



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes W. 1/23 betreffend Umsatzsteuer 1993 und Einkommensteuer 1993 bis 1998 entschieden:

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 1994 wird teilweise stattgegeben.

Die übrigen Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide hinsichtlich Umsatzsteuer 1993 und Einkommensteuer 1995 bis 1998 bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1993 und 1994 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betreffen Einkommensteuer 1993 und 1994 sind den Berechnungen am Ende dieses Bescheides zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war als Rechtsanwalt tätig und bezieht nunmehr eine Pension von der Rechtsanwaltskammer Niederösterreich.

Die im Rahmen der 1994 beendeten G&P, für deren Gesellschafter – den Bw. und J. – im Zuge eines Berufungsverfahrens einheitlich und gesondert für den Bw. festgestellten anteiligen Einkünfte aus selbständiger Arbeit betragen:

	ATS
1991:	-125.853,20
1992:	1.682-350,00
1993:	-192.495,89
1994:	1.357.823,60

Für die Jahre 1990 bis 1993 fand beim Bw. eine Betriebsprüfung statt. Dabei wurden folgende Feststellungen getroffen:

Stand des Verfahrens

Die Jahre *1990, 1991* sind rechtskräftig veranlagt.

1992: Infolge der Nichtabgabe der Steuererklärungen wurden die Besteuerungsgrundlagen dieses Jahres von der Vlg. mit Bescheiderlassung vom 23.9.1994 im Sinne des § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt. In der Folge legte der AbgPfl. am 11.7.1995 eine Bilanz sowie eine E/A-Rechnung (erklärter Verlust S 1,571.800,00) vor.

1993: Für das Jahr 1993 liegen Steuererklärungen auf (ausgewiesener Verlust S 3,723.000).

In **keinem** der drei Jahre wurden **ausländische Einkünfte** – z.B. aus Tschechien – **erklärt**.

Veräußerung des anteiligen Firmenwertes

Lt. dem am 29.3.1994 in Schriftform errichteten Gesellschaftsvertrag schlossen sich G. und Dr.G mit Stichtag 1.1.1994, nach Art 4 UmGrStG, zu einer offenen Erwerbsgesellschaft zusammen. Gem. Pkt. 6 des Vertrages brachte der Gesellschafter G.

- a) seine in Adr., von *1992-993* geführte *Rechtsanwaltskanzlei* mit den in der E-Bilanz ausgewiesenen Aktiven und Passiven, sowie
- b) die im Eigentum des G. befindlichen *Niederlassungen in Prag, Preßburg und Budapest* als Sacheinlagevermögen ein.

Als Bareinlage wurden Seiten des G. S 70.000,00 und von Dr.G S 30.000,00 erbracht. Über die Aufteilung der Betriebsergebnisse sowie über die Entnahmerechte wurden gesonderte Vereinbarungen geschlossen.

Bei Prüfung des Einbringungsvorganges stellte die BP fest, dass

- 1.) der AbgPfl. einzelne Positionen von den in der Bilanz der Einzelfirma zum 31.12.1993 ausgewiesenen Vermögenswerte zurückbehielt,
- 2.) in der Einbringungsbilanz zum 1.1.1994 - entgegen der ursprünglichen Intention - weder Sachanlagen noch Vermögen ausländischer Betriebsstätten (Prag, Budapest und Preßburg) wertmäßig Aufnahme fanden.

3.) von den in der Einzelfirma erfassten Bankverbindlichkeiten in Höhe von S 3,459.994 genau S 3,000.000,00 in der E-Bilanz der OEG aufscheinen, der Rest von S 459.994,06 wurde abgeschichtet;

4.) der Gesellschafter Dr.G , der lt. Gesellschaftsvertrag nur S 30.000,00 in die OEG einzubringen hatte, in seiner Einbringungs(Sonder)bilanz zum 1.1.1994 einen **Firmenwert in Höhe von S 1,500.000,00 auswies.**

Diese Vorgänge - insbesondere der Verkauf des anteiligen Klientenstockes vom Einzelunternehmen an Dr.G - wurden weder in den Vertragsvereinbarungen anlässlich des Zusammenschlusses nach außen hin ausreichend dokumentiert, noch scheint der Veräußerungsvorgang in der Steuererklärung 1993 des G. auf. Über den Verkauf des Klientenstockes konnte der BP keine Rechnung vorgelegt werden. Die BP gelangte daher aufgrund freier Beweiswürdigung zur Ansicht, dass Dr.G um S 1,500.000,00 einen Anteil des in der Einzelfirma aufgebauten Klientenstockes entgeltlich erwarb und zum Stichtag 1.1.1994 in die gemeinsame OEG als Firmenwert einbrachte. Die BP hat daher diesen Betrag zum Nettowert als Veräußerungsgewinn dem AbgPfl. zugerechnet. Steuerliche Auswirkungen:

1993

S

Umsatz- und Gewinnerhöhung 1.250.000,00

Verrechnungskonten ausländischer Betriebsstätten

In diesem Zusammenhang stellte die BP fest, dass von den im Jahr 1993 in der Einzelfirma eingegangenen und verbuchten Erlösen, am Ende der Rechnungsperiode, beträchtliche Beträge auf Verrechnungskonten "ausländischer Betriebsstätten" (Kto. 307-0) umgebucht wurden. Neben den für die "Betriebsstätten" eingerichteten Konten wurde vor allem vom Kto. "401-0) Erlöse Honorar Ausland" ein Betrag von rd. S 4.079.000,00 – *ertragsmindernd* – umgebucht.

