



GZ. RV/2828-W/06
GZ. RV/2827-W/06
GZ. RV/2825-W/06
GZ. RV/2824-W/06
GZ. RV/2823-W/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaft- und Gewerbesteuer für das Jahr 1990, Umsatzsteuer für die Jahre 1991 und 1992, sowie Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1990, 1991 und 1992 entschieden:

1. Die Berufung wird, soweit sie sich gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer für das Jahr 1990 richtet, als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2. Der Berufung wird, soweit sie sich gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Gewerbesteuer 1990 richtet, stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

3. Die Berufung wird, soweit sie sich gegen den Gewerbesteuerbescheid 1990 richtet, zurückgewiesen.

4. Die Berufung wird, soweit sie sich gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1990 und 1991, den Gewerbesteuerbescheid 1991 sowie den Umsatzsteuerbescheid 1991 richtet, als unbegründet abgewiesen.

Die Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuerbescheide 1991 bleiben unverändert.

Der Körperschaftsteuerbescheid 1990 wird abgeändert.

5. Der Berufung wird, soweit sie sich gegen den Körperschaftsteuerbescheid und den Gewerbesteuerbescheid 1992 richtet, teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

6. Der Berufung wird, soweit sie sich gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1992 richtet, stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruchs. Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages an Körperschaftsteuer 1990 ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Rechtsbelehrung

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idgF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diesen Bescheid innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw), betreibt in der Rechtsform einer GmbH ein Steuerberatungsunternehmen. Geschäftsführer der Bw, deren Firmenname ursprünglich AA Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H. lautete, waren im Berufungszeitraum AA, BB und CC.

1. Im Zuge einer bei der Bw im Jahr 1995 durchgeföhrten, die Jahre 1990 bis 1992 betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden folgende Feststellungen getroffen:

Tz 16 des Betriebsprüfungsberichts und Punkt 1 der Beilage zur Niederschrift:

Die Bw habe von AA Kanzlei und Einrichtung gekauft. AA sei als Geschäftsführer und Hauptansprechperson weiter beschäftigt gewesen. Die Bw habe den erworbenen Firmenwert der Kanzlei, beginnend mit 1991, unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von 5 Jahren abgeschrieben. Der Firmenwert sei aber nicht abnutzbar, solange der bisherige Kanzleihhaber einen entscheidenden Einfluss auf das Unternehmen ausübe, weil er nach außen hin als Geschäftsführer und Hauptansprechperson der kaufenden

Gesellschaft tätig bleibe. Es sei aber unbedenklich, wenn der Firmenwert in analoger Anwendung des § 8 Abs. 3 EStG auf 15 Jahre verteilt abgeschrieben werde. Dadurch erhöhe sich der Gewinn des Jahres 1991 um 307.363,00 S, jener des Jahres 1992 um 614.726,00 S.

Weiters sei der für die Jahre 1990 und 1991 geltend gemachte Investitionsfreibetrag um 75.000,00 S bzw. 922.089,00 S zu kürzen, weil für den Erwerb eine Betriebe im Ganzen ein solcher nicht zustehe.

Tz 17 des Betriebsprüfungsberichts und Punkt 2 der Beilage zur Niederschrift:

Die Bw habe zum 31. Dezember 1992 eine Einzelwertberichtigung von 794.541,00 S gebildet. Da davon jedoch nach dem 30. Juni 1993 ein Betrag von 200.000,00 S bezahlt worden sei, sei die Wertberichtigung in dieser Höhe gewinnerhöhend aufzulösen.

Tz 18 des Betriebsprüfungsberichts und Punkt 4 der Beilage zur Niederschrift:

Die Bw habe im Jahr 1992 eine komplett eingerichtete Geschäftsführerwohnung angemietet. Bewohnt habe diese der Gesellschafter B. Die Bw habe diesem auch einen angemieteten Mercedes zur Verfügung gestellt. Die Kosten für Wohnung und Kfz würden gemeinsam mit dem Honorar des B einen Stundensatz von 985,00 S ergeben. Im Vergleich zu den anderen Geschäftsführern – AA: 400,00 S, C: 850,00 S – ergebe sich ein deutlich überhöhter Stundensatz, weshalb der gesamte im Jahr 1992 für Wohnung und Kfz gebuchte Aufwand in Höhe von 485.792,00 S eine verdeckte Gewinnausschüttung darstelle.

Die auf den Wohnungsaufwand im Jahr 1992 entfallende Vorsteuer von 29.746,00 S sei nicht abzugsfähig. Weiters stehe der für die Wohnungsausstattung im Jahr 1992 geltend gemachte Investitionsfreibetrag von 65.281,00 S nicht zu; die Wohnung stelle keine Betriebsstätte im Sinne des EStG dar.

Tz 19 des Betriebsprüfungsberichts und Punkt 3 der Beilage zur Niederschrift:

Die Bw habe im Jahr 1992 Zahlungen an eine XY Consultants Ltd., Schweiz, in Höhe von 282.819,00 S als Betriebsausgaben abgesetzt. Erhebungen hätten ergeben, dass die XY seit ihrem Bestehen einen „Domizilvermerk“ trage, unter ihrem Firmensitz in keinem Telefonbuch auffindbar sei, deren Vertreter auch bei einer großen Anzahl anderer Firmen im Handelregister als Verwaltungsräte eingetragen seien, in den Jahresabschlüssen keinerlei Personalaufwand aufscheine, die Firma in der Schweiz Kapitalsteuern unabhängig vom erklärten Betriebsergebnis zahle, und es sich bei der Eigentümerin, der WZ Inc., Panama, ebenfalls um eine Briefkastenfirma handle.

Da außerdem kein ordnungsgemäß unterzeichneter und datierter Vertrag vorgelegt worden sei, die Empfänger der Zahlungen nicht bekanntgegeben worden seien und die im Vertrag

angeführten Leistungen durch nichts hätten nachgewiesen werden können bzw. keinerlei Aufzeichnungen über tatsächlich getätigte Leistungen vorhanden gewesen wären, sei die Zahlung nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Tz 28 des Betriebsprüfungsberichts und Punkt 5 der Beilage zur Niederschrift:

Bei der Gewerbesteuer 1990 bis 1992 seien die dem wesentlich beteiligten B gewährten Vergütungen (252.816,00 S, 332.599,00 S und 215.834,00 S) hinzuzurechnen.

Das Finanzamt nahm das Verfahren hinsichtlich Körperschaft- und Gewerbesteuer 1990 mit Bescheiden vom 23. Juni 1995 wieder auf und erließ mit gleichem Datum den Feststellungen der Außenprüfung Rechnung tragende Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1991 und 1992 sowie Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1990 bis 1992.

2. Mit Schreiben vom 26. Juli 1995 erhob die Bw gegen den „Wiederaufnahmebescheid der Körperschaftsteuer 1990, den Körperschaftsteuerbescheid 1990, den Wiederaufnahmebescheid der Gewerbesteuer 1990, den Gewerbesteuerbescheid 1990, den Umsatzsteuerbescheid 1991, den Körperschaftsteuerbescheid 1991, den Gewerbesteuerbescheid 1991, den Umsatzsteuerbescheid 1992, den Körperschaftsteuerbescheid 1992, den Gewerbesteuerbescheid 1992“ Berufung. Am 11. September 1995 reichte die Bw eine Berufungsergänzung ein.

2.1. In der Berufungsergänzung bringt die Bw zur Abschreibung des Firmenwerts und zur Versagung der im Zusammenhang mit dem Kanzleierwerb geltend gemachten Investitionsfreibeträge Folgendes vor:

AA habe eine Steuerberatungskanzlei betrieben. Er habe Verantwortung, Organisation und wirtschaftliches Risiko auf einen neuen Eigentümer übertragen wollen und zu diesem Zweck Klientenstock sowie Betriebs- und Geschäftsausstattung an die neu gegründete AA Wirtschaftstreuhand GmbH verkauft. Wie aus dem Kaufvertrag ersichtlich, sollten durch die Beibehaltung des Namens Fortführung und Sicherheit der Klienten gewährleistet sein, ferner wäre aus berufsrechtlichen Gründen, ein ansässiger Steuerberater müsse Geschäftsführer sein, AA weiterhin als handelsrechtlicher Geschäftsführer namhaft gemacht worden. Arbeitete der bisherige Unternehmer in der Gesellschaft selbst weiter, dann sei diesem Umstand in einer entsprechend verlängerten Nutzungsdauer des übernommenen Praxiswertes Rechnung zu tragen, konkret von 3 auf 5 Jahre, da vereinbart sei, dass AA innerhalb von 5 Jahren nach Übergabe aus der Gesellschaft ausscheide. Darüber hinaus sei festzuhalten, dass AA nicht Gesellschafter sei, bloß über kollektive Zeichnungsberechtigung verfügt habe sowie wesentlich weniger Stunden, und dies nur rein organisatorisch im Innendienst, gearbeitet habe. Mit Klienten sei er weniger in Rechtsbeziehungen getreten. AA hätte mangels alleiniger

Entscheidungsbefugnis nur das gemeinsame Zeichnungsrecht mit B ausüben können oder Entscheidungen dem einzelvertretungsberechtigten Gesellschafter-Geschäftsführer C vorlegen müssen. In eventu werde beantragt, von einer normalen Abschreibung auf eine Teilwertabschreibung auf ebenfalls 5 Jahre zu wechseln, weil der Firmenwert erheblich weniger wert geworden bzw. der Firmenwert des AA derzeit überhaupt nicht mehr vorhanden sei und sich in der Zwischenzeit ein eigener Firmenwert für die nicht mehr nach AA benannte Gesellschaft gebildet habe.

In Bezug auf die Aberkennung eines Investitionsfreibetrages wendet die Bw ein, dass eine Fortführung des Unternehmens auch ohne entsprechenden Klientenstock möglich gewesen wäre und nur geringfügige Betriebs- und Geschäftsausstattung erworben worden sei. Finanzanlagevermögen, Forderungen, Verbindlichkeiten und Rückstellungen seien nicht übernommen worden. Ferner sei zwar nach außen hin der Anschein erweckt worden, dass auf Grund des Firmennamens eine „Beibehaltung“ der bisherigen Struktur erfolge, es sei jedoch durch den Wechsel von Einzelunternehmen zu Kapitalgesellschaft eine wesentliche Änderung herbeigeführt worden. Auch hätten die Klienten das Auftragsverhältnis jederzeit beenden können, weshalb es gar nicht möglich gewesen wäre, das Wirtschaftsgut „Vertrauen der Kunden“ zu übertragen. Die Ertragsfähigkeit des gegenständlichen Klientenstocks sei von vornherein nicht gegeben gewesen. Weiters seien sämtliche Dienstverhältnisse nicht übernommen worden, die alten Mitarbeiter hätten neue Dienstverträge abgeschlossen, AA habe die jeweiligen Abfertigungen bezahlt. Auch neue Hauptbankverbindungen seien eröffnet worden. Es liege daher kein Betriebs- oder Teilbetriebserwerb vor.

2.2. Der Betriebsprüfer hält dem in seiner am 8. März 1996 erstatteten Stellungnahme entgegen, dass im Zuge der Prüfung nie erwähnt oder mittels schriftlicher Vereinbarung nachgewiesen worden sei, dass AA nach 5 Jahren aus der Gesellschaft ausscheiden werde. Dass AA nur im organisatorischen Innenverhältnis tätig sei, sei unrichtig. Zu Prüfungsbeginn sei dem zuständigen Sachbearbeiter des vorliegenden Aktes nur AA als die Ansprechperson in der Kanzlei bekannt gewesen. Er sei dem Finanzamt gegenüber auch als solche aufgetreten. Weiters wäre es kaum möglich gewesen, bei Tätigkeiten im rein organisatorischen Innenverhältnis die von AA fakturierten Honorare zu erzielen.

2.3. In weiteren Schriftsätze führt die Bw zu diesem Berufungspunkt bzw. zur Stellungnahme des Prüfers Folgendes aus:

Schreiben vom 17. Mai 1996: In Bezug auf eine bei der Bw durchgeführte Spaltung habe das Oberlandesgericht Wien entschieden, dass bei einem Klientenstock kein Teilbetrieb vorliege. Weiters habe AA seine Tätigkeit erheblich reduziert und werde aus dem Unternehmen ausscheiden. Seine nunmehrige monatliche Arbeitszeit liege bei durchschnittlich 90 bis

100 Stunden. Es sei wohl unmöglich, dass der Firmenwert bzw. Teilbetrieb über diese Person noch nachhaltig wirke. Die Feststellung des Prüfungsorgans, dass nur AA als Ansprechperson in der Kanzlei bekanntgegeben worden sei, sei unrichtig. Sämtliche Besprechungen hätten nachweislich mit GG stattgefunden, dessen Einvernahme beantragt werde.

Schreiben vom 19. November 2004: AA sei nur deshalb Gesellschafter der Bw geworden, um beim Firmenbuchgericht die Anerkennung des Firmennamens zu erlangen. Weiters sollte AA auch berufsrechtlich die Deckung auf Grund seines Berufssitzes in NN bewirken, wozu er auch handelsrechtlicher Geschäftsführer sein musste. Dies sei in Punkt 5 des Kaufvertrages auch so enthalten. AA sei daher zu Beginn auch nur kollektiv zeichnungsberechtigter Geschäftsführer gewesen. Die operative Geschäftsführung sei von C, B und Prokurist GG abgewickelt worden. AA sei auf Grund seines Werkvertrages nur verpflichtet gewesen, die neuen Vollmachten und Werkverträge von seinen bisherigen Klienten zu besorgen und auf die GmbH zu übertragen. AA habe dabei argumentiert, dass die Beratungstätigkeit nunmehr von den Partnern durchgeführt werde und dabei C, B und Prokurist GG vorgestellt. AA habe bei einem Großteil der Klienten keine operative Tätigkeit mehr ausgeübt, was daraus hervorgehe, dass er eine wesentlich verringerte Stundenanzahl verrechnet habe. Er habe die Aufgabe gehabt, der Gesellschaft neue Klienten zuzuführen. Die bis 1990 von AA ausgeübten Tätigkeiten hätten ab 1991 C, B und Prokurist GG wahrgenommen. Bereits ab dem Jahr 1991 sei der erworbene Klientenstock sukzessive durch neue Klienten ersetzt worden, wobei die Neuzugänge natürlich auf C, B und Prokurist GG zurückzuführen wären. Am 21. April 1994 sei die Bw in den derzeitigen Namen umfirmiert worden. Am 31. Dezember 1998 sei der Werkvertrag mit AA beendet worden.

Schreiben vom 26. November 2004: Die Tätigkeit des AA in LL und Leoben habe dazu geführt, dass es sich zeitlich für ihn nicht ausgegangen wäre, den Klientenstock in NN zu betreuen. Eine entsprechende Bezugsperson AA sei daher ab dem Jahr 1990 nicht mehr gegeben gewesen.

