkt 2.):

Auf eine Entscheidung des VwGH vom 24. 9. 1996, Zl. 93/13/0018, wurde verwiesen, worin festgestellt wurde, dass es auch bei "Schweizfällen" erforderlich sei, Prüfungen und Sachverhaltsermittlungen hinsichtlich Geschäftsbeziehungen mit Gesellschaften durchzuführen. Die Abgabenbehörde sei durch die amtliche Ermittlungspflicht angehalten gewesen, Ermittlungen darüber anzustellen, ob und in welchem Ausmaß Herr St. in die Geschäftsbeziehungen zwischen der HAR. und der Bw. eingebunden gewesen sei und gegebenenfalls in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht zu beurteilen, ob eine derartige Einbindung zur Minderung des bei der Bw. festgestellten Gewinnes führte.

Bw. (Anbringen vom 7. 7. 1998, GZ 1998/5634): In diesem ergänzenden Schriftsatz, der sich auch auf anderweitige, nicht in diesem Berufungsverfahren zu behandelnde Rechtsmittel bezieht, wird unter Punkt 1. (erstmals) ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gestellt. Unter Punkt 3. (Seite 3) dieser Eingabe wurde neben einer Auflistung bisheriger Anbringen als dezidiert beantragte weitere Beweismittel die Beschwerde der (mit dem Geschäftsführer der Bw., St.) verbundenen GBTR. samt Beilagen vorgelegt. Diese Beschwerde wendete sich gegen die Nichtanerkennung von als Betriebsausgabe verrechneten "Beratungsleistungen" der HAR., resultierend aus Kooperationsverträgen und deren Ansatz als verdeckte Gewinnausschüttungen zugunsten von St.. Auf die zwischenzeitig erfolgte Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes (Zl. 98/15/0089,0090) wird verwiesen. Es wurde als Beweismittel noch auf ein weiteres anhängiges Berufungsverfahren betreffend die ETRFK. Bezug genommen.

Weiters erfolgten Ausführungen darüber, dass ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts nicht erfolgt sei (Punkt 4. 2.). Es lägen fremdüblich abgeschlossene, zivilrechtlich zulässige Verträge vor, die bei einer Steuerberatungsgesellschaft keinen ungewöhnlichen Weg darstellten. Nachfolgende Leistungen, resultierend aus dem Beratungsvertrag mit der HAR. wurden aufgezählt.

Es seien Beratungen hinsichtlich der Gründung von Kapitalgesellschaften nach dem Recht der Kapitalgesellschaften in der Schweiz, Liechtenstein, Luxemburg, USA durchgeführt worden; das Stiftungsrecht bei einzelnen Klienten in diversen Ländern und deren Doppelbesteuerungsabkommen mit Österreich besprochen worden; die Durchführung einer Bestandsaufnahme einer Organisationsstruktur bei einem Klienten zur Neugründung eines Teilbetriebes in der Schweiz abgehandelt worden; formelle Organigramme von der HAR. über den theoretischen Ablauf der Tätigkeiten einer Steuerberatungsgesellschaft übermittelt worden; bei Besprechungen mit den Herren RFI., MPS., DH. und ESt. der Firmenaufbau besprochen, die Funktion der Mitarbeiter genau definiert worden, vor allem im Hinblick auf die unterschiedliche Funktion in einer schweizerischen und einer österreichischen Steuerberatungsgesellschaft Kontakte zu Netzwerken (vgl. Nexia und Moore Stephens) herbeigeführt, was wiederum die

Auskunftsmöglichkeit gewisser Außensteuerfragen (z. B. in den USA) von österreichischen Klienten brachte; aufgrund der Erfahrung von Herrn Me. bei der OT., sollte ein überregionales Organisationsschema für mehrere Wirtschaftstreuhandkanzleien ausgearbeitet werden, welches sodann zur GTG. führte.

Es läge kein unangemessener Weg vor, da die rechtliche Gestaltung fremdüblich sei und der anderer großer Steuerberatungsgesellschaften entspräche, die nicht gegenüber der "GBT. – Gruppe bevorzugt behandelt werden dürften. Die Bw. verwies in weiterer Folge darauf, dass namentlich zitierte "große" Steuerberatungsgesellschaften Österreichs bis zu 1,5% des Jahresumsatzes an Mitgliedsbeiträgen für internationale Netzwerke entrichteten.

Ein Nachweis von Missbrauch sei durch die Abgabenbehörde nicht erfolgt. Es lägen keine offenkundig unerklärlichen Handlungen vor, da die Sinnhaftigkeit der Rechtsbeziehungen zu den ausländischen Partnern jeweils detailliert dargelegt und Aufklärungen gegeben worden seien. Neben weiteren Ausführungen zu "Ermessen" (Punkt 4. 3.) erfolgte eine zu "Scheingeschäfte" (Punkt 5.). Die Bw. führt hierin u. a. aus, dass solche keinesfalls vorlagen, da Leistung und Gegenleistung als äquivalent anzusehen seien. Die HAR. habe ihre Leistungen auch in anderen Verfahren detailliert nachgewiesen, wobei die Bemessung mit dem Stundensatz der Schweizer Treuhandkammer erfolgt sei. Unter "Rückschluss auf einen bestimmten steuerlichen Tatbestand" (Punkt 5. 3.) wurde u. a. dargelegt, die Abgabenbehörde habe klar nachzuweisen, dass das ausländische Unternehmen nahestehend sei und die Zahlungen zu steuer-sparenden Gewinnabschöpfungen verwendet worden seien.

Dezidiert wurde auf Folgendes hingewiesen:

- a) Der wirtschaftlich Berechtigte der HAR. sei klar und eindeutig namhaft gemacht worden, nämlich Herr MPS. bzw. Herr RF.. Dies sei durch deren eidesstattliche Erklärungen und persönliche Aussagen mitgeteilt worden. Weiters stellten sie klar, dass Herr ESt. in keinem Zusammenhang mit dieser Gesellschaft stehe, keinerlei Einfluss auf diese habe und auch keinerlei Dividendenbezüge u. ä. erhielt. Weiters habe Herr MPS. die HAR. im Rahmen des Wertschriftenverzeichnisses in seiner Einkommensteuererklärung angeführt.
- b) Vorgelegte Verträge seien durch weitere Vertragsexemplare ergänzt worden, die von beiden Vertragspartnern unterschrieben waren und deren ernsthafter Wille nicht nur aus dem Vertrag selbst, sondern auch durch Aussagen und Stellungnahmen bekanntgegeben worden sei.
- c) Es seien Aufzeichnungen über tatsächliche Leistungen vorgelegt und im Rahmen des umfangreichen Berufungsverfahrens dargelegt worden.