1993

	verbuchte Betr. S	umgebucht S	Erlöse Inland S
Kto. 400-1) Erlöse Honorare Preßburg	372.000,00	372.000,00	0,00
Kto. 400-2) Erlöse Honorare Prag	310.500,00	310.000,00	500,00
Kto. 401-0) Erlöse Honorare Budapest	131.250,00	131.250,00	0,00
Kto. 401-0) Erlöse Honorare Ausland	4.989.092,78	4.078.985,61	910.107,17
Zwischensumme:	5.806.792,78	4.892.235,61	910.607,17
zugeordneter Aufwand		-400.707,66	

Betriebsergebnis Ausland:

4.491.527,95

Betriebsergebnis Inland

-3.618.500,00

Der AbgPfl. gab gegenüber der BP an, neben den in W. ansässigen Rechtsanwaltskanzleien (EF und G & J GnbR) bereits seit dem Jahr 1990 4 Betriebsstätten in Prag, Bratislava, Slowenien und Budapest zu betreiben und die abgeschichteten Erlöse dort zu versteuern. In der Folge ersuchte die BP zum Nachweis der ausländischen Betriebsstätten unter Hinweis auf die amtliche Ermittlungspflicht (§115 BAO) wiederholt um Auskünfte (u.a. Vorhalt vom 25.9.1997) bzw. um geeignete Unterlagen (Funktionsanalysen, Abschriften von Bilanzen, Gewinnermittlungen, Steuererklärungen). Diesen Aufforderungen kam der AbgPfl. nur in eingeschränktem Ausmaß nach.

Das Bezirksgericht Prag 1 hat am 25. 6.1993 unter dem Namen „M.G., *Rechtsanwalt, in W.*“ einen in Prag angesiedelten „*Organisationsbestandteil der ausländischen Person M.G.*“ eingetragen. Als Rechtsform wird ausdrücklich „Organisationsbestandteil“ (der wörtliche tschechische Begriff lässt sich auch mit Organschaft übersetzen) genannt.

Unternehmensgegenstand ist „*die Vermittlung von Rechtsanwaltsleistungen*“ (BP-Bericht S 93).

Das Kreisgericht Bratislava I hat per 7.9.1992 ebenfalls eine „organisatorische Einheit M.G.“ in Bratislava eingetragen. „M.G. , Rechtsanwalt in W., hat im Gebiet der CSFR gemäß der Bestimmung des § 21 des Gesetzes Nr. 515/1991 die organisatorische Einheit gegründet“ (BP-Bericht S 94).

Hinsichtlich Prag wurde vom AbgPfl. am 21.10.1997 eine in Tschechien eingereichte, unausgefüllte Erklärung 1993 (für die Jahre 1990, 1991, 1992 wurden keine Erklärungen vorgelegt) lautend auf die Gesellschaft GuP vorgelegt. Die genaue Bezeichnung lautet „GuPos“. Eine der gerichtlichen Eintragung entsprechende nur auf M.G. bzw. dessen Organschaft lautende Erklärung wurde zu keinem Zeitpunkt des Verfahrens vorgelegt. Gänzlich ungeklärt bleibt auch die steuerliche Erfassung der Umsätze. Ob und wenn ja welche Einkünfte bzw. Anteile der Bw. in Tschechien erzielt haben mag, ist somit nicht ersichtlich.

Für die dortige Steuerbemessung wurden in einer Beilage vier tschechische Arbeitnehmer mit der Sozialversicherungsnummern, deren geleistete Arbeitsmonate im Jahr 1993 und die pauschal einbehaltenen Einkommensteuervorschüsse auf deren eigene Einkommensteuer die einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wurden, sowie für G. selbst, für die Monate 1-4/1993 mit einem Betrag von Kcr. 6.576 (rd S 2.600,--) angeführt.

Unter Hinweis auf den Beschäftigungszeitraum wurde somit eine Steuer von ca. Kcr 75.000,00 (rd. S 30.000,00) eingefordert. Durch die Verweigerung der Mitwirkungspflicht (§ 119 (1) BAO) *im geforderten Ausmaß* und mangels geeigneter Nachweise über die rechtliche

Zulässigkeit der Erlösumschichtung, reduzierte sich das Beweismaß der Behörde auf den nach den vorliegenden Umständen wahrscheinlichsten Sachverhalt.