Schreiben vom 4. April 2005: Mit dem Ausscheiden des AA sei kein einziger Klient aus dem ursprünglich erworbenen Klientenstock mitgenommen worden, da solche nicht mehr vorhanden gewesen wären.

Schreiben vom 23. Februar 2007: Bei Erwerb des Klientenstocks sei jeder Klient einzeln bewertet worden und stelle daher jeder Klient ein einzelnes Wirtschaftsgut dar. Von der Gesamtheit eines Betriebs bzw. von einem Unternehmerwechsel könne man daher nicht ausgehen. Es habe auch eine Respirofrist gegeben, wonach dann, wenn Klienten innerhalb eines halben Jahres ausschieden, insoweit eine Rückabwicklung des Kaufpreises vorzunehmen gewesen wäre.

Im Werkvertrag mit AA sei genau definiert gewesen, welche Leistungen er zu erbringen habe. Maßgeblich sei der Werkvertrag ab 1. Jänner 1990, aus den Unterlagen sei jedoch ersichtlich, dass die Abgabenbehörde den ab 1. Jänner 1995 maßgeblichen Werkvertrag beurteilt habe. AA habe sich verstärkt aus dem Geschäftsleben der Gesellschaft zurückgezogen und keinerlei Beziehung zu Klienten mehr unterhalten. Er habe Tätigkeiten im Innenverhältnis ausgeübt, insbesondere Klientenakten und Schwesternkanzleien bearbeitet. Den dargestellten Umsätzen des AA werde widersprochen, da darin auch Umsätze anderer Personen und Fremdleistungen enthalten seien. In den Jahren 1990 bis 1995 habe ein Wechsel des Klientenstocks stattgefunden, dieser sei innerhalb von 5 Jahren ausgetauscht worden, weshalb auch eine Teilwertabschreibung zustehe.

Weiters sei der Investitionsfreibetrag des Jahres 1990 für diverse einzelne Wirtschaftsgüter beantragt worden, die mit dem Erwerb der Steuerberatungskanzlei nichts zu tun hätten.

Bezüglich Abschreibung des Firmenwertes führt die Bw aus, dass aus dem Kaufvertrag nicht ersichtlich sei, warum AA nach außen hin in leitender Position tätig sein werde. Es sei sogar dessen ausdrücklicher Wunsch gewesen, nicht mehr in NN tätig zu sein und nicht mehr nach außen hin aufzutreten. In den Prospekten sei er deshalb angeführt gewesen, weil er Geschäftsführer der Zweigstelle LL gewesen sei. Auch habe es dessen persönlichem Ego entsprochen, sich hier noch in Szene setzen zu wollen. Die Zeugenaussage des GG hätte belegen können, dass AA ab 1991 nicht mehr maßgeblich als Ansprechperson tätig gewesen sei. AA habe keinen Kontakt zu seinen ehemaligen Klienten gehabt, sondern sollte feststellen, ob ausreichender Beratungsbedarf bei diesen vorhanden sei, um entsprechende Leistungen über die XY zu beziehen. Nach dem tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt sei der Klientenstock binnen 5 Jahren ausgetauscht worden. Wie sich die Klientenzahl verringert habe, sei bereits im Betriebsprüfungsverfahren dargestellt worden. Es sei damit zuordenbar, welche Klienten zu welchem Zeitpunkt abgegangen seien. Darüber hinaus habe AA in den Jahren ab 1993 umfangreiche Stunden für das Unternehmen „LK GmbH“ aufgewendet. Die im Jahr 1990 lt. Beilage 19 abgerechneten, monatlichen Leistungen zwischen 93 und 159 Stunden hätten ausschließlich Organisationsmaßnahmen und andere Kanzleien betroffen. Dies sei auch nicht die normale Stundanzahl eines Steuerberaters. Aus Beilage 18 sei ersichtlich, wie die Abrechnung bei Kündigung eines Klienten erfolgt sei. Hinsichtlich dieses Klienten müsse daher bereits im Jahr 1991 eine Teilwertabschreibung durchgeführt werden. Hinsichtlich einer Teilwertabschreibung nach Maßgabe der ausgeschiedenen Klienten werde deshalb der Antrag gestellt, das Erfordernis der Klientenabgänge vorzuhalten, um die Teilwertabschreibung nachzuweisen. In eventu werde beantragt, diese einfachheitshalber mit 20 % per anno anzusetzen. Die Nutzungsdauer von 15 Jahren für den Firmenwert sei völlig fremd und nicht anzusetzen. Maßgeblich sei die tatsächliche, fünfjährige Nutzungsdauer.

Schreiben vom 27. Feber 2007: Zum Nachweis dafür, dass AA primär in anderen Kanzleien tätig gewesen sei, werde als Beilage 30 ein Aktenvermerk vom 28. März 1994 vorgelegt, aus dem ersichtlich sei, dass AA die Bilanzverantwortung für die „Manzers WT GmbH“ gehabt habe, weiters als Beilage 31 ein Aktenvermerk vom 4. November 1991 betreffend einen Kanzleibesuch des AA bei einer Wirtschaftstreuhand GmbH. AA habe seit 1993 keinen Schreibtisch und keinen Sitzplatz in der Kanzlei in NN gehabt. Er habe bei seinen Anwesenheiten das Besprechungszimmer benutzt.

Aus einem weiteren Aktenvermerk, Beilage 32, sei in Bezug auf den Firmenwert jede einzelne Bewertung ersichtlich. Die angegebenen Berichtigungen bedeuteten, dass es erhebliche Klientenabgänge gegeben habe. Aus Punkt 4 sei zu ersehen, dass B die endgültige Abrechnung des Jahres 1991 mit AA einbuchen möge.

Schreiben vom 8. April 2005: Als Beilage 3 werde das Unterschriftenprobenblatt zu einem Bankkonto vorgelegt, aus dem die kollektive Zeichnungsberechtigung des AA ersichtlich sei. Daraus ergebe sich, dass AA keinerlei Einflussmöglichkeit auf die Gesellschaft gehabt habe. Zum Beweis dafür, dass AA nur für andere Kanzleien tätig gewesen sei, würden eine Auswertung aus September 1994 sowie eine Stundenabrechnung vorgelegt, aus denen ersichtlich sei, welche Leistungen er für die Kanzlei in LL erbracht habe. Ein als Beilage 7 beigelegtes Telefax beweise, dass AA seine Stunden an die Bw und diese wieder an die Kanzlei verrechnet habe. Der von AA erworbene Klientenstock habe sich insofern sukzessive verflüchtigt, als die neuen Mitgeschäftsführer die Struktur geändert und neue Klienten akquiriert hätten. Aus der als Beilage 6 vorgelegten Offene-Posten Liste per 30. September 1994 sei ersichtlich, dass bereits im Jahr 1994 eine Vielzahl der zum 1. Jänner 1990 erworbenen Klienten nicht mehr vorhanden gewesen sei, weshalb jedenfalls die beantragte Teilwertabschreibung durchzuführen gewesen wäre. Im Aktenvermerk vom 12. Juni 1990, Beilage 8, berichte B, dass erst 5 Vollmachten beim Finanzamt eingereicht worden seien. B und C hätten selbst durch Überzeugungskraft die Vollmachten von den Klienten erst erhalten müssen. Bereits mit Schreiben vom 2. Jänner 1990 habe die neu gegründete AA Wirtschaftstreuhand GmbH den Klienten mitgeteilt, dass AA wohl noch in der Kanzlei vorhanden sein, aber als Sachbearbeiter nicht mehr zur Verfügung stehen werde, was damit begründet worden sei, dass AA neue Aufgaben in der gesamten Kanzleigruppe habe, es daher erforderlich sei, die steuerlichen Aufgaben von anderen Steuerberatern bearbeiten zu lassen. Es sei deshalb auch die Unterfertigung neuer Vollmachten durch die Klienten erforderlich gewesen. AA sei seit 1. Jänner 1990 kein Schreibtisch mehr zur Verfügung gestanden. Sämtliche Ausführungen seien aus den handschriftlichen Aufzeichnungen des C aus dem Jahr 1990 ersichtlich und könnten jederzeit vorgelegt werden. Dass sämtliche innerbetrieblichen Entscheidungen ausschließlich von C und B getroffen wurden, werde durch einen

Bestandsvertrag aus dem Jahr 1991 belegt. Auch sämtlicher Schriftverkehr mit den Abgabenbehörden sei, wie der Fragebogen, Beilage 12, beweise, ausschließlich von C und B geführt worden. Die Meldung an das Landesgericht bezüglich Firmenwortlaut, Beilage 13, habe ebenfalls B vorgenommen, dieser sei auch, laut Abholerklärung Beilage 14, berechtigte Person zur Abholung von Schriftstücken gewesen. Auch diverse Ansuchen an die Stadtgemeinde sowie eine der Gebietskrankenkasse gemeldete Adressänderung hätte ausschließlich B durchgeführt. Als Beilage 10 werde eine Honorarnote der XP GmbH an die Bw vorgelegt. Aus der darin ausgewiesenen, von C für die Bw geleisteten Stundenanzahl sei ersichtlich, dass nicht auch noch AA Leistungen für diese Klienten erbracht haben könne.

3.1. Zu den Zahlungen an die XY bringt die Bw in der Berufungsergänzung vom 11. September 1995 vor, dass von ihr beantragte Beweise nicht aufgenommen worden seien. Das betreffe die beantragte Einvernahme des Verwaltungsratsvorsitzenden der XY zur Darstellung des Unternehmens, insbesondere zur Erläuterung der wirtschaftlich Berechtigten, einen Firmenbesuch bei der XY zur Erhebung, ob tatsächlich eine Tätigkeit gegeben ist, sowie die Einvernahme von Schweizer Consultants, die mit den Klienten der Bw in Beziehung stünden.

Die Bw führt weiters aus, dass ein DD im Jahr 1991 die Geschäftsbeziehung zwischen der Bw und der XY, die durch den damaligen Verwaltungsratspräsidenten EE repräsentiert worden sei, hergestellt habe. Es werde daher beantragt, DD zu den geschäftlichen Aktivitäten der XY zu befragen.

Die XY habe eine Koordinationsfunktion zwischen Steuerberatern in der Schweiz und Österreich. Da sie ein Bindeglied zu sog. „Steueroasen“ sei, werde beantragt, die geschäftlichen Aktivitäten der XY durch eine Beraterliste in den diversen Niedrigsteuerländern zu untermauern.

Die Bw habe weiters am 8. Juli 1991 einen Zusammenarbeits- und Kooperationsvertrag mit der XY abgeschlossen. Der Prüfer habe bemängelt, dass dieser nur von EE unterschrieben worden sei, ohne aber den von beiden Seiten gefertigten Vertrag zu urgieren. Es werde daher beantragt, den zweiseitig gefertigten Vertrag sachlich zu würdigen.

Bezüglich der Beteiligten an der panamesischen WZ AG werde die Einvernahme des nunmehrigen Verwaltungsratspräsidenten der XY, RQ, beantragt. Dieser werde anlässlich der Einvernahme die „echten wirtschaftlich Berechtigten“ nennen.

Neben den Organen seien noch Berater und Consultants im Auftrag der XY auf Werkvertragsbasis tätig geworden. Die einzelnen Berater hätten an die panamesische Muttergesellschaft fakturiert. Die Leistungen würden durch Stundenaufzeichnungen erfasst und sodann an die XY verrechnet (enthalten im Beratungs- und Prüfungsaufwand). Die

Muttergesellschaft erhalte ihrerseits 50 % des Umsatzes ausgeschüttet, rechne deshalb nicht mittels Faktura mit der XY ab.

Die XY sei räumlich im Geschäftshaus V in O, Schweiz, untergebracht, dort seien im Jahr 1992 auch entsprechende Geschäftsschilder angebracht gewesen. Derzeit befindet sich der Unternehmenssitz in PP. Es werde beantragt, die Büroräumlichkeiten zu besichtigen und die Sekretärin hinsichtlich ihrer Tätigkeit zu befragen oder zumindest unter der von der Bw bekanntgegebenen derzeitigen Telefonnummer anzurufen.

Es sei auch nicht zutreffend, dass es sich um eine Domizilgesellschaft handle. Die Angabe einer c/o Adresse müsse nicht zu einer reinen Domizilierung führen. In den relevanten Jahren hätte auch nicht, wie sich aus dem letzten vorgelegten Firmenbuchauszug ergebe, eine c/o Adresse bestanden, sondern sei vielmehr die tatsächliche Geschäftssadresse mit dem dahinter stehenden Bürobetrieb angegeben gewesen.

Bestreben der Bw bzw. der ABS-Gruppe sei es gewesen, vor Gründung ausländischer Tochtergesellschaften Rechtsbeziehungen mit anderen Partnern einzugehen. Anlässlich des Besuchs bei der XY in O habe man festgestellt, dass dort Wirtschaftprüfer, Steuerberater und Unternehmensberater zentralisiert zusammenarbeiten und Partnerschaften ermöglichen würden. Mittlerweile habe die Bw auch eine eigene Tochtergesellschaft in der Schweiz gegründet, die die Aufgaben der XY wahrnehme.

Es sei auch nicht richtig, dass die XY Kapitalsteuern unabhängig vom Betriebsergebnis zahle. Hier möge eine entsprechende Aufklärung im Rahmen des internationalen Steuerrechts herbeigeführt werden.

Die Bw weist weiters darauf hin, dass ihr die Erhebungsergebnisse der Betriebsprüfung nicht bekanntgegeben worden seien, insbesondere die Feststellung, dass es sich bei der WZ AG um eine Briefkastenfirma handle.

Die XY habe ihre Leistungen nach der Honorarordnung der Treuhandkammer Zürich abgerechnet. Festgehalten werde, dass diese Ausgaben unbedingt erforderlich gewesen wären, um den Klienten der Bw weitreichende Beratungsmöglichkeiten anzubieten.

Mit Berufungsergänzung vom 23. Oktober 1995 beantragte der Bw u.a., RQ zu sämtlichem Fragenkomplex einzuvernehmen. Weiters legte die Bw einen Telefonbucheintrag der XY vor. Dieser bereits anlässlich der Prüfung angebotene Eintrag beweise die Operativität der Gesellschaft. Vorgelegt werde auch ein von der XY erstelltes Organisationshandbuch, das im Rahmen des Kooperationsvertrages zwar für eine andere Gesellschaft erstellt worden sei, aber in der Bw seit dem Jahr 1993 Anwendung finde.

Mit Berufungsergänzung 14. November 1996 übermittelte die Bw Fotokopien von Honorarnoten. Bereits anlässlich des Betriebsprüfungsverfahrens sei eine Liste betreffend von der XY vermittelter Klienten mitgeteilt worden. Im Hinblick auf die dabei gestellte Frage, welche Erträge aus diesen Vermittlungen erwirtschaftet worden seien, lege die Bw Fotokopien von Honoraren vor.