Im Übrigen wird auf weitere Ausführungen in dieser Eingabe zu diesem Punkt verwiesen, da sie bereits Vorgebrachtes wiederholen.

Unter Punkt 7. "Verträge und ertragsteuerliche Beurteilung" wird letztlich klargestellt, dass die Annahme der Abgabenbehörde durch nichts gerechtfertigt sei, Herr St. stehe "hinter der HAR."

Beweisantrag: Es wurde beantragt, Herrn A. als Zeuge darüber einzuvernehmen, dass der Beratungsvertrag mit der HAR. Publizität erlangte.

Dieser Beratungsvertrag sei ein Werkvertrag, eindeutigen und klaren Inhalts sowie fremdüblich.

Auf weitere Ausführungen der Bw. zu diesem Berufungspunkt wird ergänzend verwiesen (betrifft die Punkte 8., 10. und 11. dieser Eingabe).

UFS (Vorhalt vom 13. 1. 2004): Die Bw. wurde im Hinblick darauf, dass zwischenzeitig der VwGH über das als Beweismittel beantragte Beschwerdeverfahren der GBTR. abschlägig entschieden hatte (Zl. 98/15/0089,0090), befragt, ob der gegenständliche Berufungspunkt noch aufrechterhalten werde.

Bw. (Vorhaltsbeantwortung vom 28. 6. 2004, GZ 30000/2004/0333, Punkte 4.18 und 4.42):

Punkt 4.18: Es wurde mitgeteilt, dass der Berufungspunkt "Leistungen der HAR." aufrecht erhalten werde, da von Seiten des Höchstgerichtes die jeweilige Beurteilung in jedem individuellem Akt durchzuführen sei und ein ausschließlich pauschaler Verweis auf eine höchstgerichtliche Entscheidung nicht zielführend sei. Überdies läge eine krasse Fehlentscheidung vor.

Punkt 4.42: Dieser Berufungspunkt bleibe auch deshalb aufrecht, da in der Zwischenzeit die HAR. ihre Zusammenarbeit aufgekündigt habe und diesbezüglich ein Rechtsstreit anhängig sei.

UFS, Vorhalt vom 13. 1. 2005: Der Bw. wurde zur Kenntnis gebracht, dass anhand der vorliegenden und eingesehenen Unterlagen betreffend das Verfahren der GBTR. (Beweisantrag laut Eingabe vom 17. 5. 1996, GZ 1996/7192) davon auszugehen sei, dass von "Scheinaufwendungen", somit von fingierten Betriebsausgaben auszugehen sei, nicht jedoch ein Anwendungsfall des § 162 BAO vorläge.

Bw. (Vorhaltsbeantwortung vom 8. 4. 2005, GZ 20717/2004/10189, Punkt 3.3.):

Beweisantrag: Einvernahme des Verwaltungsrates MPS., der von der Bw. stellig gemacht werde, wobei dieser zum Beweisthema einzuvernehmen sei, welche Leistungen die HAR. effektiv, mit welchen Personen, für die Bw. erbracht habe.

Bw. (Anbringen vom 20. 5. 2005, GZ 20717/2005/4695)

In diesem Schreiben wird betont, dass die Anspruchsvoraussetzungen für eine Anerkennung der Zahlungen als Betriebsausgabe durch die Bekanntgabe der Zahlungsempfänger erfüllt seien.

6. Anpassung der Rückstellungen an das Berufungsergebnis

Hiezu erfolgten keine weiteren Ausführungen

7. Ein weiterer Streitpunkt liegt darin, ob rechtzeitig gegen die Umsatz – Körperschaft – und Gewerbesteuerbescheide für das Jahr 1993 berufen wurde

Bw. (Anbringen vom 11. 9. 1995, GZ 1995/5965 und 1995/5967): Es wurde in der Eingabe GZ 1995/5965 darauf hingewiesen, dass bis dato die mit Schreiben des Finanzamtes vom 12. 6. 1995, eingegangen am 16. 6. 1995 (betrifft die Begründung zu den Bescheiden betreffend Umsatz -, Körperschaft – und Gewerbesteuer für das Jahr 1993), angekündigten, in Kürze zu erwartenden diesbezüglichen Abgabenbescheide nicht eingelangt seien. Es wurde daher noch einmal der Antrag gestellt, die Veranlagung dieser Abgaben erklärungsgemäß durchzuführen. In der weiteren Eingabe gleichen Datums wurde neben dem Hinweis auf noch nicht veranlagte Bescheide für 1993 die bereits erwähnte Auflistung angefochtener Steuerbescheide durchgeführt, wobei unter Punkt 17 (Seite 2) auch der Umsatz - , Körperschaft – und Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 1993, wenngleich noch nicht zugestellt, angeführt wurde.

Telefax des FA. vom 26. 9. 1995: Auf die Eingabe vom 11. 9. 1995 GZ 1995/5965 wird hierin Bezug genommen. Von der Sachbearbeiterin wurde vermerkt, dass, wie telefonisch besprochen, die Übernahmsbestätigungen vom 14. und 16. 6. 1995 hinsichtlich Steuerbescheid und händischer Begründung übermittelt werden.

Telefax des FA vom 6. 2. 1997: Wiederholend wurde festgestellt, dass hinsichtlich "Steuerbescheide 1993" keine Berufung eingelangt sei.