Die BP kam zur Ansicht, dass es sich bei den im Ausland vorgegebenen "Betriebsstätten" lediglich um Hilfsbetriebe handelte und die Abschichtung der im Inland vereinnahmten Erträge widerrechtlich erfolgte. Dafür sprachen:

- 1.) Die gegenständlichen **Ausgangsfakturen** wiesen nicht die ausländischen "Betriebsstätten" sondern die EGiW **als Leistenden auf**. Durch diese Vorgangsweise dokumentierte die Einzelfirma auch gegenüber den Auftraggebern, dass die Wr. Rechtsanwaltskanzlei und nicht das ausländische Unternehmen im Außenverhältnis für sie auftrat. Gleichzeitig wurde damit dokumentiert, dass ausschließlich mit der EF ein rechtsverbindliches Auftragsverhältnis bestand.
- 2.) Die abgeschichteten **Erlöse** (S 4,892.235,00) **gingen auf dem betrieblichen Bankkonto in W. ein**, wurden buchhalterisch im Inland erfasst und erst zum Bilanzstichtag - ohne dass eine Art der *Verrechnung* bzw. *Abgrenzung* der erbrachten Leistungen mit den ausländischen Unternehmen erfolgt wäre - ertragsmindernd auf Verrechnungskonten umgebucht.
- 3.) Lt. Vorhaltsbeantwortung (Schreiben vom 23.7.1997) existierten für die Betriebsstätten eigenständige Buchhaltungen, jedoch konnten tatsächlich für den Zeitraum ab 1990 weder Abschriften über periodengerechte *Jahresabschlüsse* noch *Aufzeichnungen* über Betriebsergebnisse der ausländischen Unternehmungen vorgelegt werden. Das für Prag und Bratislava, in einer E/A-Rechnung *zusammengefasste*, nur für das *Jahr 1993*, vorgelegte Betriebsergebnis -samt der sich dadurch ergebenden gravierenden Ergebnisänderungen in der EF -wurde vom steuerlichen Vertreter im Nachhinein erstellt und von der BP im Bericht zu StNr.: XXX (G&J) gesondert behandelt.
- 4.) Seitens des AbgPfl. konnten keine Nachweise in Form eingereichter Steuererklärungen (in den Ländern der ansässigen "Betriebsstätten") vorgelegt werden zumal die Niederlassungen in den Jahren vor 1993 vom AbgPfl. selbst als Hilfsbetriebe (der GnbR) behandelt wurden.
- 5.) Der AbgPfl. rechtfertigte seine steuerliche Vorgangsweise damit, dass hinsichtlich Prag und Bratislava erst ab dem Jahr 1993 eigenständige Betriebsstätten vorlagen. Diese Annahme hätte jedoch vorausgesetzt, dass für die Ermittlung der ESt *sowohl die inländischen als auch die ausländischen Einkünfte im Wohnsitzstaat* (Österr.) offen zulegen bzw. zu erklären gewesen wären.

6.) Die in den (abgeschichteten) Honorarerlösen enthaltenen Durchlaufer wie Gerichtsgebühren, Stempelmarken, aber auch Spesen für Fachliteratur, Kopien etc hatten in der EF Kostencharakter und wurden ertragsteuerlich zum Zeitpunkt der Weiterverrechnung ordnungsgemäß als Erlöse "Barauslagen W." auf den Konten 450 (0%) und 455 (20%) als Einnahmen erfasst ohne - wie die zugehörigen Leistungserlöse - auf Verrechnungskonten umgebucht zu werden.

7.) Lt. Angaben des AbgPfl. wäre in den angeblichen Betriebstätten in Ungarn und Slowenien keine nachhaltige Tätigkeit entfaltet worden, weshalb die nachträglich erfolgsmindernd als Auslandserlöse verbuchten Beträge im Zuge der BP wieder als Inlandserlöse zu erfassen wären. Die Begründung gegenüber der BP wurde damit gegeben, dass die ursprüngliche Ansicht korrigiert werden musste, da in diesen Betriebsstätten keine nachhaltige Tätigkeit entfaltet worden wäre und somit kein Betriebsstättennachweis erbracht werden konnte. Aus dieser Kehrtwendung bei der Beurteilung der Steuerpflicht von Einkünften ist die nicht ordnungsmäßige und großzügige Behandlung von Einkünften bei Auslandsverlagerungen erkennbar.