Mit Berufungsergänzung vom 7. Feber 1996 übermittelte die Bw Kopien von Gutschriftenanzeigen der XY, auf denen die Honorarüberweisungen der Bw ersichtlich seien.

3.2. Der Betriebsprüfer wies in seiner Stellungnahme vom 8. März 1996 darauf hin, dass die Berufung hinsichtlich der Zahlungen an die XY keine neuen Beweismittel vorbringe. Im Zuge der Prüfung sei dem Prüfer zunächst ein nicht unterschriebener Vertrag vorgelegt worden. Der zweite vorgelegte Vertrag weise nur eine, zudem unleserliche Unterschrift auf, und welche vom Inhalt des ersten Vertrages deutlich ab. Bis dato seien keine konkreten Aufzeichnungen über die Tätigkeiten der XY vorgelegt worden. Auf Seite 6 des einseitig unterschriebenen Vertrages heiße es, dass der Auftragnehmer über seine Tätigkeit Monatsberichte zu verfassen habe und dass diese auch mündlich, persönlich an den Geschäftsführer AA, erteilt werden könnten. Der Inhalt der Erhebungen der Großbetriebsprüfung Wien, Sondergruppe für die Prüfung von Auslandsbeziehungen, sei der Bw sehr wohl zur Kenntnis gebracht worden.

3.3. Das Finanzamt teilte der Bw mit Ergänzungssuchen vom 17. April 1996 u.a. mit, dass nach den von der Großbetriebsprüfung Wien, Sondergruppe für Auslandsbeziehungen, durchgeföhrten Ermittlungen die Behauptung der Bw, in den relevanten Jahren sei keine c/o-Adresse im Handelsregister angegeben gewesen, bzw. die XY trage keinen Domizilvermerk, durch den Handelsregisterauszug widerlegt werde. Was die Eintragung im Telefonbuch betreffe, so könne die derzeitige Situation nicht auf den Prüfungszeitraum umgelegt werden. Im Prüfungszeitraum sei jedenfalls keine Eintragung vorgelegen. Weiters sei nach den Feststellungen der Großbetriebsprüfung RQ bei mindestens 16 Aktiengesellschaften Verwaltungsrat. Beziiglich Besteuerung von Domizilgesellschaften habe die Großbetriebprüfung festgestellt, dass nach dem Recht der Bundessteuer die Domizilgesellschaft unbekannt sei. Derartige Gesellschaften würden vom Bund wie Betriebs-AG besteuert, gegebenenfalls unter Gewährung des Beteiligungsabzugs. Eine Ertragssteuer gebe es im Kanton nicht. Die Kapitalsteuer betrage 0,5-1,5 % des einbezahlt Kapitals. Dass die WZ keine Briefkastenfirma sei, sei durch die eingeholte Wirtschaftsauskunft widerlegt. Was die gegenwärtige Geschäftsadresse PP, betreffe, so sei diese Anschrift laut amtlichem Telefonbuch jene des RQ und einer TS.

3.4. In einer Reihe weiterer Schriftsätze führt die Bw zu diesem Berufungspunkt bzw. zur Stellungnahme des Prüfer Folgendes aus:

Schreiben vom 17. Mai 1996: RQ habe am 17. April 1996 vor dem Finanzamt FF ausgesagt, dass vor 1993 EE und danach er wirtschaftlich Berechtigter der XY gewesen sei.

Bezüglich c/o-Adresse sei aus dem beigelegten Firmenbuchauszug vom 3. Feber 1995 ersichtlich, dass es sich bei der angegebenen Adresse WGStr, um keine c/o-Adresse handle. Darüber hinaus bestreite der Schweizer Wirtschaftsprüfer, dass eine c/o-Adresse einem Domizilvermerk entspreche.

Beigelegt werde weiters ein aus dem Jahr 1992 stammendes Originalbriefpapier der XY, auf dem bereits eine Telfonnummer ersichtlich sei.

Was die Anzahl der Gesellschaften betreffe, in denen RQ eine Funktion als Verwaltungsrat ausübe, sei darauf hinzuweisen, dass auch C Geschäftsführer von rund 25 Gesellschaften sei. RQ habe auch mitgeteilt, dass die WZ keine Briefkastenfirma sei. Woraus geschlossen werde, dass es sich um eine Briefkastenfirma handle, sei nicht ersichtlich.

Die Betriebsprüfung habe erstmals behauptet, dass ein erster vorgelegter Vertrag vom zweiten abweiche. Falls erforderlich, könne natürlich der Originalvertrag vorgelegt werden. Weiters könnten jederzeit Unterlagen über die Tätigkeit der XY vorgelegt werden, wenn dies im Detail gewünscht werde.

Schreiben vom 7. Juli 1998: Im Beratungsvertrag mit der XY sei folgender Auftrag definiert:

Durchführung laufender Betriebsberatung, einer Bestandsaufnahme der gegenständlichen Organisationsstruktur, Erstellung eines Organigramms, Erstellung und Durchführung einer Ist-Analyse der Ablauforganisation, Durchführung von Stellenbeschreibung und Kooperationsmöglichkeiten, Herstellung internationale Beziehungen, Erstellung eines überregionalen Organisationsschemas für Wirtschaftstreuhandkanzleien, Akquisition im Bundesland Wien.

Konkret habe dann die XY Leistungen bei Klienten ebenfalls erbracht. Bereits mit Schriftsatz vom 14. November 1995 seien die Erträge aus vermittelten Klienten nachgewiesen worden. Der Vertrag mit der XY Consultants habe auch die Beratung in Außensteuerrechtsangelegenheiten gesichert. Hierbei seien insbesondere Beratungsleistungen auf folgenden Gebieten erbracht worden:

Gründung von Kapitalgesellschaften nach dem Recht diverser Staaten, Stiftungsrecht in diversen Ländern, Bestandsaufnahme einer Organisationsstruktur zur Neugründung eines Teilbetriebes in der Schweiz, formelle Organigramme über den theoretischen Tätigkeitsablauf einer Steuerberatungsgesellschaft, Definition der Mitarbeiterfunktionen in einer schweizerischen Steuerberatungsgesellschaft, Kontaktherstellung zu Netzwerken, Ausarbeitung eines überregionalen Organisationsschemas für mehrere Wirtschaftstreuhandkanzleien, welches im Jahr 1995 zur Gründung einer OHG führte.

Pauschale Mitgliedsbeiträge an ausländische Gesellschaften würden etwa auch von den Top 6 der österreichischen Steuerberatungsgesellschaften abgeführt, und zwar ohne direkte Gegenleistungen, während den konkreten Zahlungen sehr wohl Leistungen zu Grunde liegen würden.

Es würden weder Missbrauch noch Scheingeschäft vorliegen. Die von der XY erbrachten Leistungen könnten auch in anderen Verfahren detailliert mit Leistungsnachweisen nachgewiesen werden. Auch bei Bemessung mit dem Stundentarif der Schweizer Treuhandkammer liege ein Äquivalent vor. Diese sei auch durch Vorlage des von beiden Vertragsteilen unterfertigten Vertrages dargelegt worden.

Weiters hätten RQ und EE eidestattlich erklärt, wirtschaftlich Berechtigte der XY sowie Verfügungsberechtigte über eventuell erwirtschaftete Erträge gewesen zu sein. Sie seien Eigentümer und wirtschaftlich Berechtigte der einzigen Aktionärin der XY, WZ AG, gewesen. Sie hätten auch ausgesagt, dass C keinen Einfluss auf diese Gesellschaft gehabt und auch keinerlei Dividendenbezüge erhalten habe. Durch die Namhaftmachung von RQ und EE sei dem § 162 BAO entsprochen worden.

Der ernsthafte Wille der Vertragsparteien sei durch Aussagen und unterschriebene Verträge bekanntgegeben worden. Auch tatsächliche Aufzeichnungen über tatsächlich getätigte Leistungen seien vorgelegt worden. Auf diese werde nur mehr verweisen; nochmals vorgelegt würden sie nur nach Anforderung. RQ habe den Domizilvermerk detailliert dargestellt, wobei ein außerkantonaler Bezug für den Domizilvermerk vorhanden sei (Schreiben an Finanzamt für Körperschaften vom 24. September 1996), ein Telefonbuchauszug sei vorgelegt worden, der Personalaufwand sei in den Jahresabschlüssen in Form von Werkverträgen und Fremdleistungen enthalten, die Gesellschaft zahle nicht nur Kapitalsteuern, sondern auch Steuern vom erklärten Betriebsergebnis. Die Abgabenbehörde müsse im Rahmen der Beweiswürdigung klar darlegen, warum sie die Ansicht vertrete, dass C hinter der XY stehe. Als weiterer Zeuge werde KL namhaft gemacht, der auf Grund der Postbearbeitung den Beratungsvertrag und dessen Posteingang nachweisen könne. Die durchgeföhrten Beratungsleistungen seien mit dem monatlichen Pauschalhonorar angemessen entlohnt worden. Hinter der XY stünde mit Mitarbeitern, Miete, Telefonanschluss, Briefpapier, Firmentafeln, Büroräumlichkeiten usw. sachliches Substrat.

Schreiben vom 23. Mai 2005: Mit der Benennung von EE und RQ seien die Empfänger der abgesetzten Beträge bekanntgegeben und damit der Bestimmung des § 162 Abs. 2 BAO entsprochen worden.

Schreiben vom 23. Feber 2007: Durch Zeugeneinvernahmen in einem Strafverfahren beim Landesgericht für Strafsachen sei eindeutig bewiesen, dass es sich bei der XY um keine Briefkastenfirma handle; der damit betroffene und betraute Mitarbeiter habe ausgesagt, dass sowohl die handelnden Personen als auch die erbrachten Leistungen unter Beweis gestellt worden seien. Es werde daher beantragt, die Verfahrensergebnisse der Hauptverhandlung

sowie die darin gestellten Beweisanträge als integrierenden Bestandteil der Berufungsschrift anzusehen.

Als Beilage 10 des Schreibens übermittelte die Bw die Erklärung des EE, er sei bis 15. Dezember 1993 alleiniger Aktionär und ausschließlich wirtschaftlich Berechtigter der XY gewesen und habe insbesondere ausgeschüttete Gewinne konsumiert; C habe keine Gewinnausschüttungen bzw. keine Gelder von der Gesellschaft erhalten und auch keinen Einfluss auf die Geschäftsführung gehabt, ferner habe die Gesellschaft für sämtliche Umsätze ihre Abgaben bezahlt und sämtliche Ausgangsrechnungen in den Büchern ordnungsgemäß erfasst.

Als Beilage 11 übermittelte die Bw eine „eidestattliche Erklärung“ einer UV. Sie sei seit Oktober 1989 Mitarbeiterin diverser Firmen des EE bzw. des RQ und habe in dieser Zeit immer im Geschäftshaus V in O, u.a. auch für die XY, gearbeitet. In den Jahren 1991 bis 1993 habe die XY eine Vielzahl von Leistungen an die D Wirtschaftstreuhandgesellschaft erbracht, wie Gutachtenserstellung, Betriebsanalyse, Gespräche mit Banken, Erstellung von Organisationshandbüchern, Übernahme österreichischer Klienten und Erstellung von Buchhaltung und Bilanzen für diese Klienten, Erledigung von Schreibarbeiten. Es sei ihr bekannt, dass sich EE und RQ regelmäßig mit C und diversen Klienten in Ü, O oder anderen Büros getroffen hätten. Sie persönlich habe für die XY Verwaltungsarbeiten erledigt. Weitere Mitarbeiter, die an Projekten der XY für die D Wirtschaftstreuhandgesellschaft und die Wirtschaftstreuhand Q mitgewirkt hätten, seien ÄÖ, ÜQ und ÄY.

Aus Beilage 12, Auszug aus der Einkommensteuererklärung des RQ, gehe hervor, dass dieser seine Beteiligung an der XY in seiner Steuererklärung offengelegt habe.

Für den Fall, dass die Zahlungen an die XY nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden, werde weiters beantragt, auch die Betriebseinnahmen entsprechend zu kürzen, da die entsprechenden Aufwendungen, wie dezidiert nachgewiesen, an die Klienten weiterverrechnet worden seien.

Die Behörde habe die vorgelegten Fotos von den Büroräumlichkeiten in Wien, wo administrative und effektive Geschäftstätigkeit der XY abgewickelt worden sei, weiters Personalakten des ÄÖ, der effektiv umfassende Leistungen von der XY für die Gesellschaft erbracht habe, den schriftlichen Vertrag zwischen der Bw und der XY, auch wenn die Behörde behauptete, dass kein unterschriebener Vertrag vorgelegt worden sei, sowie unzählige Eingaben und Beweisanträge, bislang nicht gewürdigt.

Die XY habe mit Rechnung vom 31. Dezember 1992 ihre monatlichen Leistungen für das Jahr 1992 detailliert abgerechnet und hiebei auch Leistungsverzeichnisse vorgelegt. Die detaillierten monatlichen Leistungsaufzeichnungen seien der Abgabenbehörde bereits

vorgelegt worden. Als Beilage 13 zum Schreiben werde die detaillierte Abrechnungszusammenstellung der XY vorgelegt. Diese Abrechnung habe B beauftragt. Der Auftrag habe die Erstellung eines Kreditansuchens samt Planungsrechnung für die LK GmbH zum Inhalt gehabt. C und AA hätten dieses Ansuchen nicht neutral bearbeiten können, weshalb dies die XY getan habe. Das Ansuchen sei über mehrere Monate verteilt erstellt worden, wobei entsprechende Unterlagen gesammelt und aufbereitet worden seien. So seien die Kapitaldienstgrenze errechnet, die Darstellung des Kaufgegenstandes und des Kaufpreises durchgeführt, der Finanzierungsbedarf dargelegt und Sicherheiten angeboten worden. Die diesbezüglichen schriftlichen Unterlagen in Form eines Ordners seien der Betriebsprüfung übergeben worden und würden sicherlich bei der Abgabenbehörde aufliegen. Die Bw habe die Kosten mit einem Aufschlag an die LK GmbH weiterverrechnet. In den Stundenaufzeichnungen des B seien Stunden für die Bearbeitung dieses Kreditansuchens in Zusammenarbeit mit der XY enthalten.

Die mit dem der XY erteilten Beratungsauftrag in Verbindung stehenden Einzelleistungen seien durch Zeitaufzeichnungen der „bringenden“ Personen durchgeführt worden. RQ habe Stundenaufzeichnungen und konkrete Leistungsnachweise vorgelegt.

Die Bw bemängelt weiters, dass ihr die Stellungnahme des Prüfer vom 8. März 1996 nicht bekanntgegeben worden sei.