Bw. (Anbringen vom 14. 2. 1997, GZ 1997/0182, Punkt 14, Seite 41f.): Es sei unrichtig, dass betreffend diese Steuerbescheide keine Berufung eingelangt sei. Am 14. 7. 1995 sei diese unter der GZ 1995/1573 eingebracht worden. Von der Bw. wurde weiters ausgeführt:

"Bereits am 6. 7. 1995 wurde unter der GZ 1995/5720 die Berufung betreffend die "Körperschaftsteuerbescheide 1990 bis 1993, Gewerbesteuer 1990 bis 1993 und Umsatzsteuer 1990 bis 1993 eingebracht und verwiesen. Das entsprechende Schreibenvom 6. 7. 1995 liegt dieser Berufungsbegründung bei. Bereits dies hätte die Berufungsbehörde als Berufung gegen die Steuerbescheide für 1993 ansehen müssen. Im Antrag auf Aussetzung der Einhebung vom 11. 9. 1995 ist die Kapitalertragsteuer 1993 enthalten, wobei hier wiederum auf Berufungen vom 26. 6. und 6. 7. 1995 verwiesen wurde. (Anm. Unter der GZ GZ 1995/1573 wurde allerdings eine Berufung gegen den Bescheid über die Feststellung des gemeinen Wertes der Anteile an der Bw. eingereicht). Im Schriftsatz vom 11. 9. 1995 (wohl GZ 1995/5965, vgl. auch GZ 1995/5967, Punkt 17 der Auflistung, S. 2) sei die Meinung zum Ausdruck gebracht worden, dass die Steuerbescheide noch nicht zugegangen seien, was aber auf einem Ermittlungsirrtum zwischen zwei Kanzleifilialen der Bw. beruhe. Dies deshalb, da die Berufung bereits am 14. 7. 1995 (nicht 1993) unter GZ 1995/1573 abgefertigt worden sei. Auch im Ergänzungsantrag vom 23. 10. 1995 (ohne GZ, SB ESt.) werde im Einleitungssatz darauf verwiesen,

dass es "die Berufungen gegen die Steuerbescheide aus der Betriebsprüfung der Jahre 1990 bis 1993" betrifft. Im Ergänzungsschreiben vom 14. 11. 1995 (GZ 1995/8279) seien wiederum Bescheide für 1993 gesondert angeführt worden.

Es wurde weiters auf das Telefax des Finanzamtes vom 26. 9. 1995 verwiesen. Dadurch sei die Richtigstellung der Eingabe vom 11. 9. 1995 (GZ 1995/5965) bewirkt worden, dass die Steuerbescheide für das Jahr 1993 nicht zugestellt worden seien. Nach Übermittlung des Zustellvermerkes (in Ablichtung) sei intensiv im Büro gesucht worden und werde festgehalten, dass die Zustellung tatsächlich ordnungsgemäß erfolgt und auch ordnungsgemäß und fristgerecht Berufung erhoben worden sei. Das Problem der glaublichen Nichtzustellung habe sich dadurch ergeben, dass die gegenständliche Berufung bereits bürointern abgefertigt worden sei.

UFS (Vorhalt vom 13. 1. 2004): Im Hinblick auf die Vielzahl von vorliegenden Eingaben wurden diese - chronologisch zusammengefasst – zwecks Abstimmung mit der Bw., welche Berufungen aufgrund einer Formalüberprüfung einer materiellen Erledigung zuzuführen sein werden, übermittelt. Hinsichtlich des ho. nicht vorliegenden Berufungsschreiben (datiert mit 14. 7. 1995, GZ 1995/1573) betreffend die "Steuerbescheide 1993" wurde darauf hingewiesen, dass dieses eine GZ ausweise, die von anderen Eingaben (26. 7. 1997, GZ: Nr. 5662 und vom 6. 7. 1995 GZ Nr. 5720) deutlich abweiche.

Bw (Vorhaltsbeantwortung vom 28. 6. 2004 GZ 3000/2004/0333): Bezüglich der differierenden GZ wurde darauf verwiesen, dass die Schriftsätze mit den Nummern 5662 und 5720 in einer anderen Kanzlei erstellt worden seien als das Berufungsschreiben mit der GZ 1573, was aus dem Postausgangsbuch beider Kanzleien belegt werden könne. Allerdings wurde mit ergänzendem Schriftsatz vom 4. 8. 2004, GZ 30000/2004/0458 mitgeteilt, dass die erwünschten Postausgangsbücher nicht mehr vorhanden seien.

Bw. (Anbringen vom 19. 11. 2004, GZ 30717/2004/788, Punkt 2.): Es sei unbestritten, dass das Finanzamt den Schriftsatz vom 14. 7. 1995, GZ 1995/1574 (Berufung gegen einen Bescheid über die Festsetzung von Säumniszuschlägen) erhalten habe. Diese Berufung sei direkt von der Kanzlei in BV. abgesendet worden. Am gleichen Tags sei die Berufung gegen die Steuerbescheide betreffend 1993 von der GTL. auf Briefpapier von Herrn ESt. von der Sekretärin Frau G. unter der GZ 1995/1573 abgefertigt worden. Es könne seitens der Bw. folgendes Geschehen angenommen werden: Frau G. habe, da es sich um einen Schriftsatz die Bw. in BV. betreffend gehandelt habe, zuständigkeitshalber bei Frau Hi. in BV. angerufen, das ihr vorliegende Diktat geschrieben und abgefertigt, wobei der Schriftsatz in BV. von Herrn St. nachmittags unterschrieben worden sei und der Schriftsatz in Li. vormittags, da er an diesem Tag von Li. nach BV. fuhr. Die zwei getrennten Diktatkassetten seien daher von zwei

verschiedenen Sekretärinnen geschrieben worden, wobei sich Frau G. die GZ aus BV. besorgt habe.

Bw. Anbringen vom 8. 4. 2005 (GZ 20717/2004/10189).

Beweisantrag: Das Arbeitsbuch von Frau G. möge als Beweis zugelassen werden, auch sei sie einzuvernehmen, wobei sie bestätigen werde, dass sie als zuständige Sekretärin die Abfertigung des Schreibens ordnungsgemäß durchgeführt habe.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1. Über die Nutzungsdauer für den Firmenwert an der erworbenen Steuerberatungskanzlei (1991 und 1992)