Aufgrund all dieser Fakten kam die BP zur Ansicht, dass es sich bei diesen Organisationseinheiten tatsächlich um keine von den Österreich. Rechtsanwaltskanzlei **abzugrenzende, eigenständige Betriebe** (Betriebstätten) handelte. Die Erfassung der damit entstandenen Aufwendungen erfolgte - wie schon bisher durch den AbgPfl. selbst (1990-1992) - nicht bei der Einzelfirma, sondern bei der inländischen GnbR (Anwaltsocietät – Gesellschafter Dr.GuDr.J). Für diese Feststellung sprachen folgende Anhaltspunkte:

a) In den Jahren vor 1993 wurden erhebliche, in den Hilfsbetrieben Prag, Bratislava und Budapest entstandene Kosten (z.B.: Miete, Fremdbearbeitung, Instandhaltungen Büro, Reinigungsaufwand, Büromaterial, Fachliteratur, Telefon) *auf Aufwandskonten der G&J* verbucht und als Betriebsausgaben gellend gemacht.

b) Laut dem der BP vorliegenden Mietvertrag Prag schien als Mieter dieser Niederlassung die *Wiener Firma G.J.&P. mit Sitz in Adr. auf.*

Als *weitere Mieter* der Büroräumlichkeiten traten die Prager Firmen B., V.AG und P.GmbH auf.

Aufgrund dieser Sachverhalte kam die BP zur Ansicht, dass es sich bei den ausländischen Unternehmen a) um **Hilfsbetriebe** handelt und b) diese der G&J (StNr.: XXX) zuzurechnen waren. Die Abschichtung der in der Einzelfirma G *erwirtschafteten Erträge* zu der in Prag ansässigen Firma G.&J. erfolgte rechtswidrig.

Die BP hat daher das in der Bilanz per 31.12.1993 ausgewiesene ausländischen Verrechnungskonto (307-000) erfolgswirksam aufgelöst.

Gewinnerhöhung 1993: S 4.491.528,00

Berufung

Der Bw. erhob gegen die auf Basis der Feststellungen der Betriebsprüfung geänderten Bescheide fristgerecht Berufung und führte im Wesentlichen aus:

Firmenwert:

Es sei zwar zutreffend, dass ein anteiliger Firmenwert an Dr.G verkauft worden sei. Auch der von der BP ermittelte Kaufpreis sei richtig. Die Anschaffung habe jedoch erst am 1.4.1994 stattgefunden. Eine Anschaffung des anteiligen Firmenwertes durch Dr.G, wäre 1993 nicht zielführend gewesen, da dieser seine Tätigkeit erst seit 1.1.1994 ausübe.

ausländische Betriebsstätte:

Lt. Bw. sprächen folgende Elemente für eine Betriebsstätte in Prag:

- ein auf 10 Jahre befristeter unkündbarer Mietvertrag
- eine Organisationsrichtlinie, die von insgesamt 9 Mitarbeitern unterzeichnet worden sei
- es werde seit 1990 Personal beschäftigt, zuletzt drei bis vier Sekretärinnen, Kanzleileiter und Assistenten. Weiters war von 1990 bis 1993 ein Chauffeur mit PKW vorhanden.
- die Mieträumlichkeiten seien 1992 um rd. ATS 70.000,-- umgebaut worden.

(e)

Die im Laufe der Jahre 1990 bis heute in Budapest, Prag und Preßburg **bearbeiteten**

Mandate waren zum Großteil sehr große Causen, die unmöglich mit bloßen

"Hilfseinrichtungen" vor Ort hätten bearbeitet werden können, wie z.B.:

- E.U.S.: Leistungen 1992/93 für ein Honorarvolumen von insgesamt über ATS 2 Mio. Das Projekt bestand in der Verlagerung einer Yfabrikation aus der Bundesrepublik Deutschland in die tschechische Republik. Dieses Mandat hat keinerlei organisatorischen oder leistungsmäßigen Österreich-Bezug. Sämtliche Verhandlungen mit den tschechischen Privatisierungsbehörden und sonstigen Behörden wurden natürlich in der Kanzlei Prag geführt und bearbeitet, und auch die Verhandlungen zwischen den tschechischen und deutschen Partnern fanden alle in Tschechien statt.
- X Honorarvolumen rd. 1,9 Mio. ATS
Großes Kaufhaus am X-Platz, Kauf aus Privatisierung sowie Umstrukturierung.

- Metallgesellschaft/Ozd: Wir haben ein Team von fünf Anwälten und Juristen zusammengestellt für die Privatisierungsverhandlungen mit den Behörden, das Ziel war die Beteiligung eines deutschen multinationalen Unternehmens (Metallgesellschaft AG Frankfurt) an dem größten ungarischen Stahlwerk. Es gibt keinerlei Österreich-Bezug, weder in organisatorischer Hinsicht, noch im Hinblick auf beteiligte Behörden oder Vertragsparteien. Unter der Führung von G. sowie Dr.S. (österreichisch-ungarischer Rechtsanwalt) haben hauptsächlich ungarische Anwälte, Verwaltungsjuristen und deutsche Anwälte den vertraglich und juristischen Teil des Projektes bearbeitet, und zwar physisch entweder im Stahlwerk in Nordungarn oder in der Kanzlei in Budapest.
- E., Bratislava Honorarvolumen rd. 400 T ATS. Kauf aus der Privatisierung und Reorganisation eines slowakischen Unternehmens.