Auf mehreren Seiten des Schreibens vom 23. Feber 2007 beschreibt die Bw die Geschäftsfelder der XY. Die Vermittlung von Geschäftskontakten durch die XY sei insofern erwiesen, als durch Aktenvermerk dokumentiert sei, dass der geschäftsführende Gesellschafter einer der größten Wiener Steuerberatungskanzleien mitgeteilt habe, dass er die Verbindung der Bw zur XY kenne, und angefragt habe, ob die Bw nicht eine Schweizer Bank in den Vereinigten Staaten vermitteln könne, was dann durch Aktenvermerk durchgeführt worden sei. Vereinbart gewesen sei weiters, dass die XY der Bw das Schweizer Steuerrecht zur Kenntnis bringe, weshalb C und andere an einem internationalen Steuerberaterseminar in I teilgenommen hätten, das auch ein Steuerrechtsexperte der XY besucht habe. Die XY habe weiters Vermögensverwaltung betrieben und der Bw monatliche Berichte über die einzelnen Entwicklungen der Märkte dargestellt und übermittelt, welche die Bw wiederum ihren Klienten zur Verfügung gestellt habe. Im Rahmen der von der XY durchzuführenden Steuerberatung habe die Bw Grundinformationen u.a. über das Schweizer Steuerrecht erhalten, bei umfassenderen Beratungsleistungen habe die Bw den Klienten direkt an die XY vermittelt. Die XY habe Gründungen von Gesellschaften und Stiftungen durchgeführt und der Bw, jeweils nach individueller Klientenanfrage, diesbezügliche Informationen zur Verfügung gestellt. Die XY sei Bindeglied zu anderen Ländern gewesen, wofür die Fremdsprachenkenntnisse ihrer Mitarbeiter hilfreich gewesen seien. Auch Informationsmaterial zur Gründung von Offshore-

Gesellschaften habe die Bw von der XY erhalten. Im Geschäftsbereich der allgemeinen Betriebsberatung habe die Bw von der XY, nach Aufgabenstellung durch die Bw, Informationen jeglicher Art erhalten. Die XY habe Betriebs- und Unternehmensanalysen erstellt, wobei die Bw der XY den Auftrag zur Gutachtenserstellung erteilt und die XY Vor- und Abschlussbericht erstellt habe. Weiters habe die XY betriebswirtschaftliche Auswertungen und Stellungnahmen erstellt, im Rahmen von schriftlichen Stellungnahmen durch zum Mitarbeiterstand der XY gehörende geprüfte Psychologen Organisationsabläufe beschrieben und vorgeschrieben, Hilfe in Patentangelegenheiten geleistet und, durch ihre fachlich versierten Mitarbeiter, Liegenschaftsschätzungen durchgeführt.

Schreiben vom 26. März 2007: Die Bw habe mit Berufungsergänzung vom 7. Februar 1996 detaillierte Leistungsaufzeichnungen, beinhaltend u.a. die betroffenen Klienten, die Arbeitszeit des Mitarbeiters der XY sowie das exakte Datum der Leistungserbringung samt Leistungsinhalt, vorgelegt. Hingewiesen werde auf das Schreiben vom 24. November 1994 an den Betriebsprüfer, worin diesem mitgeteilt worden sei, welche Leistungsnachweise für die Leistungen der XY vorliegen würden. Es seien als leistende Personen entsprechende Mitarbeiter angegeben worden und der Leistungskatalog sei detailliert ersichtlich. Diese Unterlagen würden im Betriebsprüfungsakt aufliegen.

4.1. Betreffend Wertberichtigung zu Kundenforderungen 1992 bringt die Bw vor, dass im Mai 1993 die Bilanzierung erfolgt sei und die per 30. Juni 1993, somit 6 Monate nach dem Bilanzstichtag, noch nicht eingegangenen Kundenforderungen wertberichtet worden seien. Sämtliche dieser Forderungen seien bis zu diesem Zeitpunkt bereits dreifach gemahnt gewesen.

4.2. Der Prüfer verweist in seiner Stellungnahme darauf, dass die Bilanzierung des Jahres 1992 nicht im Mai 1993, sondern nach dortigen Angaben im Jänner 1994 – die Bilanz sei am 23. Jänner 1994 genehmigt worden – erstellt worden sei. Zum Bilanzerstellungszeitpunkt sei daher sehr wohl bekannt gewesen, dass ein Großteil der einzelwertberichtigten Forderungen bereits eingegangen war. Außerdem seien in den Jahren 1990 und 1991 keine Forderungsverluste ausgewiesen worden, weshalb auch Erfahrungswerte der Vergangenheit keinen Anlass für eine Wertberichtigung geboten hätten. Die Betriebsprüfung habe nur jene Beträge ausgeschieden, die bis Ende 1993 von Kunden tatsächlich bezahlt worden seien.

4.3. Mit Berufungsergänzung vom 17. Mai 1996 übermittelte die Bw den Umlaufbeschluss vom 30. Juni 1993, mit dem der Jahresabschluss 1992 genehmigt worden ist.

5. Zu den Aufwendungen für Geschäftsführer-Wohnung und –Kfz führt die Bw aus, dass B ursprünglich in CK ansässig gewesen sei und im Jahr 1989 für das Projekt NN habe gewonnen werden können. B sei hinsichtlich seiner fachlichen Qualifikation als beeideter Wirtschaftprüfer

und Steuerberater über die eines Steuerberater zu stellen, weshalb ein höherer Stundensatz als die verrechneten 315,00 S berechtigt gewesen sei. Im Geschäftsführervertrag sei vereinbart worden, dass B eine Geschäftsführerwohnung und ein Kfz zur Verfügung gestellt bekomme, dafür auf einen angemessenen Stundensatz, der sich im Bereich des von C, ebenfalls Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, verrechneten (850,00 S) hätte bewegen müssen, verzichte. B habe zwar laut Leistungsbericht nur zwischen zwei und sechs Stunden durchschnittlich aufgezeichnet, habe aber darüber hinaus sehr wohl ganztätig gearbeitet; für diese zusätzlichen Stunden habe keine Aufzeichnungspflicht für ihn bestanden. Die vom Prüfer herangezogene Stundzahl sei daher nicht repräsentativ. Im Jahr 1992 habe B insgesamt 656,75 Stunden gearbeitet. Hinzuweisen sei weiters darauf, dass B seine Gesellschaftsanteile nur als Treuhänder des C gehalten habe, was auch immer offengelegt worden sei.

6. In der Berufungsergänzung vom 7. Juli 1998 beantragte die Bw die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

7.1. Mit Bescheid vom 17. Jänner 2007 trug der unabhängige Finanzsenat der Bw in Bezug auf die Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaft- und Gewerbesteuer 1990 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 1991 und 1992 auf, die fehlenden Berufungspunkte, nämlich die Erklärungen, in welchen Punkten die Bescheide angefochten und welche Änderungen beantragt werden, sowie eine Begründung nachzureichen.

7.2. In Beantwortung dieses Mängelbehebungsauftrags bringt die Bw im Schreiben vom 23. Februar 2007 hinsichtlich Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens 1990 vor, dass Tz 16 des Betriebsprüfungsberichts, auf den zur Begründung der Wiederaufnahme in Tz 37 verwiesen werde, keine Ausführungen und Begründungen für die Nichtanerkennung eines Investitionsfreibetrages von der im Jahr 1990 angeschafften Einrichtung enthalte. Die Wiederaufnahme sei daher nicht begründet worden.

Hinsichtlich Wiederaufnahme des Gewerbesteuerverfahrens 1990 verweise Tz 37 auf die Textziffern 28ff. Tz 28 verweise wiederum auf Punkt 5 der Beilage zur Niederschrift. Dort werde aber bezüglich der Hinzurechnungen nur die Vergütung an wesentlich Beteiligte im Jahr 1990 erwähnt. Eine entsprechende Ableitung der Wiederaufnahme sei daraus nicht ersichtlich.

Hinsichtlich Umsatzsteuer 1991 führt die Bw aus, dass sich durch die Feststellungen der Betriebsprüfung keinerlei Veränderung gegenüber der eingereichten Steuererklärung ergeben habe. Die Begründung, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt sei, sei daher unrichtig.

Unter Tz 14 des Betriebsprüfungsberichts sei bezüglich der Geschäftsführerwohnung Vorsteuer in Höhe von 29.746,00 S nicht anerkannt worden. Es werde beantragt, diese Vorsteuer aus den Gründen, aus denen auch die Abzugsfähigkeit der im Zusammenhang mit dieser Wohnung getätigten Ausgaben beantragt wurde, zu berücksichtigen.

8. Im Schreiben vom 26. März 2007 teilte die Bw unter Hinweis auf die dem C erteilte Zustellvollmacht mit, dass sich dessen Zustelladresse in ABCD, befindet.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1.1. Wiederaufnahme des Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerverfahrens 1990:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte (z.B. VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141).

Die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide verweisen zur Begründung der Wiederaufnahme auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

Ein bloßer Verweis auf die Ausführungen in einem Betriebsprüfungsbericht ist dann rechtlich hinreichend, wenn aus diesem die Wiederaufnahmsgründe hervorgehen und auch Überlegungen zur Ermessensübung dargestellt sind (VwGH 18.9.2003, 99/15/0262).

In Bezug auf die Wiederaufnahme des Verfahrens führt der Betriebsprüfungsbericht vom 20. März 1995 in Tz 37 unter Verweis auf weitere Textziffern des Berichts aus, dass hinsichtlich Umsatzsteuer 1990 (Verweis auf Tz 16, 26) und Gewerbesteuer 1990 (Verweis auf Tz 28ff) Feststellungen getroffen worden seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machten.

1.2. Textziffer 28 des Berichts betrifft Hinzurechnungen gemäß § 7 Z 6 GewStG, wobei dazu auf die Ausführungen in Punkt 5 der Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen wird. Dort wird die Feststellung getroffen, dass laut Betriebsprüfung bei der Gewerbesteuer 1990 Vergütungen an den wesentlich Beteiligten B in Höhe von 252.816,00 S hinzuzurechnen seien.

Der Betriebsprüfungsbericht zeigt mit den Ausführungen in Textziffer 37, es seien die Wiederaufnahme erforderlich machende Feststellungen getroffen worden, in Verbindung mit dem Verweis auf die entsprechende Feststellung in der Textziffer 28 und dem dortigen Verweis auf Punkt 5 der Beilage zur Niederschrift auf, dass im Zuge der Betriebsprüfung die Tatsache neu hervorgekommen sei, dass im Jahr 1990 Vergütungen an wesentlich Beteiligte geleistet wurden, die bei der Gewerbesteuer als Hinzurechnung zu erfassen sind. Für die Behauptung der Bw, B habe seinen Anteil nur als Treuhänder gehalten, gibt es keinen Nachweis. Im Gegenteil, die Körperschaftsteuererklärung des Jahres 1990 etwa weist B als 30 % Gesellschafter aus.

Eine auf neue hervorgekommene Tatsachen gestützte Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (z.B. VwGH 21.11.2007, 2006/13/0107).

Nun enthält zwar die Gewerbesteuererklärung des Jahres 1990 keine Angaben darüber, dass die Bw im Jahr 1990 Vergütungen an einen wesentlich beteiligten Gesellschafter gewährt hätte. Dem gemeinsam mit den Steuererklärungen eingereichten Jahresabschluss bzw. der Gewinn- und Verlustrechnung des Jahres 1990 ist allerdings zu entnehmen, dass auf Grund eines Werkvertrages Entgelte an B in der von der Betriebsprüfung festgestellten Höhe bezahlt wurden. Dass B an der Bw wesentlich beteiligt war, ergab sich sowohl aus den Beilagen zum Jahresabschluss als auch aus der Körperschaftsteuererklärung. Dieser Sachverhalt hätte bei richtiger rechtlicher Subsumtion aber bereits im abgeschlossenen Verfahren die Feststellung erlaubt, dass bei der Gewerbesteuer 1990 einem wesentlich Beteiligten gewährte Gehälter in Höhe von 252.816,00 S hinzuzurechnen sind, weshalb eine Wiederaufnahme wegen neu hervorgekommener Tatsachen ausgeschlossen ist.

Der Wiederaufnahmsbescheid war daher aufzuheben. Der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Gewerbesteuerbescheid 1990 scheidet dadurch ex lege aus dem Rechtsbestand aus, weshalb die Berufung insoweit, als sie sich gegen den Gewerbesteuerbescheid 1990 richtet, als unzulässig geworden zurückzuweisen war.

Auf Grund des damit verbundenen Wegfalls der Gewerbesteuernachforderung von 38.990,00 S war der Körperschaftsteuerbescheid 1990 entsprechend abzuändern.

1.3. In Textziffer 16 des Berichts stellt der Prüfer u.a. fest, dass die Bw eine Kanzlei und dazugehörige Einrichtung gekauft und von der im Jahr 1990 aktivierten Einrichtung einen Investitionsfreibetrag in Höhe von 75.000,00 S geltend gemacht habe. Da für den Erwerb

eines Betriebes im Ganzen kein Investitionsfreibetrag geltend gemacht werden könne, sei der Investitionsfreibetrag des Jahres 1990 entsprechend zu kürzen.

Der Betriebsprüfungsbericht zeigt mit den Ausführungen in Textziffer 37, es seien die Wiederaufnahme erforderlich machende Feststellungen getroffen worden, in Verbindung mit dem Verweis auf die entsprechende Feststellung in der Textziffer 16 auf, dass im Zuge der Betriebsprüfung die Tatsache neu hervorgekommen sei, dass der Bw die Einrichtung, von deren Anschaffungskosten sie im Jahr 1990 einen Investitionsfreibetrag geltend gemacht hat, im Rahmen eines Betriebserwerbes zugegangen ist.

Dass die Betriebsprüfung zu Recht von einem Betriebserwerb ausgegangen und damit auch zu Recht festgestellt hat, dass für die dabei erworbenen Einrichtungsgegenstände ein Investitionsfreibetrag nicht geltend gemacht werden kann, wird in den nachfolgenden Ausführungen zu den Berufungen gegen die Sachbescheide dargelegt, weshalb zur Begründung insoweit auf diese Ausführungen verwiesen wird.

Die Bw hat nicht dargetan, dass sie dem Finanzamt bereits im wiederaufzunehmenden Verfahren den Sachverhalt so weit offengelegt hätte, dass das Finanzamt bereits in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Auch den vorliegenden Akten lässt sich nicht entnehmen, dass der Sachverhalt dem Finanzamt in einer solchen Weise bekannt gewesen wäre. So kann dem von der Bw für das Jahr 1990 eingereichten Jahresabschluss bzw. Anlagenverzeichnis lediglich der Zugang bestimmter Wirtschaftsgüter und die Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages von den dafür aktivierten Beträgen entnommen werden. Der im Anlagenverzeichnis bei der Betriebs- und Geschäftsausstattung enthaltene Vermerk „Div. Einrichtung Stb. AA“ bietet für sich auch keinen hinreichenden Hinweis darauf, dass der Zugang dieser Einrichtung auf einem Betriebserwerb beruhte.