Strittig ist, ob der von der Bw. erworbene Firmenwert (Praxiswert) antragsgemäß über einen Zeitraum von fünf Jahren oder über einen solchen von fünfzehn Jahren abschreibbar ist. Zumindest im hier zu wertenden Zeitraum war, wie dies aus den vorliegenden Sachverhaltsgrundlagen zu entnehmen ist (etwa Kaufvertrag, Prospekt der GBT., Kooperations – sowie Beratungsvertragsentwürfe mit der HAR., Abrechnung der HAR. für 1992, Firmenbucheintragung als Geschäftsführer bis 14. 12. 1999), Herr M. nach außen hin klar erkennbar in leitender Position im Vorstand der Bw. mittätig. Er hatte sich ja auch verpflichtet (vgl. Punkt 22 lit d des Kaufvertrages), im Hinblick auf die Klientenübernahme sich mit allen ihm zur Verfügung stehenden Mitteln zu bemühen, die Vollmachten und Auftragsbestätigungen zu erreichen. Im zit. Prospekt wird genannt: "Ihre Ansprechpartner: Stb. O. M. und Prok. Mag. H. L.". Von der Bw. wird letztlich das Erfordernis bestätigt, Herrn M. als Mitgeschäftsführer in den Anfangsjahren der Betriebsübernahme zu beschäftigen. Dass Herr M. eine Zeit lang Hauptansprechperson gewesen sei, erscheine daher als durchaus plausibel. Aus den Werkvertragshonoraraufwendungen zugunsten von Herrn M. laut den G - und V – Rechnungen der Jahre 1990: 892.591,97, 1991: 771.469 und 1992: 737.559,83, die erheblich über die dem Mitgeschäftsführer Herrn H. effektiv (nicht in Sachwerten) entrichteten liegen, ist ebenfalls abzuleiten, dass Herr M. in bedeutsamem Umfang mittätig war. Dass der gegenständliche Firmenwert unabhängig von den persönlichen Leistungen des Rechtsvorgängers bestanden und der bisherige Kanzleihinhaber keinen Einfluss auf die Gestion der Bw. gehabt habe, ist daher als unzutreffend zu werten.

Laut ständiger Rechtsprechung des VwGH (vgl. etwa E. 99/15/0257) ist der erworbene Klientenstock solange nicht als abnutzbares Wirtschaftsgut anzusehen, als der bisherige Kanzleihinhaber diesen als Geschäftsführer weiterhin mitbetreut. Dass das Vertrauensverhältnis der bisherigen Klienten zu Herrn M. möglichst erhalten bleiben solle, wurde von der Bw. überdies nicht in Frage gestellt. In Widerspruch zum Berufungsvorbringen steht auch das Faktum, dass im von der Bw. eingereichten Kooperationsvertragsentwurf (vgl. Sachverhalt, Punkt 5) alleine

Herr M. als *einzelzeichnungsberechtigter* Geschäftsführer der Bw. Kooperationspartner der HAR. sei. Dass Herr M. in späteren Jahren seine Mittätigkeit reduziert habe und – übrigens erst 1999 - aus dem Unternehmen ausschied, kann nicht die rechtliche Wertung für den strittigen Zeitraum beeinflussen.

Für den alternativ gestellten Antrag auf Durchführung einer Teilwertabschreibung, verteilt auf fünf Jahre, was der beantragten AfA entspräche, fehlt jedweder Ansatz zur Berücksichtigung, da auch dann, wenn sich der derivativ erworbene Firmenwert wesentlich verringert hätte (wofür sich allerdings im strittigen Zeitraum kein Ansatzpunkt erkennen lässt), der originär erarbeitete, jedoch nicht aktivierbare, hinzutritt (vgl. VwGH, E. 91/14/0047). Diese Einheitstheorie wird ho. und allgemein vertreten (vgl. Doralt, EStG⁶, § 8, Tz. 51 mwN.). Hievon abgesehen wurde von der Bw. nicht dargetan, worauf sonst sich die begehrte Teilwertabschreibung stützen hätte können. Dass der Firmenname der Bw. umbenannt wurde, erfolgte übrigens erst nach Ablauf dieses Berufungszeitraumes und wäre wohl nicht von besonderer Relevanz.

Die vom Finanzamt zur Anwendung gebrachte Verwaltungsübung, den aufgrund der o. a. Begründung nicht abschreibbaren Praxiswert der erworbenen Kanzlei dennoch analog zu § 8 Abs. 3 EStG 1988 einer Abschreibung über einen Zeitraum von 15 Jahren zu unterziehen, wird, um eine nicht nachvollziehbare Ungleichbehandlung zu Firmenwertabschreibungen nach dieser zitierten Gesetzesstelle zu vermeiden, unverändert belassen

Dem von der Bw. gestellten Antrag, Herrn L. einzuvernehmen, ob Herr M. als Ansprechperson der Kanzlei fungierte oder nicht, kommt aufgrund der aufgezeigten Fakten keine Bedeutung für diesen Berufungspunkt zu. Wegen Unerheblichkeit war gemäß § 183 Abs. 3 BAO diesem Antrag daher nicht nachzukommen. Auch läge hierin ein unmaßgeblicher Antrag auf Durchführung eines Erkundungsbeweises vor (Näheres hiezu s. u., Punkt 5).

Diesem Berufsbegehren war somit nicht Folge zu leisten.

2. Ob für den Erwerb der Steuerberatungskanzlei ein IFB zu berücksichtigen ist (1990 und 1991)

Von der ursprünglichen strittigen Rechtsansicht, es sei weder der Erwerb eines Betriebes oder Teilbetriebes vorgelegen, weswegen ein Investitionsfreibetrag zustehe, ist die Bw. zu Recht zurückgetreten, was bedeutet, dass auf die in der Sachverhaltsdarstellung unter Punkt 2. erfolgten Ausführungen zugunsten des ursprünglichen Anliegens nicht mehr eingegangen wird. Denn, vgl. VwGH (etwa E. 2000/15/0214 oder 98/13/0189 und zitierte Vorerkenntnisse), stellt der erworbene Firmenwert im Regelfalle das Substrat des Betriebes eines freiberuflich Tätigen dar. Die wesentlichen Grundlagen dieses Betriebes lagen auch hier zweifelsfrei im erworbenen Kundenstock, was offensichtlich ja auch der wesentliche Grund dafür war, dass der Betriebsveräußerer weiterbeschäftigt wurde. Die Ausschlussbestimmung des § 10 Abs. 5 EStG

1988 hinsichtlich Betriebserwerbes wurde vom Finanzamt zu Recht in Anwendung gebracht. Es entfällt daher der für die Jahre 1990 und 1991 geltend gemachte Investitionsfreibetrag.