In den prüfungsgegenständlichen Jahren und insbesondere und gerade die Kanzlei in Prag und Pressburg in dem von der BP konkret untersuchten Jahr 1993 bestanden eindeutig **selbständig organisierte und tätige Rechtsanwaltskanzleien**, die überwiegend in nationalen Privatisierungssachen anwaltlich tätig waren. Es ist also **sowohl die Leistungserbringung wie die Leistungsorganisation und auch der funktionale Nutzen vor Ort** erfolgt. Großteils waren die Klienten große nicht österreichische Unternehmen, die sich in den entsprechenden osteuropäischen Ländern in die Privatisierung involvierten.

Von Bedeutung ist der wesentliche Umstand, dass das führende Vertrags- und Rechtsberatungspotential insbesondere des auf Osteuropa spezialisierten G. in dem Umstand liegt, dass die osteuropäischen Länder, die ehemals der österreichischen Monarchie angehörten, heute noch ähnliche oder zum Teil gleiche Rechtsordnungen aufweisen oder wiederum – insbesondere im Gesellschaftsrecht -Aktiengesellschaften und GmbH - gleiche oder ähnliche Regelungen wie Deutschland oder Österreich einführten. Dadurch konnte G. mit den neuen osteuropäischen Gesetzen besonders rasch, effizient und gut umgehen und die notwendigerweise involvierten örtlichen Anwälte und Juristen besonders gut führen und ausbilden. Es ging also um vor Ort organisierte und erbrachte Leistungen.

Dr. G hat auch zahlreiche Vorträge auf ausländischen Investorenkonferenzen gehalten.

(f) Dieses verstärkte Engagement von Dr. G und Spezialisierung auf Osteuropa-Mandate führte dann 1992 und 1993 auch zu einer weiteren Ausweitung der Mandanten für die ausländischen Kanzleien des Dr. G.

Demgegenüber bestand eine starke Beeinträchtigung der österreichischen Anwaltstätigkeit durch die Behinderung von Seiten der Rechtsanwaltskammer bei den Bemühungen eine

Partnerschaft mit einer großen internationalen Anwaltskanzlei einzugehen (unzulässig nach österreichischem Standesrecht) sowie eine Disziplinarurteil, wodurch Dr. G im Jahr 1991 zwei Monate Berufsverbot in Österreich erlitt, letzteres wegen eines standesrechtlich inkriminierten Vorfalles im Jahr 1983. Dies ist im Wesentlichen der Hintergrund, wodurch Dr. G mit seiner österreichischen Kanzlei erhebliche Verluste erlitt, während die ausländischen Kanzleien sich positiv entwickelten.

Die Abrechnung über das österreichische Konto des Bw. sei deshalb erfolgt, weil Überweisungen in Tschechien zu lange gedauert hätten.

Lt. Bw. sei das Besteuerungsrecht aufgrund der Betriebsstätten-Qualifikation vor Ort wahrgenommen worden. Lt. Bw. habe eine pauschalierte Besteuerung auf Basis der Lohnsummen stattgefunden. Es existiert jedoch kein Nachweis, dass der Bw. selbst oder eine Firma an der er beteiligt war zur Umsatz- bzw. Einkommensteuer in Tschechien veranlagt worden ist und diese Steuern entrichtet wurden.

Verlustvorträge:

In einer weiteren Berufung gegen die Einkommensteuer 1994, sowie in einer gegen die Einkommensteuer 1998 beantragte der Bw. Verlustvorträge aus Vorjahren. Aus einem vom Bw. selbst erstellten Aufstellung ergibt sich, dass auch unter Berücksichtigung der nunmehr geringfügig geänderten Einkünfte aus der GesnB aus den Jahren 1990 bis 1992 keine Verlustvorträge resultieren.

Ein Verlustvortrag aus dem Jahr 1993 wäre nur dann gegeben, wenn der Ansicht des Bw. gefolgt würde, wonach Einkünfte in Höhe von rd. S 4 Millionen als ausländische Einkünfte von der Besteuerung ausgenommen würden (siehe Ausführungen voriger Punkt).

Da der UFS dem Berufungsbegehrt der Bw. diesbezüglich nicht folgt, verbleibt auch 1993 kein vortragsfähiger Verlust.

Rückstellung Schadensersatz 1996 und 1997

Der Bw. machte Rückstellungen für Schadenersatzansprüche geltend. Das Finanzamt forderte dem Bw. auf geeignete Nachweise vorzulegen, worauf der Bw. nach mehreren Fristverlängerungen lediglich zwei Aktennotizen datiert vom 31.12.1996 und 1997 vorlegte. Darin macht Dr. G Schadenersatzansprüche wegen angeblich uneinbringlicher Kundenforderungen geltend.

Im Jahr 1996 beziffert er den Schaden mit S 100.000,-- und im Jahr 1997 mit 300.000,--.