Die Außenprüfung hat daher sehr wohl Umstände festgestellt, die als neu hervorgekommene Tatsache einen tauglichen Grund für eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 1990 bieten.

1.4. Bei der Beurteilung der Zulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme eines Abgabenverfahrens handelt es sich um eine Ermessensentscheidung. Die Rechtmäßigkeit dieser Ermessensentscheidung ist unter Bedachtnahme auf § 20 BAO zu beurteilen. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff

"Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen.

Zur Begründung der Ermessensübung führt Tz 38 des Prüfungsberichts aus, dass bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen sei. Diese Begründung stellt jedenfalls eine ausreichende Begründung für die Ermessensübung dar (vgl. VwGH 10.5.1994, 94/14/0024). Die Bw hat auch nichts vorgebracht, was gegen die Richtigkeit dieser Ermessensübung sprechen könnte.

Die Interessensabwägung im Sinne des § 20 BAO verbietet zwar bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit, wobei die Geringfügigkeit anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe zu beurteilen ist (z.B. VwGH 4.3.2009, 2006/15/0079). Eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer um 75.000,00 S kann aber nicht als geringfügig bezeichnet werden.

Die Berufung war daher, soweit sie sich gegen den Bescheide über die Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens 1990 richtet, als unbegründet abzuweisen.

2.1. Abschreibung des Firmenwerts:

Gemäß § 6 Z 1 EStG sind abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Gemäß § 6 Z 2 EStG ist nicht abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Die Bw hat auf Grundlage eines im Jahr 1990 abgeschlossenen Kaufvertrages mit Übergabestichtag 1. Jänner 1991 den Klientenstock des Steuerberaters AA um 4.610.447,00 S erworben. Von diesem Betrag hat sie beginnend mit dem Jahr 1991 eine Abschreibung über eine Nutzungsdauer von 5 Jahren geltend gemacht.

Der entgeltlich erworbene Firmenwert wird bei Angehörigen von freien Berufen in typisierender Weise als abnutzbar angesehen, weil bei freiberuflich Tätigen der Wert des Betriebes weitgehend auf das persönliche Vertrauensverhältnis zwischen dem Unternehmer und seinem Klienten (Patienten) begründet ist (Hinweis E 10.6.1980, 2420/79). Dieses Vertrauensverhältnis endet mit dem Ausscheiden des (ehemaligen) Kanzleiinhabers und muss mit dessen Nachfolger neu begründet werden. Der Kundenstock ist solange nicht als abnutzbares Wirtschaftsgut anzusehen, als der bisherige Kanzleiinhaber den Kundenstock -

insbesondere als Geschäftsführer der den Kundenstock erwerbenden Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft - weiterhin mitbetreut (VwGH 10.5.1994, 91/14/0116).

AA nahm nach dem Verkauf des Klientenstocks an die Bw bei dieser die Position eines Geschäftsführers ein. Er war, wie dem im Arbeitsbogen einliegenden Prospekt der ABS Treuhand zu entnehmen ist, einer der vier dort auch abgebildeten, als Steuerberater genannten Vorstände der ABS. Wenn im Prospekt weiters das Foto des „Steuerberaters“ AA mit dem Text „Problemorientierte Entscheidungshilfen sind das Ziel unserer effizienten Klientenbetreuung. Unsere Klienten können auf allen Gebieten das Beste verlangen.“ unterlegt wird, so weist dies nicht auf eine Funktion des AA hin, die sich auf das bloße Verrichten organisatorischer Tätigkeiten im Innendienst beschränken würde.

Aus den von AA in den Jahren 1990 bis 1992 verrechneten Honoraren von rd. 893.000,00 S (1990), 771.000,00 S (1991) und 738.000,00 S (1992) ist ebenfalls zu erschließen, dass AA in gewichtigem Umfang, und nicht bloß rein organisatorisch, in der Bw tätig gewesen ist.

Vor allem aber nennt der Firmenprospekt der ABS Gruppe den „Stb. AA“, gemeinsam mit dem Prokuristen GG, als Ansprechpartner der Bw (damals noch unter dem Namen „AA Wirtschaftstreuhand GmbH“) an ihrer Anschrift in NN. Damit im Einklang steht auch die Feststellung des Betriebsprüfers in seiner Stellungnahme vom 8. März 1996, dem Finanzamt gegenüber sei nur AA als die Ansprechperson der Kanzlei bekannt gewesen.

Auf Grund des durch diese Sachlage vermittelten Gesamteindrucks ist zu schließen, dass AA auch in der Bw steuerberatend tätig war und damit den an die Bw verkauften Kundenstock als Geschäftsführer und Steuerberater weiterhin mitbetreut hat, weshalb der Kundenstock jedenfalls im Berufungszeitraum – AA gehört laut Firmenbuch bzw. laut Schreiben der Bw vom 6. Dezember 1999 seit Dezember 1999 nicht mehr der Geschäftsführung der Bw an - nicht als abnutzbares Wirtschaftsgut anzusehen ist.

Bemerkt wird, dass laut dem für das Jahr 1995 vorliegenden Jahresabschluss der Klientenstock im Jahr 1995 aus dem Betriebsvermögen der Bw ausgeschieden ist, weshalb dem Umstand, dass der Firmenwert mit der Beendigung der Tätigkeit des AA zu einem abnutzbaren Wirtschaftsgut geworden wäre, für die Veranlagung der Jahre ab 1999 keine Bedeutung mehr zukommt.

Dass AA, abweichend von dem aus den angeführten Umständen zu gewinnenden Bild, wegen räumlicher Auslagerung oder anderweitiger Beschäftigung an einer Weiterbetreuung des auf die Bw übergegangenen Klientenstocks gehindert gewesen wäre, beruht auf unbelegten und unglaubwürdigen Behauptungen der Bw.

So blieb die Behauptung der Bw, AA habe nur organisatorisch im Innendienst gearbeitet, sei mit Klienten weniger in Rechtsbeziehungen getreten bzw. habe keinen Kontakt zu seinen ehemaligen Klienten gehabt und es habe ab dem Jahr 1990 eine entsprechende Bezugsperson AA nicht mehr gegeben, nicht nur unbelegt, sondern ist dies insbesondere angesichts der Tatsache, dass der Firmenprospekt AA als Steuerberater und Ansprechperson der Bw nennt, auch unglaublich.

Dass AA die Aufgabe gehabt hätte, der Gesellschaft neue Klienten zuzuführen, ist ebenfalls eine unbelegte Behauptung. Zudem widerspricht dies der Behauptung der Bw, die Neuzugänge ab dem Jahr 1991 wären „natürlich“ auf C, B und GG zurückzuführen gewesen.

Wenig plausibel sind auch die Behauptungen, AA hätte nur Klientenakten zu bearbeiten sowie bei seinen ehemaligen Klienten festzustellen gehabt, ob bei diesen ausreichender Beratungsbedarf für einen Bezug von Leistungen über die XY bestanden hätte, weil schon nicht einsichtig ist, wie er solche Aufgaben ohne Kontakt zu den Klienten hätte erfüllen sollen.

Unglaublich ist auch die Behauptung, AA habe weder Schreibtisch noch Sitzplatz in der Kanzlei der Bw gehabt. Abgesehen davon, dass die Bw den Zeitpunkt, ab dem AA die Sitzgelegenheit in der Kanzlei entzogen gewesen wäre, einmal mit Anfang 1993 und dann mit Anfang 1990 angibt, steht das Vorbringen, ein Geschäftsführer, mag dieser nun einzeln oder kollektiv vertretungsbefugt gewesen sein, der zudem als Steuerberater und Ansprechperson im Firmenprospekt genannt wird, hätte über keine entsprechenden Büroräumlichkeiten in der Kanzlei verfügt, sondern im Besprechungszimmer Platz nehmen müssen, nicht im Einklang mit der Lebenserfahrung.

Im klaren Widerspruch zum Inhalt des Firmenprospekts steht auch die, zudem ebenfalls unbelegte, Behauptung der Bw, es sei ausdrücklicher Wunsch des AA gewesen, nicht mehr in NN tätig zu sein und auch nicht mehr nach außen hin aufzutreten. Die Behauptung, es habe dem persönlichen Ego des AA entsprochen, sich in den Prospekten noch in Szene setzen zu wollen, ist wenig plausibel, weil es auszuschließen ist, dass eine Steuerberatungsgesellschaft in ihrem Firmenprospekt, den Klienten und potentielle Klienten lesen, eine Person als Vorstand, Steuerberater und vor allem Ansprechperson an einem bestimmten Standort anführen würde, obwohl diese Person diese Funktion gar nicht wahrnehmen, sondern nur aus ihrem persönlichen Ego heraus genannt werden möchte.

Die Behauptung, AA wäre in LL tätig gewesen, widerspricht ebenfalls dem Inhalt des Prospekts, weil dieser für die dortige Wirtschaftstreuhandkanzlei eine andere Person als Ansprechpartner nennt. Die als Beilagen 30 und 31 des Schreibens vom 27. Februar 2007 vorgelegten Aktenvermerke des AA beweisen entgegen der Behauptung der Bw nicht, dass AA primär in anderen Kanzleien tätig gewesen wäre. Der Aktenvermerk Beilage 30 betrifft eine

Geschäftsführerbesprechung bezüglich Bilanzierung der zur ABS Gruppe gehörenden KK Wirtschaftstreuhand GmbH in LL. Über einen - von der Anschrift der Bw abweichenden - Tätigkeitsort des AA sagt dieser, per Fax an die anderen Geschäftsführer der KK GmbH weitergeleitet Aktenvermerk nichts aus. Im Gegenteil, der Umstand dass AA den Aktenvermerk auf Briefpapier der Bw verfasst und von der Kanzlei in NN aus per Fax abgesendet hat, spricht gegen die Glaubwürdigkeit der Behauptung, dass AA „räumlich ausgelagert“ gewesen wäre bzw. seinen Tätigkeitsort in LL gehabt hätte. Der Aktenvermerk Beilage 31 betrifft einen Kanzleibesuch. Über einen Tätigkeitsort des AA sagt dieser anlässlich eines bloßen Besuchs erstellte Aktenvermerk ebenfalls nichts aus. Dafür, dass AA Klienten aus dem an die Bw veräußerten Klientenstock nicht mehr mitbetreut hätte, bieten die beiden Aktenvermerke auch keinen Anhaltspunkt.

Die Beilagen 4 und 5 des Schreibens vom 26. März 2007 – Auszüge aus der Buchhaltung der Bw betreffend Reisekosten und Besprechungen des AA für September 1994 - sind schon deshalb unerheblich, weil sie nicht den Berufungszeitraum betreffen. Zudem kann auch aus diesen Beilagen nicht abgeleitet werden, dass AA nicht mehr in der Betreuung der Klienten der Bw tätig gewesen wäre.

Beilage 7 des Schreibens vom 26. März 2007 betrifft ein Telefax des AA an C und weitere Personen, in dem er die Übermittlung eines Vorschlags zur Bearbeitung und Abrechnung aller Klienten von LL ankündigt. Inwiefern daraus abzuleiten wäre, dass, wie die Bw behauptet, AA seine Stunden an die Bw und diese wieder an die Kanzlei (wohl in LL) verrechnet habe, kann nicht nachvollzogen werden.

Beilage 8 des Schreibens vom 26. März 2007 betrifft einen Aktenvermerk des B vom 12. Juni 1990, in dem dieser u.a. festhält, dass erst 5 Vollmachten beim Finanzamt eingereicht worden seien und weitere 98 von Klienten unterfertigte Vollmachten vorliegen würden. Dass B und C, wie die Bw behauptet, selbst durch Überzeugungskraft die Vollmachten hätten einholen müssen, kann diesem Aktenvermerk nicht entnommen werden. Da laut Punkt 8 des Kaufvertrages für jene Klienten, die die Vollmacht für die Bw nicht unterfertigten, eine Reduktion des Kaufpreises vorgesehen war, lag die Beschaffung der Vollmachten zudem im Interesse des AA, weshalb die Behauptung, B und C hätten diesbezügliche Überzeugungsarbeit bei den Klienten leisten müssen, auch nicht plausibel und unglaublich ist.

Der Umstand, dass B die dem Schreiben vom 26. März 2007 weiters beigelegten Schriftstücke (Fragebogen des Finanzamtes, Meldung an des Landesgerichts, Ansuchen an Stadtgemeinde und Gebietskrankenkasse) unterfertigt hat, sagt ebenfalls weder darüber etwas aus, ob AA an den innerbetrieblichen Entscheidungen mitgewirkt hat, noch darüber, ob er weiterhin in der

Klientenbetreuung tätig war. Da diese Schriftstücke organisatorische Angelegenheiten der Bw betreffen, weist die Tatsache der Unterfertigung durch B wohl eher darauf hin, dass sich dieser, nicht aber AA um Organisatorisches im Innendienst gekümmert hat.

Eine weitere unbelegte und dem Inhalt des Firmenprospekts widersprechende Behauptung stellt das erstmals im Schreiben vom 26. März 2007 erstattete Vorbringen dar, die neu gegründete AA GmbH habe bereits mit Schreiben vom 2. Jänner 1990 den Klienten mitgeteilt, dass AA wohl noch in der Kanzlei vorhanden sein, aber als Sachbearbeiter nicht mehr zur Verfügung stehen werde. Ein derartiges Schreiben wurde, im Gegensatz zu einer Reihe nicht aussagekräftiger Unterlagen, weder im Betriebsprüfungs- noch im Berufungsverfahren vorgelegt, auch nicht als Beilage zum Schreiben vom 26. März 2007. Es ist auch deshalb nicht glaubwürdig, dass es dieses Schreiben tatsächlich gegeben hat, weil es nicht einsichtig ist, warum die Bw, die, wie sie in der Berufungsergänzung vom 11. September 1995 ausführt, den Namen des AA beibehalten hat, um die Fortführung und Sicherheit der betreuten Klienten zu gewährleisten, diesem Ziel zuwiderhandeln sollte, indem sie auf die weitere Betreuung der Klienten durch die Person, die das Vertrauensverhältnis zu diesen Klienten, deren Übernahme sich die Bw immerhin 4,6 Mio S kosten ließ, aufgebaut hat und ihr auch weiterhin zur Verfügung stand, verzichtet und dies den Klienten auch gleich mitteilt.

Unglaublich, insbesondere im Hinblick auf das Bestreben der Bw, die Klienten fortzuführen und zu sichern, ist auch die Behauptung, nicht der Geschäftsführer und erfahrene Steuerberater AA, wohl aber der Berufsanwärter GG, dessen Dienstverhältnis im Juni 1990 begonnen hatte, wäre mit der Betreuung der Klienten der Bw befasst gewesen.