3. Ob die Wertberichtigung zu Kundenforderungen für 1992 zu Recht gekürzt wurde

Die Rechtfertigung für die Nichtanerkennung des strittigen Wertberichtigungsbetrages, dass etwa in Höhe von 200.000 Zahlungseingänge nach dem 30.6.1993 bis zur Bilanzerstellung im Jänner 1994 zu verzeichnen waren, ist nicht nachvollziehbar. Denn die Feststellung der Bw., die Bilanz für 1992 sei bereits im Mai 1993 erstellt und durch Umlaufbeschluss mit 30. 6. 1993 genehmigt worden, vermochte nicht widerlegt zu werden. Somit endete der Bilanzerstellungszeitraum glaublich mit dieser Genehmigung des Jahresabschlusses, nicht jedoch mit dem Tag der Einreichung der Steuererklärung beim Finanzamt, die am 9. 2. 1994 erfolgte. Nach dem Grundsatz "der besseren Einsicht" sind nur Erkenntnisse, die über Verhältnisse am Bilanzstichtag gewonnen worden sind, bis zur Genehmigung des Jahresabschlusses berücksichtigbar. Da ansonst keine Bedenken gegen die erfolgte Ermittlung der Wertberichtigung, wie sie von der Bw. dargestellt wurde, bestehen, wird dem Berufungsbegehren auf deren volle Berücksichtigung entsprochen. Es erübrigt sich daher auf den Eventualantrag zur Anpassung der Steuerbescheide für 1993 einzugehen.

4. Ob die beantragten Aufwendungen an Geschäftsführerwohnung und Kfz abzugsfähig sind

Der UFS ist der Auffassung, dass durch die Zurverfügungstellung einer Wohnung und eines Kfz zugunsten des Geschäftsführers Herrn DH., die ihm als Sachwertvergütung zugute kamen, die Äquivalenz zu den Stundensätzen der anderen Geschäftsführer nicht derart gestört wurde, dass hierin (auch nicht zum Teil) eine aus gesellschaftsrechtlichen Gründen gewährte Vorteilszuwendung zu erblicken sei, mit der Folge einer Wertung als verdeckte Ausschüttung gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988. Es entfällt somit die unter Tz. 18 Bp – Bericht dargestellte Gewinnzurechnung.

Auf die Ausführungen in der Berufungsentscheidung vom 15. 12. 2005, RV/100 – W/02 wird ergänzend verwiesen, wenngleich sich die materiellen Ausführungen nicht auf das Jahr 1992 bezogen haben.

Nach Ansicht des UFS war DH. intensiv und in qualifizierter Form für die Bw. tätig. Auch eine gesellschaftsfremde, ebenso qualifizierte Person hätte wohl derartige Zuwendungen erhalten. Der für die erworbenen Einrichtungsgegenstände an dieser Wohnung beantragte Investitionsfreibetrag wird antragsgemäß berücksichtigt, da sich der Betriebsstättenbegriff des § 10 Abs. 2 EStG 1988 auf die funktionelle Zugehörigkeit zu einer inländischen Betriebsstätte bezieht, was diesfalls zutrifft (vgl. Doralt, EStG⁴, § 10 Tz. 32).

Der von der Bw. gestellte Beweisantrag auf Einvernahme von Herrn L., Herrn M. und Herrn St. (der auf Einvernahme von Herrn H. ist ja gegenstandslos geworden) als Zeugen wird

abgelehnt, da die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt wurden (§ 183 Abs. 3 BAO).

5. Über die zugunsten der HAR. geltend gemachten Aufwendungen:

Wie bereits in der Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck gebracht wurde, erfolgten zwischenzeitig Berufungserledigungen, die sich u. a. mit der Frage beschäftigt haben, ob Aufwendungen zugunsten der HAR. Betriebsausgabencharakter zukomme oder nicht. Bei sämtlichen dieser Berufungsfälle fungierte Herr ESt. als Geschäftsführer und Vertreter der jeweils berufungswerbenden Gesellschaften. Es betrifft nachstehende Berufungsentscheidungen, die ho. eingesehen wurden:

a) GBTR. (Berufungsentscheidung vom 28. 4. 1998, nebst Beschwerdeverfahren, das mit Erkenntnis des VwGH vom 22. 11. 2001, 98/15/0089,0090 endete; Streitjahre 1991 und 1993)

b) Schladming SteuerberatungsGmbHnfg.OEG als Rechtsnachfolger der GfB Schladming SteuerberatungsGmbH (Berufungsentscheidung vom 28. 4. 1998; Streitjahre 1992 und 1993) und

c) ETRFK. (Berufungsentscheidung vom 13. 12. 2005; Streitjahre 1991 bis 1993)

Hinsichtlich der Berufungsverfahren ad a) und c) wurde auch vom Vertreter der Bw. beantragt, die dort vorliegende Sach – und Rechtslage in diesem Verfahren zu würdigen. Das Beschwerdeergebnis wurde zwar als "krasse Fehlentscheidung" des VwGH abgetan (Vorhaltsbeantwortung vom 28. 6. 2004), ändert jedoch nichts daran, dass seitens des UFS als Abgabenbehörde die im § 114 Abs. 1 BAO normierte Verpflichtung zur korrekten steuerlichen Erfassung und gleichmäßigen Behandlung der Bw. als Abgabepflichtige zu beachten ist.

Strittig ist, gleichwie in den obgenannten Berufungsverfahren, ob die HAR. als Domizilgesellschaft zu werten sei, was zur Folge hat, dass die zu ihren Gunsten verbuchten Aufwendungen nicht als Betriebsaufwand zu berücksichtigen sind (Modifikation dieses Berufungspunktes, da ein Anwendungsfall des § 162 BAO vorerst das grundsätzliche Vorliegen eines Betriebsaufwandes voraussetzt; auf den ho. Vorhalt vom 13. Jänner 2005 wird hingewiesen).

E. 98/15/0089, 0090 in der Causa GBTR.: Die dort geltend gemachten Honorare nebst Vergütungen für das Erstellen sogenannter Organisationshandbücher (vgl. Punkt 1. 3. des Kooperationsvertragsentwurfes zugunsten der HAR.) wurden nicht als Betriebsaufwand anerkannt, sondern als verdeckte Ausschüttung zugunsten von Herrn St. gewertet. Dies betrifft auch das im Anbringen vom 23. Oktober 1995, Sb. ESt., erwähnte Organisationshandbuch, das zugunsten der D. von der HAR. erstellt worden sein soll (Berufungsentscheidung der ETRFK.). Es wurde jeweils festgestellt, dass konkret erbrachte Leistungen nicht nachgewiesen wurden, die den als Betriebsausgabe geltend gemachten Beratungsaufwand

rechtfertigen könnten. Denn es reicht zur Anerkennung derartiger Aufwendungen, die auf Leistungsbeziehungen mit Domizilgesellschaften beruhen, nur hin, wenn jede einzelne Leistung in unbedenklicher Form nachvollziehbar dargestellt wird.

