



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch StB, über die Berufung vom 30. Oktober 2002 gegen den Umsatzsteuerbescheid 1997 vom 30. August 2002, die gemäß [§ 200 Abs 1 BAO](#) vorläufigen Umsatzsteuerbescheide 1998 und 1999 vom 30. August 2002, die Körperschaftsteuerbescheide 1994 - 1997 vom 30. August 2002, den gemäß [§ 200 Abs 1 BAO](#) vorläufigen Körperschaftsteuerbescheid 1998 vom 6. September 2002, den gemäß [§ 200 Abs 1 BAO](#) vorläufigen Körperschaftsteuerbescheid 1999 vom 30. August 2002, den Bescheid über die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 und Folgejahre vom 30. August 2002 und den Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum 1997 (Kapitalertragsteuer) vom 12. September 2002 des Finanzamtes Gänserndorf nach der am 19. September 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung

entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1997 und Körperschaftsteuer 1999 bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1999 und Körperschaftsteuer 1994 bis 1998 werden abgeändert.

Der Bescheid betreffend Kapitalertragsteuer 1997 (Haftungs- und Abgabenbescheid) wird ersatzlos aufgehoben.

Die Bescheide 1998 und 1999 werden für endgültig erklärt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

A.I. Verfahrensgang

In dem unter GZ RV/1222-W/03, RV/1223-W/03 beim UFS durchgeführten Verfahren über die hier angefochtenen Bescheide entschied der UFS am 14.11.2008, dass diese Bescheide des Finanzamtes wegen Erlassung durch die unzuständige Behörde aufgehoben werden. Mit Erkenntnis vom 25.1.2012, 2009/13/0001 hob der VwGH diese Entscheidung auf. Im fortgesetzten Verfahren sind nun insbesondere auch die materiellen Streitpunkte zu erörtern.

A.II. Materiellrechtliche Streitpunkte

A.II.1. Betriebsprüfung

Eine bei der Berufungswerberin (Bw) von 1.12.1999 bis 21.3.2002 abgehaltene Betriebsprüfung über die Jahre 1994-1999 führte zu Feststellungen, denen das Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden gefolgt ist. Im einzelnen betrifft dies folgende Punkte:

Tz 25 des Bp-Berichtes: Feststellungen des Finanzamtes für den 1. Bezirk im Zuge einer Betriebsprüfung bei der AC (in der Folge AC) für die Jahre 1995-1997 führen auch bei der Bw zu Auswirkungen. Da der steuerliche Vertreter der Bw, Mag. FH (in der Folge FH) auch steuerlicher Vertreter der AC gewesen sei und in den die AC betreffenden Verfahren Berufung erhoben habe, werde auf eine detaillierte Wiedergabe der Feststellungen verzichtet, da diese dem steuerlichen Vertreter aus dem Verfahren der AC bekannt seien. Es folgen Ausführungen aus dem Bp-Bericht der AC über Differenzen zwischen fakturierten und nachgewiesenen Leistungen, ohne dass auf die Bw darin Hinweise enthalten wären.

Tz 26 des Bp-Berichtes: Im Jahr 1994 seien Zinszahlungen an die Altgesellschafterin NI AB mit Sitz in Schweden (in der Folge NIS) ausgewiesen, ab 1995 seien Zinszahlungen an die CI ausgewiesen. Die Bp gehe davon aus, dass die NIS ihre Forderungen bereits vor dem Prüfungszeitraum abgeschrieben habe und diese Verbindlichkeiten nicht mehr vorhanden

seien. Der Nachweis einer Umschuldung von der NSI auf die CI sei von der Bw nicht erbracht worden.

Tz 27 des Bp-Berichtes: Im Jahr 1996 rückgestellter Beratungsaufwand in Zusammenhang mit Personalsuche in Höhe von 500.000 ATS sei 1997 an die ALB GmbH (in der Folge ALB) geleistet worden. Die einzige Änderung im Personalstand betreffe die Anstellung von FZ (in der Folge FZ) ab Juli 1997. Er sei gleichzeitig Gesellschafter der NG. FH sei ebenfalls Gesellschafter der NG wie auch der ALB. Der Nachweis über eine dem Fakturabetrag angemessene Leistung sei nicht erbracht worden, daher werde von einer verdeckten Ausschüttung an FH in seiner Stellung als Gesellschafter der ALB ausgegangen.