Dass die Klienten eine neue Vollmacht und einen neuen Werkvertrag unterschreiben mussten, beruhte nicht, wie die Bw glauben machen möchte, auf einer Mitteilung an die Klienten, dass sich AA neuen Aufgaben widmen werde, sondern ergab sich klarerweise aus der mit dem Kaufvertrag beabsichtigten Übertragung des Klientenstocks auf die Bw.

Auch das Vorbringen der Bw, AA wäre „nur“ kollektiv zeichnungsberechtigt gewesen, ist nicht zielführend, weil die Tatsache, dass AA die Bw nur gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer vertreten durfte, diesen nicht daran hinderte, den erworbenen Klientenstock weiterhin mitzubetreuen. Außerdem kann es nicht stimmen, dass AA Entscheidungen dem einzelzeichnungsberechtigten Geschäftsführer C habe vorlegen müssen, weil C, wie dem Firmenbuch zu entnehmen ist, zunächst ebenso wie AA kollektiv vertretungsbefugt war und ab 17. August 1993 eine selbständige Vertretungsbefugnis nicht nur für C, sondern auch für AA bestanden hat. Das mit dem Schreiben vom 26. März 2007 als Beilage 3 vorgelegte Unterschriftenprobenblatt zu einem Bankkonto, das AA als kollektiv- und C als einzelzeichnungsberechtigt nennt, widerspricht den aus dem Firmenbuch ersichtlichen, allein

maßgeblichen Rechtsverhältnissen und ist folglich unerheblich. Die Behauptung, AA habe keinerlei Einflussmöglichkeit auf die Gesellschaft gehabt, ist daher ebenfalls unzutreffend.

Dass es eine Vereinbarung darüber gegeben hätte, dass AA innerhalb von 5 Jahren aus der Gesellschaft ausscheide, ist eine weitere unbelegt gebliebene Behauptung, zudem wäre eine solche Vereinbarung für die Frage, ob der Firmenwert im Berufungszeitraum abnutzbar gewesen ist, unerheblich.

Es wäre Sache der Bw gewesen, ihre Behauptung, AA wäre mit der Weiterbetreuung der übertragenen Klienten nicht mehr befasst gewesen, durch die Vorlage nachvollziehbarer und aussagekräftiger Unterlagen unter Beweis zu stellen. Eine solche Beweisführung wäre, so die Behauptung den Tatsachen entsprochen hätte, auch möglich gewesen. Eine Aussage des GG würde weder an der mangelnden Glaubwürdigkeit noch am Fehlen nachvollziehbarer Unterlagen hinsichtlich der vom Bw behaupteten Tätigkeit des AA, noch daran, dass die unbelegten Behauptungen des Bw den aus dem Firmenprospekt ersichtlichen Verhältnissen widersprechen, etwas ändern. Dass GG aussagekräftige Unterlagen vorlegen könnte, behauptet die Bw mit ihrem lediglich auf die Einholung eines Erkundungsbeweises abzielenden Antrag, GG dahingehend zu befragen, inwiefern sich AA in den Jahren 1990 bis 1995 aus der geschäftlichen Tätigkeit zurückgezogen habe (Schreiben vom 23. Februar 2007), nicht einmal. Eine Befragung des GG war daher entbehrlich.

Aus den dargelegten Gründen erweist sich die Berufung in diesem Punkt als unbegründet. Dass das Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden eine Abschreibung des Firmenwertes über einen Zeitraum von 15 Jahren zugelassen hat, ist für die Bw nicht von Nachteil.

2.2. Teilwertabschreibung

Eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert ist grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige das Absinken des Teilwertes darstellen kann (VwGH 27.9.1995, 92/13/0310). Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen; dieser Nachweis oder die Glaubhaftmachung muss sich auch auf die Umstände beziehen, auf Grund derer gerade in einem bestimmten Wirtschaftsjahr die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung zu berücksichtigen ist (VwGH 19.5.2005, 2001/15/0041, VwGH 28. 2.2007, 2004/13/0019).

Inwiefern in einem bestimmten Jahr des Berufungszeitraums eine Minderung des Teilwerts des im Jahr 1991 mit 4,6 Mio S aktvierten Firmenwerts eingetreten wäre, hat die Bw nicht konkret dargetan. Ihr Vorbringen bleibt auch in diesem Punkt allgemein gehalten und unbelegt. Eine Darstellung eingetretener Teilwertminderungen ist weder dem Vorbringen, der

Firmenwert sei erheblich weniger wert geworden bzw. sei „derzeit“ überhaupt nicht mehr vorhanden, noch der Behauptung, der erworbene Klientenstock sei ab dem Jahr 1991 sukzessive durch neue Klienten ersetzt worden, innerhalb von 5 Jahren habe ein Austausch stattgefunden, zu entnehmen.

Dass die Bw, wie sie im Schreiben vom 23. Februar 2007 erstmals und ebenfalls unbelegt behauptet, bereits im Betriebsprüfungsverfahren dargestellt hätte, wie sich die Klientenzahl verringert habe, weshalb zuordenbar sei, welche Klienten zu welchem Zeitpunkt abgegangen seien, ist nicht aktenkundig.

Die mit diesem Schreiben vorgelegte Beilage 18 betrifft einen Aktenvermerk über eine im Jahr 1991 erfolgte Kündigung der Vollmacht durch einen Klienten. Abgesehen davon, dass daraus nicht zu ersehen ist, dass es sich dabei um einen Klienten gehandelt hätte, der anlässlich des Kanzleierwerbs im Jahr 1990 auf die Bw übergegangen wäre, hat die Bw auch nicht dargetan, dass und in welcher Höhe diese eine Kündigung zu einem Absinken des Teilwerts des angeschafften Klientenstocks geführt hätte.

Gleiches gilt für den mit Schreiben vom 27. Februar 2007 als Beilage 32 vorgelegten Aktenvermerk über die offenen Posten zum 31. Dezember 1991. Welche Bedeutung den dort angeführten Honoraraußenständen bestimmter Klienten für den Teilwert des Firmenwerts zukommen könnte, ist nicht nachzuvollziehen. Die Behauptung, dass daraus in Bezug auf den Firmenwert jede einzelne Bewertung ersichtlich sei, ist unrichtig, zumal der Aktenvermerk nicht einmal Beträge nennt. Die in Punkt 4 des Aktenvermerks getroffene Anordnung, B solle die endgültige Abrechnung mit AA im Jahr 1991 einbuchen, lässt auch keinen Bezug zur Höhe des Teilwerts erkennen; dass die endgültige Abrechnung im Jahr 1991 vorzunehmen war, ist im Übrigen Folge des in Punkt 10 des Kaufvertrags festgelegten Abrechnungstermins 31. März 1991.

Die als Beilage 6 zum Schreiben vom 26. März 2007 vorgelegte offene Postenliste zum 30. September 1994 ist schon deshalb unerheblich, weil sie nicht den Berufungszeitraum betrifft. Zudem können auch dieser Liste keine Anhaltspunkte dafür entnommen werden, dass sich der Klientenstock zur Gänze oder in bestimmter Höhe verflüchtigt hätte bzw. dessen Teilwert gesunken wäre.

Dem Antrag der Bw, das Erfordernis der Klientenabgänge vorzuhalten, um die Teilwertabschreibung nachzuweisen, ist zu entgegnen, dass eine Verpflichtung der Abgabenbehörde zur amtswegigen Ermittlung des niedrigeren Teilwertes eines Wirtschaftsgutes der Rechtsprechung und dem Gesetz nicht zu entnehmen ist (VwGH 9.9.2004, 2001/15/0073).

Wenn die Bw vorträgt, dass die Ertragsfähigkeit des Klientenstocks von vornherein nicht gegeben gewesen sei, so widerspricht dies der Tatsache, dass sie für dessen Erwerb 4,6 Mio S zu zahlen bereit gewesen ist. Dass sich die Ertragsfähigkeit nach dem Kauf vermindert und damit zu einem Absinken des Teilwerts des Klientenstocks in einem bestimmten Jahr geführt hätte, hat die Bw nicht schlüssig dargestellt.

Inwiefern aus dem Umstand, dass AA anlässlich seines Ausscheidens im Jahr 1999 Klienten aus dem ursprünglichen Klientenstock nicht mitgenommen hätte, für eine in einem konkreten Berufungsjahr vorzunehmende Teilwertabschreibung maßgeblich wäre, insbesondere auch der Höhe nach, hat die Bw nicht einsichtig gemacht. Davon abgesehen ist der Klientenstock, wie bereits erwähnt, bereits im Jahr 1995 aus dem Betriebsvermögen der Bw ausgeschieden.

Die Berufung ist daher auch in diesem Punkt unbegründet.

2.3. Investitionsfreibetrag für die Anschaffung von Kundenstock und Einrichtung

Gemäß § 10 Abs. 1 EStG in der im Berufungszeitraum anzuwendenden Fassung konnte der Steuerpflichtige bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern einen Investitionsfreibetrag von höchstens 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen. Gemäß § 10 Abs. 5 durfte ein solcher nicht bei Erwerb eines Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, geltend gemacht werden.

Laut Punkt 2 des zwischen der Bw und AA abgeschlossenen Kaufvertrages war Kaufgegenstand der gesamte wie immer geartete Klientenstock des AA zu einem auf Grundlage es durchschnittlichen Jahresumsatzes der Jahre 1988 und 1989 zu ermittelnden Kaufpreis, laut den Punkten 16 und 18 verkauft AA der Bw auch die gesamte Büroeinrichtung um einen Kaufpreis von 375.000,00 S.

Ebenso wie bei der Veräußerung eines ganzen Betriebes im Sinne des § 24 Abs. 1 Z 1 EStG kommt es auch beim Erwerb eines solchen Betriebes nach der Bestimmung des § 10 Abs. 5 EStG darauf an, ob die wesentlichen Grundlagen des Betriebes übertragen werden. Welche Betriebsmittel zu den wesentlichen Grundlagen des Betriebes gehören, bestimmt der jeweilige Betriebstypus. Bei freien Berufen ist in Rechnung zu stellen, dass dort der Geschäftserfolg in aller Regel vom Vertrauen des Kunden (Klienten, Patienten) zum Angehörigen des freien Berufes abhängt. Dementsprechend bildet der Kundenstock (Klientenstock, Patientenstock) regelmäßig die wesentliche Grundlage des Betriebes (VwGH 28.1.2005, 2000/15/0214).

Dass AA der Bw seinen Klientenstock und damit die wesentliche Grundlage seines Betriebes übertragen hat, ist durch den Kaufvertrag eindeutig belegt. Das Vorliegen einer Betriebsveräußerung bestätigt die Bw letztlich selbst, wenn sie in der Berufungsergänzung

vom 11. September 1995 ausführt, dass AA Verantwortung, Organisation und wirtschaftliches Risiko auf einen neuen Eigentümer übertragen wollte und zu diesem Zweck Klientenstock sowie Betriebs- und Geschäftsausstattung an die neu gegründete AA Wirtschaftstreuhand GmbH verkauft habe. Da die Bw aber von AA einen Betrieb erworben hat, durfte sie von den für den Erwerb aktivierten Anschaffungskosten keinen Investitionsfreibetrag geltend machen.

Die Behauptung, die Bw habe den Investitionsfreibetrag im Jahr 1990 für diverse einzelne Wirtschaftsgüter geltend gemacht, die mit dem Erwerb der Steuerberatungskanzlei nichts zu tun gehabt hätten, ist in Bezug auf jene Wirtschaftsgüter, für welche der strittige Investitionsfreibetrag von 75.000,00 S beansprucht wurde, unrichtig, ist der Zusammenhang mit dem Kanzleierwerb doch aus dem Anlagenverzeichnis des Jahres 1990, das die Bildung des Investitionsfreibetrags von 75.000,00 S für den unter Betriebs- und Geschäftsausstattung mit Anschaffungskosten von 375.000,00 S ausgewiesenen Zugang diverser Einrichtung „Stb. AA“ ausweist, in Verbindung mit dem Kauvertrag nachzuvollziehen.

Einem Klientenstock einer Wirtschaftstreuhandkanzlei kommt die Eignung eines selbständigen, auch durch entgeltliche Übertragung verwertbaren Vermögensobjektes zu, dessen Wert sich in der Regel an dem durch die betreffenden Klienten bewirkten Jahresumsatz orientiert (VwGH 21.3.2004, 2001/13/0318). Der Einwand des Bw, jeder Klient sei einzeln bewertet worden und stelle ein einzelnes Wirtschaftsgut dar, weshalb von der Gesamtheit eines Betriebes nicht gesprochen werden könne, ist daher nicht zielführend. Auch ändert die Art der Kaufpreisermittlung nichts daran, dass mit dem Klientenstock jedenfalls die wesentliche Grundlage des von AA geführten Betriebes übertragen wurde.

Abgesehen davon, dass eine Betriebsveräußerung nicht den Verkauf des gesamten Betriebsvermögens, sondern nur die Übereignung der wesentlichen Grundlagen des Betriebes voraussetzt, ist auch die Behauptung der Bw, dass die Dienstverhältnisse nicht übernommen worden seien und AA die jeweiligen Abfertigungen bezahlt habe, unrichtig. Laut Punkt 21 des Kaufvertrages wurden nämlich die Dienstnehmer sehr wohl von der Bw übernommen, ebenso die Abfertigungsverpflichtungen.

Das Oberlandesgericht Wien hat in dem mit Schreiben vom 17. Mai 1996 vorgelegten Urteil entschieden, dass bei Übertragung des Klientenstocks eines Steuerberatungsunternehmens kein Fall eines Betriebs- oder Teilbetriebsübergangs im handelsrechtlichen Sinn vorliegt. Diese handelsrechtliche Einschätzung ist für die steuerliche Beurteilung nicht maßgebend. Davon abgesehen ist den Ausführungen des Oberlandesgerichts unschwer auch der Hinweis auf die herrschende Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, der zufolge die Übertragung eines Klientenstocks steuerrechtlich als Betriebsübergang zu behandeln ist, zu entnehmen.

Die Berufung erweist sich daher auch in diesem Punkt als unbegründet.

3. Zahlungen an die XY

Streit besteht weiters darüber, ob die von der Bw an die XY Consultants AG mit Sitz in der Schweiz im Jahr 1992 geleisteten Zahlungen in Höhe von 282.819,00 S als Betriebsausgaben anerkannt werden können.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben jene Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben sind dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen.