Unterlagen darüber, inwieweit die Außenstände tatsächlich uneinbringlich wurden, wie der Rechtsstreit darüber beendet wurde und ob der Bw. tatsächlich Schadenersatzzahlungen geleistet hat, wurden trotz Vorhaltes nicht vorgelegt.

Zufluss S 160.000,-- im Jahr 1997

Der Bw. behauptet in einer Rechnung Umsatzsteuer in falscher Höhe, nämlich in Höhe von S 160.000,-- ausgewiesen zu haben. Der richtige Umsatzsteuerbetrag, könne jedoch lediglich S 32.000,-- betragen und der irrige USt-Ausweis könne selbstverständlich korrigiert werden. Der Bw. legte lediglich eine Rechnung datiert vom 30.12.1997 in der ein Umsatzsteuerbetrag von S 32.000,-- ausgewiesen wurde. Eine weitere Rechnung, die tatsächlich einen falschen Umsatzsteuerbetrag ausweist, wurde vom Bw. nicht vorgelegt.

Das Finanzamt setzte die Umsatzsteuer 1997 mit 2. BVE vom 5.2.2001 antragsgemäß mit S 32.000,-- fest.

Mündliche Verhandlung:

In keiner der drei Berufungsschriften wurde ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt. Es wurde lediglich mehrfach der Antrag gestellt, dass der steuerliche Vertreter des Bw. zur mündlichen Verhandlung geladen werden möge.

Zustellung:

Im Laufe des Feststellungsverfahrens ergab sich, dass der Bw. seit 20.6.2001 (ZMA) nicht mehr in Österreich gemeldet und unbekannt verzogen ist. Der vormalige steuerliche Vertreter (Vollmachtsrücklegung vom 27.7.2006) gab bekannt, dass der Bw. nunmehr in Adr.1 wohnhaft sei und es gelang diesem den Bw. zu verständigen. Worauf der Bw. mit Vollmacht vom 12.4.2007 die Anwaltskanzlei H&P zu seiner zustellbevollmächtigten Vertretung machte.

Diese Vollmacht wurde mit Schreiben vom 22.10.2007 gekündigt. Der Bw. machte für das gegenständliche Verfahren keinen neuen Zustellungsbevollmächtigten namhaft.

Der UFS forderte den Bw. in zwei Schreiben, versandt mit internationalem Rückschein, gerichtet an die bekannt gegebene Adresse in Tschechien, gemäß § 10 Zustellgesetz auf einen inländischen Zustellungsbevollmächtigten namhaft zu machen. Das erste Schreiben wurde mit dem Vermerk „Adresse ungenügend“, das zweite mit ergänzter Adresse mit dem Vermerk „Unbekannt“ retourniert.

Vorläufige Bescheide:

Die E-Bescheide ab 1994 ergingen wegen offener Rechtsmittel im Feststellungsverfahren vorläufig

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorläufige Bescheide:

Die Einkommensteuerbescheide ab 1994 ergehen gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig, da das streitanhängige Feststellungsverfahren das zur vorläufigen Bescheiderlassung führte nunmehr rechtskräftig erledigt ist.

Firmenwert:

Der Verkauf des anteiligen Firmenwertes selbst, der Kaufpreis und die darauf entfallende Umsatzsteuer sind ohnedies unstrittig.

Es ist, entgegen der Ansicht des Bw., jedoch zwingend erforderlich, dass der Verkauf des anteiligen Firmenwertes **vor** dem 1.1.1994 erfolgt ist. Anderenfalls wäre es unmöglich, dass Dr.G den entsprechende Firmenwert zu diesem Stichtag in das gemeinsame Unternehmen einbringen hätte können. Dass diese Einbringung zum 1.1.1994 erfolgt ist, entspricht jedoch den vorliegenden Bilanzen und Unterlagen und dem Vorbringen des Bw. Weshalb der Veräußerungsgewinn erst 1994 angefallen sein sollte bzw. eine Anschaffung des Firmenwertes durch Dr.G 1993 *nicht zielführend* gewesen sein sollte, ist nicht nachvollziehbar. Der UFS hält es daher für erwiesen, dass der Verkauf des anteiligen Firmenwertes an Dr.G bereits 1993 und damit vor der Einbringung desselben in die neue gegründete Gesellschaft per 1.1.1994 erfolgt ist. Die Berufung ist daher insoweit abzuweisen.

ausländische Betriebsstätte:

Vorweg ist festzuhalten, dass der Bw. – obwohl er ursprünglich das Bestehen von vier ausländischen Betriebsstätten behauptet – sich nunmehr auf die Behauptung einer solchen in Prag beschränkt. Mangels konkreter Anhaltspunkte und Vorbringen des Bw. ist daher davon auszugehen, dass in Budapest, Bratislava und in Slowenien keine Betriebsstätten bestanden.