Tz 28 des Bp-Berichtes: Im Zuge einer USt-Nachschau des Finanzamtes für den 1. Bezirk bei der AC über den Zeitraum 1-6/2000 sei zutage getreten, dass der Ankauf eines Softwarepaketes durch die Bw im Februar 2000 im Wert von 15 Mio ATS ein Scheingeschäft sei. Dieses Paket sei schon im Jänner 2000 an die MD GmbH (in der Folge MD) verkauft worden. Auch die im Verfahren der AC getätigten und in diesem Bericht nicht wiedergegebenen Aussagen des steuerlichen Vertreters hätten zu keiner anderen Würdigung geführt.

Tz 30 des Bp-Berichtes: Aus dem Betriebsgegenstand „Planung, Bau und Betrieb von Golfplätzen“ habe die Bw 1990-1994 Verluste von rund 32 Mio ATS erwirtschaftet. Im August 1995 sei die Bw von der NIS an die NG verkauft worden und der Betriebsgegenstand auf „Betriebs- und Unternehmensberatung sowie Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik, Groß- und Kleinhandel mit Waren aller Art, insbesondere mit EDV-Hard- und Software, die Vermittlung derartiger Leistungen, EDV-Beratung und Privatgeschäftsvermittlung“ erweitert worden. Nach dem Gesellschafterwechsel habe die Bw die Personalgestellung für einen einzigen Auftraggeber betrieben und nicht bewiesene Beratungsleistungen erbracht. Die Verluste bis 1994 seien daher nicht vortragsfähig.

Tz 31 des Bp-Berichtes: Da zu bezweifeln ist, dass die in den Jahren 1998 und 1999 an die AC fakturierten Leistungen auch tatsächlich ausgeführt worden seien, erfolge in diesen Jahren eine vorläufige aber erklärungskonforme Veranlagung.

A.II.2. Berufung

Zu Tz 25 des Bp-Berichtes: Es habe einen mündlich geschlossenen Beratungsvertrag gegeben, die Bw habe die AC ganzheitlich beraten sollen, um die AC qualitativ und quantitativ bis zu einem Börsengang weiterzuentwickeln. Als Gegenleistung sei ein Honorar von 30% des Unternehmenswertes der AC zuzüglich bei der Bw direkt anfallender Aufwendungen vereinbart

gewesen. Letztere seien laufend verrechnet worden, erstere hätten bei einem Börsegang in eine Beteiligung umgewandelt werden sollen. Nach Kündigung eines Großteils der Mitarbeiter der AC 1997 habe die Bw das Krisenmanagement übernommen. Nach Wiederaufbau sei die AC zum 31.12.1999 von der börsennotierten TI AG (in der Folge TI) übernommen worden. Die Leistungen der Bw hätten zu einem nachweisbaren wirtschaftlichen Vorteil für die AC geführt, der die Beratungskosten bei weitem überstiegen habe, wie der erfolgreiche Verkauf zeige. Es bestünden somit keine Differenzen zwischen fakturierten und erbrachten Leistungen. Beilagen: Coaching-Vertrag vom 28.9.1999, Vertrag über die Vertriebs- und Marketingunterstützung vom 18.8.2000, Blg 1+2.

Zu Tz 26 des Bp-Berichtes: Zur Entkräftung der Bp-Feststellung wird ein Schriftverkehr zwischen NIS und FH vorgelegt, aus dem hervorgehe, dass das Darlehen seitens der NIS bestanden habe und um 1 Mio ATS an die CI veräußert worden sei. Beilagen 3-6: Schriftverkehr zwischen NIS und FH, worin übereingekommen wird, dass „der Klient“ des FH die Beteiligung an der Bw um 1 ATS erwirbt und die Forderung von 31.356.243,36 ATS um 1 Mio ATS erwirbt. Beilage 7: Vollmacht der NIS an FH, im Namen der NIS einen Abtretungsvertrag zu errichten, wonach NIS an die CI eine Forderung von 31.356.243,36 ATS zum Preis von 1 Mio ATS abgibt.