Über die strittigen Zahlungen hat die XY am 31. Dezember 1992 eine Rechnung (Bl. 56 Arbeitsbogen der Betriebsprüfung) ausgestellt. Diese „Abrechnung der Beratungsleistungen für 1992“ hat auszugsweise folgenden Inhalt:

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

Beratung	2/1992	ATS	46.962,00
Beratung	3/1992	ATS	23.267,00
Beratung	4/1992	ATS	23.198,00
Beratung	5/1992	ATS	23.181,00
Beratung	6/1992	ATS	23.328,00
Beratung	7/1992	ATS	23.580,00
Beratung	8/1992	ATS	23.793,00
Beratung	9/1992	ATS	23.830,00
Beratung	10/1992	ATS	24.331,00
Beratung	11/1992	ATS	23.730,00
Beratung	12/1992	ATS	23.619,00
<hr/>			Gesamtbetrag
			282.819,00

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

Nun ist die Umschreibung des Leistungsgegenstandes mit „Beratung“ derart allgemein gehalten, dass aus ihnen nicht erschlossen werden kann, welche Leistungen die XY in den einzelnen Monaten des Abrechnungszeitraums konkret erbracht hätte. Die Bw hat im Lauf des Verfahrens zwar in einer Reihe von Schriftsätze weitschweifig von Leistungen, die die XY an sie erbracht habe, berichtet - so habe die XY der Bw Klienten vermittelt, Informationsmaterial zur Verfügung gestellt oder Gutachten und betriebswirtschaftliche Auswertungen durchgeführt, für die LK GmbH ein Kreditansuchen samt Planungsrechnung erstellt -, allein, die Bw hat keine Unterlagen vorgelegt, aus denen auch nur eine einzige der behaupteten Leistungserbringungen durch die XY zumindest ansatzweise erkennbar wäre.

Dass die Bw, wie sie im Schreiben vom 7. Juli 1998 behauptet, tatsächliche Aufzeichnungen über tatsächliche Leistungen vorgelegt hätte, stimmt nicht. Gleiches gilt für die Behauptung im Schreiben vom 23. Februar 2007, hinsichtlich der Abrechnung vom 31. Dezember 1992 seien

der Abgabenbehörde detaillierte monatliche Leistungsaufzeichnungen vorgelegt worden. Bei der Beilage 13 dieses Schreibens handelt es sich, entgegen der Behauptung der Bw, um keine detaillierte Abrechnungszusammenstellung, sondern bloß um die Rechnung der XY vom 31. Dezember 1992.

Den Ausführungen auf Seite 24 des Schreibens vom 23. Feber 2007 zufolge hätte diese Abrechnung zudem ausschließlich die Erstellung eines Kreditansuchens für die LK GmbH betroffen, den Auftrag hiezu habe B erteilt. Ist es schon an sich wenig plausibel, warum ein in Österreich – noch dazu im Osten Österreichs und damit hunderte Kilometer entfernt – ansässiger Kreditsuchender für die Erstellung eines Kreditansuchens die Dienste eines Unternehmens aus der Schweiz in Anspruch nehmen sollte, zudem die für eine Beauftragung durch B gelieferte Begründung, die beiden Gesellschafter der LK GmbH, AA und C, hätten das Ansuchen „nicht neutral“ ausarbeiten können, geradezu grotesk ist, widerspricht es auch der Lebenserfahrung, dass für die Ausarbeitung eines Kreditansuchens ein monatlich gleich bleibender Pauschalbetrag bzw. ein Honorar in Höhe von insgesamt 282.819,00 S bezahlt würde.

Nicht aktenkundig ist weiters, dass der Betriebsprüfung, wie dies die Bw auf Seite 24 des Schreibens vom 23. Feber 2007 ebenfalls behauptet, ein Ordner mit Unterlagen betreffend ein Kreditansuchen der LK GmbH übergeben worden wäre. Zudem hat die Betriebsprüfung eben festgestellt, dass die verrechneten Leistungen durch nichts nachgewiesen worden seien. Dass es kein einziges Schriftstück gibt, das auf die behauptete Mitarbeit der XY an der Erstellung eines Kreditansuchens hinweisen würde, unterstreicht die mangelnde Glaubwürdigkeit dieses Vorbringens.

Dem Einwand der Bw im Schreiben vom 23. Feber 2007, die Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 8. März 1996 sei ihr nicht bekannt gegeben worden, ist entgegenzuhalten, dass ihr diese Stellungnahme sehr wohl mit Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 27. Juli 1995 übermittelt wurde und sie sich in ihrem Schreiben vom 17. Mai 1996 (z.B. auf Seite 5) zu dieser Stellungnahme auch geäußert hat.

Die weitere Behauptung im Schreiben vom 23. Feber 2007, dem geschäftsführenden Gesellschafter einer der größten Wiener Steuerberatungskanzleien sei die Verbindung der Bw zur XY bekannt gewesen und sei diesem auf Anfrage eine Schweizer Bank in den Vereinigten Staaten vermittelt worden, ist nicht nur gleichfalls unbelegt geblieben, sondern für die Frage, ob die XY die verrechneten Leistungen tatsächlich erbracht hat, unerheblich.

Ebenso unerheblich ist der Umstand, dass an einem internationalen Steuerberaterseminar in Graz, das u.a. C besucht hat, auch ein Steuerexperte aus der Schweiz teilgenommen hat. Dafür, dass es sich dabei um einen Steuerexperten gehandelt hätte, der für die XY tätig

geworden wäre und im Rahmen eines Beratungsauftrages mit der XY Leistungen für die Bw erbracht hätte, fehlt jeglicher Anhaltspunkt.

Einen Nachweis dafür, dass die XY Tätigkeiten in einem Wiener Büro ausgeübt habe, hat die Bw, entgegen ihrer Behauptung, nicht erbracht. Ebenfalls nicht aktenkundig ist, dass die Bw Personalakten eines ÄÖ vorgelegt hätte. Inwiefern diese Personalakten von der XY an die Bw erbrachte Leistungen erweisen könnten, hat die Bw auch nicht dargetan.

Unrichtig ist weiters die Behauptung der Bw im Schreiben vom 26. März 2007, sie habe mit Berufungsergänzung vom 7. Feber 1996 detaillierte Leistungsaufzeichnungen, beinhaltend u.a. die betroffenen Klienten, die Arbeitszeit des Mitarbeiters der XY sowie das exakte Datum der Leistungserbringung samt Leistungsinhalt vorgelegt. Mit der Berufungsergänzung vom 7. Feber 1996 wurden lediglich Kontoauszüge, aus denen die Überweisungen an die XY ersichtlich sind, vorgelegt.

Zu dem im Schreiben vom 26. März 2007 weiters angesprochenen, der Betriebsprüfung übermittelten Schreiben vom 24. November 1994 (Bl. 60 Arbeitsbogen) wird bemerkt, dass auch das dortige Vorbringen über unbelegte Behauptungen nicht hinausgeht. Dafür, dass die dort unter Punkt 3 genannten Personen (u.a. EE und RQ) Leistungen der unter Punkt 4 genannten Art (z.B. Einschulung der Geschäftsführer der Bw in das Schweizer Steuerrecht, Übermittlung laufender Publikationen, Firmengründungen in der Schweiz und in Liechtenstein) oder andere Leistungen an die Bw erbracht hätten, gibt es keinen einzigen Beleg. Zudem widerspricht es dem im Berufungsverfahren erstatteten Vorbringen, die Leistungen seien durch Stundenaufzeichnungen erfasst bzw. RQ habe Stundenaufzeichnungen vorgelegt, wenn im Schreiben vom 24. November 1994 erklärt wird, dass detaillierte Stundenaufzeichnungen nicht vorhanden seien.

Auf der Ebene bloßer Behauptung bleibt es weiters, wenn die Bw in Punkt 5 des Schreibens vom 24. November 1994 (Bl. 60 Arbeitsbogen) Klienten nennt, die ihr von der XY vermittelt worden seien. Einen Nachweis für eine Vermittlung durch die XY ist die Bw schuldig geblieben. Zudem ist es unglaublich, dass sich ein österreichischer Steuerberater zwecks Akquirierung von Kunden in Österreich – so sind unter den sieben angeblich vermittelten Kunden vier aus Wien, L und M, somit zum Teil aus der unmittelbaren Umgebung der Bw - an einen Schweizer Unternehmer wenden sollte. Die mangelnde Glaubwürdigkeit der behaupteten Vermittlungen wird noch insofern verstärkt, als sich unter den genannten Klienten mit der LK GmbH eine Gesellschaft befindet, die der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw, C, selbst gegründet hat.

Das Vorbringen der Bw im Schreiben vom 23. Feber 2007, durch Zeugeneinvernahmen im Strafverfahren vor dem Landesgericht für Strafsachen sei bewiesen, dass es sich bei der XY

um keine Briefkastenfirma handle und der betroffene Mitarbeiter habe ausgesagt, dass sowohl die handelnden Personen als auch die erbrachten Leistungen unter Beweis gestellt worden seien, konnte aus den Hauptverhandlungsprotokollen, in die der unabhängige Finanzsenat Einsicht genommen hat, nicht nachvollzogen werden. C hat dort im Wesentlichen die gegenständlichen unbelegten Behauptungen wiederholt und auf die Einvernahme von Zeugen, wie eben RQ und EE, verwiesen. Dass konkrete Unterlagen über Leistungen der XY vorgelegt worden wären, ergibt sich aus den Protokollen jedenfalls nicht.

Von Bedeutung ist ferner, dass die Großbetriebsprüfung Wien, Sondergruppe für die Prüfung von Auslandsbeziehungen, in Bezug auf die XY erhoben hat (Bl. 76 Arbeitsbogen), dass diese seit ihrer Gründung über einen Domizilvermerk verfügt habe; der im Berufungszeitraum zeichnungsberechtigte Geschäftsführer EE sei bei einer Reihe weiterer Firmen Verwaltungsrat gewesen. Der Inhalt der Erhebungen der Großbetriebsprüfung wurde, wie der Prüfer in seiner Stellungnahme festgehalten hat, der Bw bereits während des Betriebsprüfungsverfahrens, darüber hinaus auch im Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 27. Juli 1995, zur Kenntnis gebracht.

Die Bw hat nichts vorgebracht, was die aus diesem Erhebungsergebnis zu folgernde Einstufung der XY als Domizilgesellschaft widerlegen könnte. Der Einwand der Bw im Schreiben vom 17. Mai 1996, laut Firmenbuchauszug vom 3. Februar 1995 handle es sich bei der dort angegebenen Adresse um keine c/o-Adresse, ist schon deshalb unerheblich, weil, auch dem Firmenbuchauszug vom 3. Februar 1995 leicht zu entnehmen ist, dass die XY jedenfalls im Berufungszeitraum über eine c/o-Adresse verfügte. Der Eintrag einer Geschäftsadresse in Zug, X-Str, erfolgte erst Anfang 1995 und wurde zudem im Jahr 1996 wiederum auf eine c/o-Adresse geändert. Dass Zug als Steueroase der Schweiz gilt, ist allgemein bekannt.

Bei der WZ handelte es sich den Erhebungen der Großbetriebsprüfung zufolge (Bl. 77 Arbeitsbogen) um eine Offshore Gesellschaft in Panama, einer ebenfalls allgemein bekannten Steueroase, die dort keine geschäftlichen Aktivitäten entfalten durfte. An die Gesellschaft gerichtete Anfragen blieben laut Wirtschaftsauskunft, die der Bw auch mit dem Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 27. Juli 1995 zur Kenntnis gebracht wurde, unbeantwortet. Die bloße Erklärung des RQ, die WZ sei keine Briefkastenfirma, vermag das Ergebnis der Wirtschaftsauskunft nicht zu widerlegen. Die Bw hat nicht einmal den Versuch unternommen, dem durch die Wirtschaftsauskunft vermittelten Eindruck durch den Nachweis wirtschaftlicher Aktivitäten der WZ entgegenzutreten.

Vor dem Hintergrund der Tatsache, dass die vermeintlichen Leistungen über Domizil- bzw. Offshore-Gesellschaften in Steueroasen abgewickelt worden wären – laut Bw hätten die

einzelnen Berater an die panamesische Muttergesellschaft fakturiert und wäre sodann an die XY verrechnet worden -, sind aber an einen Leistungsnachweis besonders strenge Anforderungen zu stellen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können nämlich Leistungsbeziehungen mit Domizilgesellschaften in Steueroasen nicht als erwiesen angesehen werden, wenn nicht jede einzelne Leistung konkret und detailliert dargestellt und bewiesen wird (z.B. VwGH 22.11.2001, 98/15/0089). Dass die XY als Domizilgesellschaft zu betrachten ist, hat der Verwaltungsgerichtshof im Übrigen bereits im zitierten Erkenntnis bestätigt. Im gegenständlichen Verfahren ist kein Sachverhalt hervorgekommen, der eine andere Beurteilung erlauben würde.

Dass von einer konkreten und detaillierten Darstellung und Nachweisung jeder einzelnen, den strittigen Zahlungen von insgesamt 282.819,00 S zu Grunde liegenden Leistung keine Rede sein kann, wurde oben dargelegt und bedarf daher keiner weiteren Ausführungen. Die Bw hat es unterlassen, im Einzelnen darzutun, welche Leistungen der Rechnungslegung vom 31. Dezember 1992 zu Grunde gelegen wären. Sie hat nicht einen für die Abzugsberechtigung erforderlichen konkreten Leistungsnachweis erbracht.

Ob die XY im Telefonbuch eingetragen war, ist letztlich nicht entscheidend, weil ein solcher Eintrag darüber, ob die XY die an die Bw im Jahr 1992 verrechneten Leistungen ausgeführt bzw. ob sie überhaupt eine Geschäftstätigkeit entfaltet hat, nichts aussagt.

Tritt ein Steuerpflichtiger in Beziehungen zu einer Steueroase, muss er von Anbeginn dafür sorgen, dass er den österreichischen Abgabenbehörden diese Beziehungen vollständig aufhellen und dokumentieren kann (VwGH 25.5.1993, 93/14/0019). Eine solche Beweisvorsorge wäre bei der Bw um so mehr zu erwarten gewesen, als es sich bei ihr um eine Wirtschaftstreuhandgesellschaft handelt. Dass sie statt dessen vage, nicht konkretisierbare Leistungsbehauptungen aufgestellt und sich auf eine Fülle unerheblicher Beweisanträge, die Vorlage einer Reihe von Unterlagen, die nicht den geringsten Hinweis auf die behaupteten Leistungen geben, sowie die wiederholte unwahre Behauptung, Leistungsnachweise vorgelegt zu haben bzw. die Erklärung, solche nur auf Verlangen wieder vorzulegen, zurückgezogen hat, nimmt ihrem Vorbringen die Glaubwürdigkeit.

Für dieses Ergebnis ist nur mehr von ergänzender Bedeutung, dass die Bw nicht einmal das Vorhandensein einer einwandfreien vertraglichen Grundlage für die an die XY geleisteten Zahlungen dargetan hat. So wurden der Betriebsprüfung zwei unterschiedliche Vertragstexte, ein „Kooperationsvertrag“ (Bl. 55 Arbeitsbogen) und ein „Beratungsvertrag“ (Bl. 61 Arbeitsbogen), vorgelegt. Laut „Kooperationsvertrag“ sollte die XY für die Bw Beratungsaufträge in der Schweiz akquirieren, ein Handbuch zur Organisation einer Steuerberatungskanzlei erstellen und Vermögensverwaltung für Klienten der Bw durchführen.