In diesem Berufungsverfahren wird nun von der Bw., abgesehen von einer Fülle unerheblicher Beweisanträge (Näheres hierzu separat unter Punkt 5. 1), nicht im Einzelnen nachvollziehbar dargetan, aufgrund welcher Leistungen die als Betriebsausgabe beantragten Vergütungen entrichtet wurden. Obzwar die Bw. betont, wegen des Auslandssachverhaltes ihrer Verpflichtung zur erhöhten Mitwirkung im Abgabungsverfahren nachgekommen zu sein, wurde effektiv nicht ein für die Abzugsberechtigung erforderlicher konkreter Leistungsnachweis erbracht. Dass die HAR. als Domizilgesellschaft zu betrachten ist, zumindest im Kanton ihrer Registrierung im Handelsregister keinen eigenen Geschäftsbetrieb unterhält, wurde bereits in den zitierten anderen Verfahren klar festgestellt und vor allem in der Berufungsentscheidung betreffend GBTR. sehr ausführlich dargestellt.

Die HAR. trägt seit ihrer Gründung einen Domizilvermerk, der allerdings zwischenzeitig (Registerstand vom 26. 1. 2006) wegen Wegfallens des letzten Domizilhalters zur amtswegigen Auflösung der Gesellschaft gemäß Art. 88a der Schweizer Handelsregisterverordnung führte. Art. 43 Abs. 1 dieser Verordnung besagt:

Wenn eine juristische Person am Orte des statutarischen Sitzes kein Geschäftsbüro hat, so muss die Eintragung aufgenommen werden, bei wem sich an diesem Orte das Domizil befindet.

Aus der im Arbeitsbogen des Betriebsprüfers befindlichen Erfolgrechnung der HAR. für das Wirtschaftsjahr 1. 6. 1992 bis 31. 5. 1993 geht hervor, dass Domizilgebühren von SFr 711,40 verbucht sind. Bekanntermaßen bedeutet dies, dass diese Gesellschaft ausländisch oder zumindestens außerkantonal beherrscht ist und in ihrem Kanton keine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet. Von der HAR. wurde in einem Schreiben an das Finanzamt vom 24. 9. 1996 im Berufungsverfahren der ETRFK. bestätigt, dass sie im Kanton weder über Personal noch ein eigenes Büro verfügt habe. Somit erscheint es nicht essentiell zu sein, ob nun diese Gesellschaft über einen eigenen Telefon – und Telefaxanschluss verfügte oder nicht. Denn es ist lediglich festzustellen, ob diese Gesellschaft der Bw. gegenüber (nicht jedoch allfälligen anderen physischen oder juristischen Personen gegenüber) tatsächlich und nachvollziehbar Leistungen (somit keine "Scheinleistungen") erbrachte und diese in äquivalenter Form honoriert wurden. Es sollten somit die wirtschaftlichen Auswirkungen auf die Bw. anhand des in der Eingabe GZ 1995/5967, Punkt 5. aufgestellten Leistungskataloges der HAR. dargestellt werden, was jedoch nur aufgrund abstrakter Leistungsbilder erfolgte. Auch wenn die Bw. festhält, die Angabe einer c/o – Adresse müsse nicht zu einer *reinen* Domizilierung führen, spricht dies allenfalls für eine beschränkte inländische (Schweizer), jedoch dennoch außer-

kantonale Tätigkeit. Überdies wurde bezeichnenderweise die Eigentümerin der HAR., die StIn.. als eine Briefkastenfirma ("offshore company") in P. definiert, wie dies aus einer auch der Bw. mit Vorhaltschreiben des Finanzamtes vom 14. 4. 1996 übermittelten Wirtschaftsauskunft hervorgeht. Briefkastenfirmen sind registrierte gesellschaftliche Gebilde, die überhaupt keine wirtschaftlichen Aktivitäten entfalten, sondern nur für Fakturierungen, Informationsbeschaffungen an die tatsächlichen Eigentümer o. ä. Zwecke errichtet werden. Dass nach der mitgeteilten Meinung Herrn MPS.'s, die StIn... keine Briefkastenfirma sei, erscheint unter Bedachtnahme auf die vorliegenden Fakten als unzutreffend. Auf die im Sachverhalt (GZ 1995/5967, Punkt 5.) ersichtliche Darstellung der Beziehungen der HAR. zur StIn..., dass die Berater im Auftrag der HAR. tätig sind, jedoch an die StIn... fakturieren und sie auch 50% des Umsatzes ausgeschüttet erhalte, wird verwiesen. Eigene betriebliche Aktivitäten der HAR. werden jedoch nicht dargestellt. Die in der Eingabe (GZ 1988/5634) erfolgte Detaillierung von der Bw. gegenüber erbrachten Leistungen der HAR. sind derart allgemein gehalten, dass sie keinen Rückschluss auf tatsächliche Leistungen, die in äquivalenter Form entgolten wurden, erlauben.

Wie aus den ho. Unterlagen hervorgeht, war Herr MPS. erst nach dem strittigen Zeitraum, seit 23. April 1993, Verwaltungsrat mit Einzelunterschrift, während vor ihm Herr WG. als Verwaltungsrat mit Einzelunterschrift fungierte und Herr RFI. vom 25.6.1982 bis 17. 12. 1993 Geschäftsführer mit Einzelunterschrift war. Zusätzlich waren die Genannten bei einer Vielzahl anderweitiger Schweizer Gesellschaften als Verwaltungsräte tätig, wie dies ebenfalls der Bw. mit Finanzamtschreiben vom 14. 4. 1996 bereits zur Kenntnis gebracht wurde. Deren Tätigkeiten können allerdings nicht mit der des Geschäftsführers der Bw. verglichen werden, da dieser nur innerhalb eines von ihm geschaffenen und zurechenbaren Netzwerkes von Gesellschaften Aktivitäten setzt, während die Obgenannten berufsmässig für jedweden potentiellen Interessenten als Treuhänder fungieren, was offensichtlich auch diesfalls erfolgte. Es wird allerdings dezidiert festgestellt, dass es für die gegenständliche rechtliche Beurteilung irrelevant ist, ob Herr St. tatsächlich (vollinhaltlich) hinter der HAR. steht, sondern dass er aufgrund offensichtlich ho. nicht offengelegter Vereinbarungen Handlungen setzte, die für eine "Insiderposition" spricht. Es wird auf im Berufungsverfahren der GBTR. aufgezeigte Fakten verwiesen:

Herr St. fungierte als Sachbearbeiter auf einer Rechnung der HAR. betreffend die GR.. Als Erklärung wurde hiefür seitens der HAR. am 24. 9. 1996 bekanntgegeben, dass im Zuge der Aufarbeitung der von Herrn RFI. anlässlich seines Ausscheidens aus der Gesellschaft hinterlassenen chaotischen Aktenlage Herr MPS. Herrn ESt. ersucht habe, verspätete und dringende oder bereits mehrmals von Leistungsempfängern angemahnte Rechnungen auf

Anweisung zu schreiben und ohne Zeitverzug an die Berechtigten weiterzuleiten. Diese Erklärung wurde wohl zu Recht als unschlüssig festgestellt.