Ob und wenn ja, welche Einkünfte bzw. Anteile davon der Bw. selbst in Tschechien erzielt haben mag, wurde zu keinen Zeitpunkt des Verfahrens ordnungsgemäß und nachvollziehbar offen gelegt, geschweige denn nachgewiesen.

Was die Behauptung anlangt, die Gewinnbesteuerung in Tschechien sei Pauschal aufgrund der Lohnsumme erfolgt, so ist diese unzutreffend. Es ist vielmehr so, dass laut Gesetz für jeden Arbeitnehmer vom Bruttolohn ein Vorschuss auf die Einkommensteuer für natürliche

Personen einbehalten werden muss. Der Arbeitgeber zahlt die einbehaltene Steuer für die Arbeitnehmer als monatliche Anzahlung. Aus der vorgelegten Steuererklärung ist also lediglich zu entnehmen, dass für insgesamt vier Arbeitnehmer der Vorschuss auf deren eigene Einkommensteuer einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wurde.

Es mag zwar sein, dass auch für den Bw. selbst pauschale Einkommensteuer einbehalten wurden. Doch dieser Einbehalt betraf lediglich vier Monate und die vorläufige Steuer betrug bloß rd. S 2.600,--. Es ist jedoch keineswegs gesichert, dass diese vorläufige Einkommensteuer tatsächlich in einen tschechischen Einkommensteuerbescheid des Bw. eingeflossen ist.

Es existiert keinerlei Nachweis, dass für den Bw. selbst oder eine Firma an der er beteiligt war Umsatz- bzw. Einkommensteuer in Tschechien entrichtet wurde. Die Behauptung des Bw., die tschechische Finanz habe ihr Besteuerungsrecht ausgeübt, bleibt letztlich ohne Beweis und erscheint unglaublich. Wäre dies der Fall gewesen, müsste es für den Bw. ein Leichtes sein, die entsprechenden Steuerbescheide vorzulegen. Auch der Umstand, dass der Bw. in seinen österreichischen Einkommensteuererklärungen nie ausländische Einkünfte erklärt hat, verstärkt noch zusätzlich den Eindruck, dass solche ausländischen Einkünfte nicht erzielt wurden. Es ist auch höchst unglaublich, dass angebliche Einkünften in Tschechien vom mehr als öS 4 Millionen, lediglich eine Einkommensteuer von rd. öS 2.600,-- anfallen sollte.

Ob eine eigenständige Firma jemals existierte, wurde zu keinem Zeitpunkt des Verfahrens belegt. Die gerichtlichen Eintragungen weisen eindeutig auf eine unselbständige Organschaft hin, die der Einzelfirma des in Österreich ansässigen Rechtsanwalts zuzuordnen ist.

Auch die Tatsachen, dass die Honorare ursprünglich vom Bw. als inländische Einkünfte verbucht wurden und auf dem österreichische Bankkonto eingegangen sind, stellen einen klaren Hinweis darauf dar, dass es sich bei dem tschechischen Betrieb nicht um ein eigenständiges Unternehmen gehandelt hat.

Der Behauptung des Bw., die Überweisungen wären wegen der Unzuverlässigkeit der tschechischen Banken und deren langen Überweisungszeiten, auf das österreichische Konto erfolgt, mangelt es an Logik. Es ist ausgeschlossen, dass eine Überweisung nach Österreich, ohne Einschaltung tschechischer Institute erfolgen konnte und weshalb eine Auslandsüberweisung schneller sein sollte, als eine solche im Inland ist nicht nachvollziehbar. Es erscheint daher wesentlich wahrscheinlicher und wird daher vom UFS als erwiesen angenommen, dass der Bw. deshalb Honorarnoten in seinem Namen und unter Angabe des

österreichischen Sitzes legte und die Überweisungen auf das österreichische Betriebskonto erfolgte, weil es keinen selbständigen Betrieb in Tschechien gab.

Ein weiteres Indiz dafür ist, dass der Bw. auch für in Tschechien erbrachte Leistungen unter seiner wiener Adresse geklagt wurde.

Es fehlt zudem an einer fremdüblichen und nachvollziehbaren Darstellung, weshalb, wann und in welcher Höhe Einkünfte, die in Österreich vereinnahmt wurden, an eine tschechische Firma „übertragen“ wurden und in welcher Form diese Einkünfte letztlich zur Besteuerung gelangten. Es ist auch unbestreitbar, dass diese Einkünfte diesfalls im Rahmen des Welteinkommens auch in der österreichischen Einkommensteuererklärung ausgewiesen und versteuert hätten werden müssen, was bis dato nicht geschehen ist.

Die Umstände, dass eine vom Bw. verschiedene GesnB einen Mietvertrag abgeschlossen hat, dass in Räume Investitionen in Höhe von S 70.000,- geflossen sind oder dass in Prag Personal beschäftigt wurde, sind allesamt keine zwingenden Beweise für die Existenz eines selbständigen Betriebes. Selbiges könnte ohne Weiteres auch im Rahmen eines unselbständigen Hilfsbetriebs vorgenommen werden. Gleiches gilt für die mit den Mitarbeitern geschlossene Organisationsvereinbarung.