Der „Beratungsvertrag“ enthält u.a. den Auftrag an die XY zur Durchführung einer laufenden Betriebsberatung, von Leistungen im Bereich der Organisation, zur Erstellung von internationalen Beziehungen oder Akquisition im Bundesland Wien; für diese Tätigkeiten erhalte der Berater einen monatlichen Betrag von 3.000,00 SFR; die von der XY über ihre Tätigkeit zu verfassenden Monatsberichte könnten auch mündlich erteilt werden.

Abgesehen davon, dass die beiden Vertragstexte inhaltlich voneinander abweichen, sind sie auch nicht unterschrieben. Auf dem Beratungsvertrag scheint zwar eine (unleserliche) Unterschrift auf, eine firmenmäßige Unterfertigung durch die Bw ist aber jedenfalls nicht zu erkennen. Einen unterschriebenen Vertrag hat die Bw, obwohl der Prüfer sowohl im Bericht als auch in seiner Stellungnahme auf das Fehlen einer Unterschrift und den abweichenden Vertragsinhalt hingewiesen hat, nicht vorgelegt. Die Erforderlichkeit der Vorlage ergab sich bereits auf Grund dieser Feststellung der Betriebsprüfung. Wenn die Bw in ihrem Schreiben vom 17. Mai 1996 dessen ungeachtet bloß erklärt, sie könne, falls erforderlich, natürlich den Originalvertrag vorlegen, so gibt sie damit nicht zu erkennen, dass ihr an einer zweifelsfreien Darlegung des vermeintlichen Leistungsverhältnisses gelegen war. Die Behauptung im Schreiben vom 1. Juli 1998, es sei ein von beiden Vertragsparteien unterfertigter Vertrag vorgelegt worden, ist unrichtig. Wenn in diesem Schreiben weiters eine Bemessung des Honorars mit dem Stundensatz der Schweizer Treuhänderkammer ins Treffen geführt wird, so ist dem entgegenzuhalten, dass eine solche Honorarvereinbarung den vorgelegten Vertragstexten nicht zu entnehmen ist. Ob der mit der Postbearbeitung befasste Mitarbeiter den Beratungsvertrag und dessen Posteingang nachweisen könnte, ist unerheblich. Es war Sache der Bw, das Vorhandensein eines unterschriebenen Beratungsvertrages von sich aus darzutun. Würde es einen solchen Vertrag tatsächlich geben, so hätte ihn die Bw auch vorgelegt. Dass sie statt dessen auf einen mit der Postbearbeitung befassten Mitarbeiter verweist, zeugt ebenfalls nicht von einem Bestreben, die behauptete Leistungsbeziehung zur XY zweifelsfrei darzulegen.

Anzumerken ist ferner, dass es im Geschäftsleben unüblich ist, ein laufendes pauschales Honorar zu bezahlen, ohne Rücksicht darauf, ob und in welchem Umfang Leistungen tatsächlich ausgeführt wurden, und ohne sich die verrechneten Leistungen im Einzelnen nachweisen zu lassen. Dass man sich im Geschäftsleben, zumal bei der gegenständlichen Höhe des Honorars, mit mündlichen Tätigkeitsberichten zufrieden geben würde, ist ebenfalls auszuschließen.

Aus den dargelegten Gründen ist davon auszugehen, dass die XY keine Leistungen an die Bw erbracht hat. Der an die XY überwiesene Betrag von 282.819,00 S kann daher mangels Nachweises oder Glaubhaftmachung einer betrieblichen Veranlassung nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden.

Zu den Beweisanträgen der Bw wird noch Folgendes bemerkt:

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 22.11.2001, 98/15/0089, ausgesprochen hat, gehört es im Allgemeinen zu den Aufgaben der Organwalter von Briefkasten- bzw. Domizilgesellschaften in Steueroasen, „eidesstättige Erklärungen“ darüber abzugeben, dass die wirtschaftlich an diesen Gesellschaften beteiligten Personen gar nicht beteiligt seien. Das Verfahrensrecht kenne allerdings keine Beweisregel, nach welcher solche Erklärungen stets als mit den tatsächlichen Verhältnissen übereinstimmend angesehen werden müssten. Davon abgesehen ist es aber auch im gegenständlichen Fall nicht entscheidend, wer Gesellschafter der XY oder der WZ gewesen ist, weil auch im gegenständlichen Fall die Feststellung, dass die XY Rechnung gelegt hat, ohne Leistungen zu erbringen, nicht zwingend von einer bestimmten Identität der Gesellschafter der XY oder der WZ abhängt. Es war daher nicht erforderlich, den Verwaltungsratsvorsitzenden der XY zur Darstellung der wirtschaftlich Berechtigten einzuvernehmen. Aus diesem Grund ist auch die als Beilage 10 des Schreibens vom 23. Feber 2007 vorgelegte Erklärung des EE, ausschließlicher wirtschaftlicher Berechtigter der XY gewesen zu sein, nicht von Relevanz.

Die als Beilage 11 des Schreibens vom 23. Feber 2007 vorgelegte sog. „eidesstattliche Erklärung“ einer Mitarbeiterin des RQ bzw. EE ist schon deshalb für das gegenständliche Verfahren unerheblich, weil sie sich auf vermeintliche Leistungen der XY gegenüber der XP Wirtschaftstreuhand GmbH bezieht. Leistungen gegenüber der Bw werden überhaupt nicht angesprochen. Zudem beschränkt sich auch die „eidesstattliche Erklärung“ auf eine unbelegte und allgemein gehaltene Wiedergabe dessen, was bereits die Bw in unbelegter und allgemein gehaltener Weise als Leistungen der XY behauptet hat (Gutachten erstellen, Betriebsanalysen durchführen, ...). Ein Nachweis konkret erbrachter Leistungen kann darin nicht erblickt werden.

Ein zweiseitig unterfertigter Vertrag konnte schon deshalb nicht gewürdigt werden, weil die Bw einen solchen nicht vorgelegt hat.

Die Anträge, DD, RQ und die Sekretärin bzw. Schweizer Consultants zu den geschäftlichen Tätigkeiten der XY bzw. darüber zu befragen, welche Leistungen die XY effektiv und mit welchen Personen sie diese erbracht habe, einen Firmenbesuch bei der XY durchzuführen bzw. die Büroräumlichkeiten zu besichtigen, um festzustellen, ob tatsächlich eine Tätigkeit gegeben ist, sind auf die Einholung von Erkundungsbeweisen gerichtet und schon aus diesem Grund nicht beachtlich. Auf die eingeschränkten Ermittlungsmöglichkeiten im Ausland sei ergänzend hingewiesen.

Die Berufung erweist sich daher auch in diesem Punkt als unbegründet.

4. Wertberichtigung zu Kundenforderungen

Die Betriebsprüfung hat die zum 31. Dezember 1992 gebildete Wertberichtigung mit einem Betrag von 200.000,00 S nicht anerkannt, weil nach dem 30. Juni 1993 ein Betrag in dieser Höhe an die Bw bezahlt worden sei.

Um eine Abwertung von Forderungen zum Bilanzstichtag durchführen zu können, genügen Zweifel an der Einbringlichkeit (VwGH 20.10.2004- 2001/14/0128). Maßgebend für die Bewertung einer Forderung sind dabei die tatsächlichen Verhältnisse am Bilanzstichtag; die bis zur Bilanzerstellung gewonnenen Erkenntnisse und Einsichten hinsichtlich dieser Verhältnisse sind aber zu berücksichtigen (VwGH 13.12.1995, 92/13/0081). Dabei kommt es auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Bilanzerstellung an (VwGH 22.11.2001, 98/15/0157).

Die Bw hat im Berufungsverfahren den mit 30. Juni 1993 datierten Umlaufbeschluss betreffend die Genehmigung des Jahresabschlusses 1992 vorgelegt. Im Hinblick auf diesen Zeitpunkt der Bilanzerstellung konnten spätere Ereignisse, namentlich die nach diesem Zeitpunkt eingehenden Zahlungen, die Bewertung zum Bilanzstichtag nicht mehr beeinflussen. Da ansonsten keine Umstände hervorgekommen sind, die gegen die von der Bw mit einer bereits dreimaligen Mahnung begründete Dubiosität der wertberichtigten Forderungen sprechen könnten, war der Berufung in diesem Punkt Folge zu geben. Bemerkt wird, dass damit auch eine doppelte Versteuerung vermieden wird, da der strittige Wertberichtigungsbetrag den nach der Bilanzerstellung erfolgten Zahlungseingängen entsprechend im Jahr 1993 aufgelöst und in diesem Jahr steuerwirksam erfasst wurde.

5. Aufwendungen für die Geschäftsführerwohnung des B

Über die Frage, ob in der Zurverfügungstellung einer Wohnung und eines Kfz an den Geschäftsführer B eine verdeckte Gewinnausschüttung zu erblicken ist, hat der unabhängige Finanzsenat bereits in seiner Entscheidung vom 15. Dezember 2005, RV/100-W/02, über die Berufung gegen den Kapitalertragsteuerbescheid 1993 abgesprochen. Der unabhängige Finanzsenat hat dabei der Berufung im Wesentlichen mit der Begründung stattgegeben, dass B intensiv und in qualifizierter Form für die Bw tätig gewesen sei und die Bw derartige Zuwendungen auch einer gesellschaftsfremden Person gewährt hätte. Da hinsichtlich des Jahres 1992 der gleiche Sachverhalt vorliegt, war auch der gegenständlichen Berufung insoweit Folge zu geben. Zur näheren Begründung wird auf die Ausführungen in der Berufungsentscheidung vom 15. Dezember 2005 verwiesen.

Der für die Einrichtungsgegenstände der Wohnung beantragte Investitionsfreibetrag war ebenfalls zuzuerkennen, da sich der Betriebsstättenbegriff des § 10 Abs. 2 EStG in der im

Berufungsjahr anzuwendenden Fassung auf die funktionelle Zugehörigkeit zu einer inländischen Betriebsstätte bezieht (vg. Doralt, EStG⁴, § 10 Tz 32).

Weiters war die im Zusammenhang mit der Geschäftsführerwohnung geltend gemachte Vorsteuer von 29.746,00 S antragsgemäß zu berücksichtigen, weshalb der Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer 1992 stattzugeben war.

Der für die Geschäftsführerwohnung abzugsfähige Aufwand beträgt daher der netto 429.046,00 S (458.792,00 – 29.746,00). Da es sich hierbei um eine weitere Vergütung an den wesentlich beteiligten B handelt, ist bei der Gewerbesteuer 1992 die Hinzurechnung gem. § 7 Z 6 GewStG um diesen Betrag zu erhöhen.

6. Hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1991 hat die Betriebspflege keine Feststellungen getroffen, die Veranlagung erfolgte erklärungsgemäß. Die Bw wendet im Schreiben vom 23. Februar 2007 gegen den Umsatzsteuerbescheid 1991 lediglich ein, dass dessen Begründung, die Veranlagung sei unter Zugrundelegung der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt, im Hinblick auf die erklärungsgemäße Veranlagung unrichtig sei.

Da nur der Spruch eines Bescheides angefochten werden kann, nicht aber dessen Begründung (vlg. Stoll, BAO, 964), zeigt die Bw mit diesem Einwand keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1991 ist daher nicht begründet.

7. Antrag auf mündliche Verhandlung

Zu dem mit der Berufungsergänzung vom 7. Juli 1998 gestellten Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung wird bemerkt, dass ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer solchen einen rechtzeitigen Antrag voraussetzt. Rechtzeitig ist der Antrag nur, wenn er gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO u.a. in der Berufung oder im Vorlageantrag gestellt wird. Die am 26. Juli 1995 erhobene Berufung enthält aber einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung nicht.

8.1. Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1990:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Bescheid	66.098,00
Wegfall der Gewerbesteuerrückstellung (Tz 22 BP-Bericht)	<u>38.990,00</u>

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Berufungsentscheidung Neuermittlung der Gewerbesteuerrückstellung 1992:	105.088,00
--	------------

Gewerbesteuerrückstellung lt. Bescheid (Tz 22 BP-Bericht)	180.090,00
Gewerbesteuerrückstellung lt. Berufungsentscheidung	<u>-148.540,00</u>

Differenz	31.550,00
-----------	-----------

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1992:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Bescheid	771.586,00
--	------------

Wertberichtigung zu Kundenforderungen	-200.000,00
Aufwendungen für Geschäftsführerwohnung	-429.046,00
IFB für Geschäftsführerwohnung	-65.281,00
Verminderung der Gewerbesteuerrückstellung	31.550,00

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Berufungsentscheidung 108.809,00
 8.2. Berechnung der Körperschaftsteuer 1990:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	105.088,00 S
Sonderausgaben	-5.000,00 S
Einkommen	100.088,00 S
Einkommen gerundet	100.100,00 S
Körperschaftsteuer 30%	30.030,00 S
Anrechenbare Steuer	-241,00 S
Abgabenschuld	29.789,00 S
Abgabenschuld in Euro	2.164,85 €

8.3. Berechnung der Körperschaftsteuer 1992:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	108.809,00 S
Sonderausgaben	-7.580,00 S
Einkommen	101.229,00 S
Einkommen gerundet	101.200,00 S
Körperschaftsteuer 30%	30.360,00 S
Anrechenbare Steuer	-38,00 S
Abgabenschuld	30.322,00 S
Abgabenschuld in Euro	2.203,59 €

8.4. Berechnung der Gewerbesteuer 1992:

Gewinn aus Gewerbebetrieb	108.809,00 S
Hinzurechnung nach	
§ 7 Z 1 GewStG	346.612,00 S
§ 7 Z 6 GewStG	215.834,00 S
§ 7 Z 6 GewStG	429.046,00 S
Gewerbeertrag	1.100.301,00 S
Abgerundeter Gewerbeertrag	1.100.300,00 S
Steuermessbetrag 4,5%	49.514,00 S
Hebesatz	300%
Gewerbesteuer	148.542,00 S
Gewerbesteuer in Euro	10.794,97 €

8.5. Berechnung der Umsatzsteuer 1992:

Gesamtbetrag der Entgelte	7.414.499,88 S
Eigenverbrauch	11.500,00 S
	7.425.999,88 S
Davon steuerfrei gem. § 6	-54.265,77 S
Steuerpflichtiger Umsatz	7.371.734,11 S
Davon zu versteuern	Steuer
mit 20%	7.371.734,11 S 1.474.346,82 S
Abziehbare Vorsteuer	-704.321,30 S
Sonstige Berichtigungen	-16.584,73 S
Zahllast	753.441,00 S
Zahllast in Euro	54.754,69 €

Wien, am 7. Mai 2009