Weiters wurde auf ein im Rahmen einer anderen Betriebsprüfung aufgefundenes Dokument verwiesen, aus dem hervorgeht, dass Herr St. Anteile an der GA. am 29. 4. 1994 an die StIn...verkaufte, was als Beweis für eine nahe Verbindung zu Herrn RFI. und zu Herrn MPS. erachtet wurde, da diese Anteile wertlos gewesen seien, somit Außenstehende sie nicht erworben hätten.

Es ist somit festzustellen, dass seitens des Finanzamtes zu Recht der Beratungsaufwand nicht als Betriebsausgabe anerkannt wurde, wenngleich diese Nichtanerkennung nicht auf § 162 BAO fußt, sondern auf § 4 Abs. 4 EStG 1988 (Fehlen eines betrieblich veranlassten Aufwandes) und gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 eine als verdeckte Ausschüttung zu wertende Einkommensverwendung erfolgte.

Zusammenfassende Darstellung zu diversen Beweisanträgen

Von der Bw. werden, gleichwie in den obgenannten Berufungsverfahren, diverse Anträge auf Zeugeneinvernahme u. a. Beweisanträge gestellt, ohne jedoch *konkrete* Leistungen der HAR. zu behaupten, die dadurch erwiesen werden sollten. Zur Aufnahme von bloßen Erkundungsbeweisen ist jedoch die Abgabenbehörde nicht verpflichtet (vgl. hiezu Ritz, BAO³, § 183, Tz. 5 mit entsprechenden Judikaturhinweisen, u. a. auch dem E. 98/15/0089). Es wird daher die Durchführung dieser Beweisanträge, die allerdings nach ho. Ansicht ohnehin auch unerheblich sein, abgelehnt.

GZ 1995/5967, Punkt 5:

- a) Befragung des Herrn UH. zu den geschäftlichen Tätigkeiten der HAR.
- b) Untermauerung ihrer geschäftlichen Tätigkeit durch eine Beraterliste
- c) Den zweiseitig gefertigten Vertrag sachlich zu würdigen
- d) Einvernahme des Verwaltungsratspräsidenten der HAR., Herrn MPS. über die echten wirtschaftlich begünstigten Personen bzw. Aktionäre der HAR. (mit Eingaben vom 23. 10. 1995 wiederholt) und, Eingabe vom 8. 4. 2005, GZ 20717/2004/10189, welche Leistungen die HAR. effektiv und mit welchen Personen für die Bw. erbracht habe.
- e) Besichtigung der Büroräumlichkeiten der HAR., Einvernahme der Sekretärin, bei der vorgegebenen Telefonnummer in der Schweiz anzurufen

Zu lit a und b: Diese stellen "klassische" Erkundungsbeweisfälle dar.

Zu lit c: Weshalb wurde der zweiseitig gefertigte Vertrag nicht vorgelegt?

Zu lit d: Eine Würdigung der Beraterliste oder des Vertragsinhaltes bedeutet dennoch nicht, dass tatsächlich Leistungen erbracht wurden.

Zu lit e: Welchen Zweck hätte eine Einvernahme Herrn MPS.'s, zumal er am 17. 4. 1996 als Zeuge beim Finanzamt Li. befragt wurde, wobei in dessen Zeugenaussage, von der Bw. mit

Eingabe GZ 1996/7192 erwünscht, Einsicht genommen wurde. Hiezu wird überdies festgestellt, dass Herr MPS. in den strittigen Jahren noch nicht Verwaltungsratspräsident der HAR. war, weshalb er anlässlich jener Zeugenaussage über Vorgänge, die die Jahre vor 1993 betrafen, keine Auskunft erteilte.

Zu lit e wird bemerkt, dass aus völkerrechtlichen Gründen behördliche Ermittlungen im Ausland, diesfalls in der Schweiz, mangels eines entsprechenden Abkommens unmöglich sind.

GZ 1998/5634, Punkt 7:

Einvernahme von Herrn A., dass der Beratungsvertrag mit der HAR. Publizität erlangt habe. Ob dieser Vertrag Publizität erlangt habe oder nicht, ist für dieses Verfahren vollkommen bedeutungslos.

Die Bw. stellte zwar diverse Beweisanträge, war selbst jedoch nicht bereit oder fähig, durch schlüssiges Vorbringen die – aufgrund des Vorliegens von Auslandssachverhalten in Verbindung mit "briefkastenverdächtigen" Firmen - die wohl berechnete Skepsis der Abgabenbehörden an der Abzugsfähigkeit des geltend gemachten Aufwandes zu beseitigen. Bei der Bw. als Wirtschaftstreuhandgesellschaft wäre zu erwarten gewesen, dass durch entsprechende Beweisvorsorge klare Sachverhaltsgrundlagen präsentiert werden. Stattdessen wurden allenfalls (vgl. GZ 1995/8279 und GZ 1998/5634) vage, nicht konkretisierbare Leistungsbehauptungen der HAR. aufgestellt.

Diesem Berufungsbegehren (Berufungspunkt 5.) war somit nicht Folge zu leisten.

6. Anpassung der Rückstellungen an das Berufungsergebnis:

Dies erfolgt von amtswegen hinsichtlich Gewerbesteuer für das Jahr 1992. Auf die rechnerische Ermittlung (Punkt 9.1.1.) wird verwiesen.