Zusammengefasst ergibt sich somit, dass es wesentlich wahrscheinlicher und mit den vorliegenden Unterlagen (gerichtliche Eintragungen, Steuererklärungen, Bankkonten, Honorarnoten) in Einklang stehend ist, dass der Bw. von seinem Sitz in W. aus einen unselbständigen Hilfsbetrieb in Prag betrieben hat, für dessen Umsätzen und Einkünfte Tschechien zu keinem Zeitpunkt das Besteuerungsrecht in Anspruch genommen hat und die daher in Österreich der Besteuerung zu unterziehen sind.

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Verlustvorträge:

Da aufgrund der Entscheidung des UFS keine vortragsfähiger Verlust verbleibt, ist die Berufung in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Rückstellung Schadenersatz:

Grundsätzlich wäre es zulässig für vorhersehbare Schadenersatzansprüche im Jahre ihres Entstehens entsprechende Rückstellungen zu bilden. Voraussetzung dafür wäre allerdings, dass diesen Ansprüchen Berechtigung zukommt und der Schadenseintritt hinreichend wahrscheinlich und betragsmäßig nachvollziehbar ist. Die beiden Aktennotizen sind dafür unzureichend. Es ist nicht einmal ersichtlich, ob, weshalb und in welcher Höhe Forderungen

uneinbringlich sein könnten. Ebenfalls nicht einsichtig ist, weshalb dem Partner des Bw. daraus ein Schadenersatzanspruch erwachsen sollte. Es fehlt somit an tauglichen Nachweisen dafür, dass ein Schadenersatzanspruch dem Gunde und der Höhe nach überhaupt existiert.

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Zufluss S 160.000,-- im Jahr 1997

Das Finanzamt hat die Umsatzsteuer 1997 im Sinne des Bw. abgeändert. Es ist nicht erkennbar, welche Auswirkungen der dargestellte Sachverhalt auf die Festsetzung der Einkommensteuer haben könnte. Der Bw. erstattet diesbezüglich kein konkretes Vorbringen. Sofern der Bw. also verneinen sollte, dass dieser Streitpunkt auch hinsichtlich der Einkommensteuer 1997 gelte, erweist sich seine Berufung als unbegründet, es ist daher insoweit spruchgemäß zu entscheiden.

Mündliche Verhandlung:

Da der Sachverhalt hinreichend geklärt ist und dem Bw. ausreichend Möglichkeit zur Stellungnahme gegeben wurde, sieht der Referent keine Notwendigkeit eine solche gemäß § 284 Abs. 1 Z 2 BAO anzuberaumen. Dem Ersuchen, den steuerlichen Vertreter zur mündlichen Verhandlung zu laden, kann also nicht entsprochen werden.

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung schon mangels Bekanntgabe einer ladefähigen Adresse seitens des Bw. nicht durchführbar wäre.

Zustellung:

Der Bw. ist rechtskundig und war sich durchaus der Tatsache bewusst, dass noch offene Rechtsmittel anhängig sind. Gemäß § 8 Abs. 1 Zustellgesetz hätte er daher unverzüglich seine neue Wohnadresse angeben müssen.

Da der Bw. dies unterlassen hat, – die bekannt gegebene Adresse in Znaim ist offenkundig nicht mehr aktuell – seine neue Adresse vom UFS nicht festgestellt werden konnte und der Bw. auch die Vollmacht für seinen inländischen Zustellbevollmächtigte gekündigt hat, erfolgt die Zustellung gemäß § 8 Abs. 2 Zustellgesetz durch Hinterlegung im Akt.

Berechnung Einkommensteuer:

Da der Veräußerungsgewinn des Firmenwertes bereits 1993 berücksichtigt wurde, war der Gewinn der Einzelfirma 1994 entsprechend zu kürzen (siehe dazu BVE)

	1993	1994
selbst EK lt Mitteilung, StNr: 063/7109	-192.495,89	1.357.823,60
lt Mitteilung StNr. 843/9224 unverändert		136.898

Einzelfirma	2.018.449,56	465.981
Summe selbst. Einkünfte	1.825.953,67	1.960.702,60
EK aus Gw.		- 1.474
V+V	116.857,--	144.434,--
Sonderausgaben	-21.000,--	-1.638,--
ag. Bel	- 7.000,--	
Bemessungsgrundlage	1.914.810,67	2.102.024,60
Einkommensteuer	850.407,--	944.012,--
Allg. Absbetr.	-5.000,--	-8.840,--
Abgabenschuld in öS	845.406,--	935.172,--
Abgabenschuld in €	61.438,--	67.961,60

Die übrigen Jahre bleiben unverändert.

Wien, am 5. Mai 2010