7. Wurde rechtzeitig gegen die Umsatz -, Körperschaft – und Gewerbesteuerbescheide für das Jahr 1993 berufen?

Aus den dargestellten Sachverhaltsgrundlagen geht hervor, dass es der Bw. (Geschäftsführer bzw. steuerlichen Vertretung) erst nach Verstreichen der Rechtsmittelfrist bewusst wurde, dass gegen diese Bescheide kein Rechtsmittel erhoben, jedenfalls nicht beim Finanzamt eingereicht wurde. Denn wie ist ansonst die im Schreiben vom 11. 9. 1995, GZ 1995/5965, übrigens nach bereits eingetretener Rechtskraft, erfolgte Antragsstellung auf Durchführung einer erklärungsgemäßen Veranlagung zu erklären?

Mit Eingabe vom 11. 9. 1995 wurde nun erstmals gegen die – nach bekundeter Ansicht der Bw. – noch nicht zugestellten Bescheide – berufen.

Die Berufungsfrist beträgt gemäß § 245 Abs. 1 BAO einen Monat nach Zustellung des Bescheides, die am 14. 6. 1995 erfolgte.

Wie hieraus ersichtlich ist, wurde die Berufungsfrist von einem Monat bei Weitem überschritten.

Die Feststellung der Bw., es sei bereits am 14. 7. 1995 eine Berufung beim Finanzamt eingereicht worden, ist durch ihr eigenes demonstriertes Verhalten widerlegt. Nicht nur, dass ihr, wie oben festgestellt wurde, nicht bewusst war, bereits die entsprechenden Bescheide zugestellt erhalten zu haben, erklärt sie, dass zwischen zwei Kanzleifilialen ein Ermittlungsirrtum erfolgt sei, wodurch sich eben die Fristversäumnis erklären lässt.

Möglicherweise wurde ein Berufungsschreiben innerhalb der Berufungsfrist ausgefertigt, was letztlich durch Übermittlung einer Ablichtung an den UFS bescheinigt wurde. Dass dieses Berufungsschreiben allerdings an das zuständige Finanzamt übermittelt wurde, konnte die Bw. lediglich behaupten, nicht jedoch bescheinigen, geschweige denn beweisen. Sie verfügt ja auch nicht mehr über die damaligen Postausgangsbücher.

Die Berufung gegen diese Bescheide war sohin gemäß § 273 Abs. 1 li. a BAO als verspätet zurückzuweisen.

8. Formelles/Sonstiges

Zu den weiteren Berufungszurückweisungen

Es wurde u. a. gegen Bescheide berufen, die bereits Jahre vor der gegenständlichen Außenprüfung erlassen wurden: Dies betrifft die Bescheide hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1990 sowie Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens auf den 1. Jänner 1990. Weiters wurde gegen die aufgrund der gegenständlichen Außenprüfung erlassenen Bescheide hinsichtlich Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens auf den 1. Jänner 1992

und 1. Jänner 1993 sowie Vermögensteuer ab dem 1. Jänner 1992 und 1. Jänner 1993 erst durch Eingabe vom 11. 9. 1995 (GZ 1995/5967) berufen, wobei jedoch die Zustellung dieser Bescheide bereits am 28. 6. 1995 erfolgte.

Da in all diesen Fällen die Berufungsfrist von einem Monat (§ 245 BAO) überschritten wurde, war spruchgemäß zu entscheiden.

Da ein Bescheid hinsichtlich Vermögensteuer ab dem 1. Jänner 1991 überhaupt nicht erlassen wurde, erfolgte eine Zurückweisung der Berufung als unzulässig.

Sonstiges: Mit Eingabe GZ 1998/5634 wurde ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gestellt. Dieser erfolgte jedoch verspätet, da er nicht bereits in der Berufung formuliert worden war (§ 284 Abs. 1 BAO). Es wurde daher diesem Antrag nicht Folge geleistet (vgl. hiezu: E 98/15/0188). Im Hinblick auf den umfangreichen Schriftverkehr, Besprechungen des Geschäftsführers der Bw. mit dem Referenten des UFS sowie der weiteren "parallelen" Berufungsfälle zu Punkt 5., wurde der berufsrelevante Sachverhalt hinreichend abgeklärt, sodass eine mündliche Berufungsverhandlung (den Antrag als Anregung zur Durchführung betrachtet) von amtswegen nicht erforderlich erschien.

Da das Honorar zugunsten des wesentlich beteiligten Gesellschafter – Geschäftsführers Herrn H. im beantragten Ausmaße als Betriebsausgabe anerkannt wurde und es antragsgemäß als Äquivalent für erbrachte Leistungen zugunsten der Bw. erachtet wurde, erhöht sich der Zurechnungsbetrag gemäß § 7 Z. 6 GewStG um 458.792,00.

9. Berechnungen (1992)

9. 1. Neuermittlung des Gewinnes

Bisheriger Gewinn	771.586,00
Wegfall Kürzung WB. zu KF.	-200.000,00
Wegfall Zurechnung IFB für GF.	-65.281,00
Wegfall KESt (saldiert)	-38,00
Wegfall der verdeckten Ausschüttung:	-458.792,00
Verminderung der GewStRSt.: (9.1.1.)	+31.563,00
Nunmehriger steuerlicher Gewinn:	<u>79.038,00</u>

9. 1. 1. Neuermittlung der Gewerbesteuerrückstellung (entspricht der Gewerbesteuernachforderung im verminderten Umfang)

Bisherige Rückstellung:	180.090,00
Neue Rückstellung:	148.527,00
Differenz:	<u>31.563,00</u>

9. 1. 2. Ermittlung des Einkommens und der Körperschaftsteuer:

steuerlicher Gewinn:	79.038,00
----------------------	-----------

Sonderausgaben (unv.):	-7.580,00
Ergibt:	<u>71.458,00</u>
Zu versteuerndes Einkommen:	71.500,00
Hievon 30% KÖSt:	<u>21.450,00</u>
In Euro ausgewiesen:	<u>1.558,83</u>

9.1. 3. Bemessung der Gewerbesteuer

Gewinn aus Gewerbebetrieb:	79.038,00
Zurechnung nach § 7 Z. 1 GewStG:	346.612,00
Zurechnung nach § 7 Z. 6 GewStG:	674.626,00
Gewerbeertrag:	1.100.276,00
Gewerbeertrag abgerundet:	1.100.200,00
Steuermessbetrag:	49.509
X Hebesatz von 300% ergibt	
Gewerbesteuer von	<u>148.527,00</u>
In Euro ausgewiesen:	<u>10.793,88</u>

Wien, am 16. Februar 2006