Zu Tz 27 des Bp-Berichtes: FH sei als Gesellschafter der ALB nur Treuhänder für Herrn GS (in der Folge GS). Es sei daher unrichtig, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer Vorteile erhalten habe, eine verdeckte Ausschüttung liege nicht vor.

Zu Tz 28 des Bp-Berichtes: Das Softwarepaket sei im Eigentum der Bw gestanden und von dieser an MD veräußert worden. Erst im Schreiben vom 5.1.2000 (Beilage zu Beilage 8) sei von der MD nach rechtlicher Beratung eingewendet worden, ein Kauf käme aus urheber- und markenrechtlichen Gründen nur vom Urheber (AC) in Betracht. Die Schlussfolgerung, es handle sich um bloße Fakturavorgänge, entbehre jeder Grundlage. Beilage 8: Niederschrift des Gf der MD vor der GBP Wien vom 14.11.2000. Neben den Ausführungen der Bw ist dem Protokoll zu entnehmen, dass die MD direkt mit AC den Kaufvertrag geschlossen habe und die Bezahlung am 23.3.2000 durch Übergabe eines Schecks in Höhe von 15 Mio ATS an die Gesellschafterin der AC, Frau EH (in der Folge EH), erfolgt sei.

Zu Tz 30 des Bp-Berichtes: Es liege keine Änderung der organisatorischen Struktur vor, da FH schon vor Erwerb der Anteile durch NG wesentlich in die Geschäftstätigkeit des Unternehmens eingebunden gewesen sei. Es liege auch keine Änderung der wirtschaftlichen Struktur vor, da die Bw laufend verschiedene Projekte in verschiedensten Bereichen entwickle und abwickle, unter anderem Immobilienentwicklung, ganzheitliche Unternehmensberatung bei Bauprojekten und Freizeitanlagen. Beilage 9: Consulting-Vertrag vom 12.3.1992 mit der P.

Promotion Agentur betreffend Marketingaktivitäten für 150.000 ATS (u.a. Planung der Eröffnungsfeier); Beilage 10: Rechnung vom 16.7.1992 an die B. Golf Kft für Organisations- und Verwaltungsspesen (220.061,07 ATS).

A.II.3. Stellungnahme der Bp

Über die bisherigen Feststellungen hinaus führt die Bp in einem Aktenvermerk vom 10.6.2003 aus: Die zu **Tz 26** vorgelegten Schriftstücke sind nicht geeignet, den Zahlungsfluss nachzuvollziehen. Dass in **Tz 27** die Vermittlung eines mittelbaren Gesellschafters als Dienstnehmer durch einen treuhändig tätigen anderen mittelbaren Gesellschafter erfolge, ändere nichts an der Beurteilung, zumal die Leistung des GS unbewiesen sei.

Ein im Bp-Arbeitsbogen befindliches Schreiben des FH vom 15.3.2002 führt aus, dass die Treuhandenschaft des FH für GS dem Finanzamt im Akt der ALB offengelegt worden sei.

A.II.4. Prüfungsfeststellungen bei AC (StNr 123)

Zu den unter **Tz 25** getroffenen Feststellungen führt der Bp-Bericht über die bei AC durchgeführte Betriebsprüfung unter Tz 41 aus, dass die Bw monatlich Rechnungen an die AC über ein Qualitätsmanagement-ISO9001-Projekt gelegt habe. Als Projektdurchführende sei Frau WW genannt, die von 1.1.1995-31.8.1997 Geschäftsführerin der Bw gewesen sei. WW sei bei ihrem vorherigen Dienstgeber als Beamtin der Verwendungsgruppe C tätig gewesen und besitze keine Ausbildung und Erfahrung im Bereich Qualitätsmanagement und ISO-Zertifizierung. Das Projekt sei nie ernsthaft betrieben worden und auch keine Zertifizierung bei AC erfolgt.

FZ habe bei einer Einvernahme durch das zuständige Finanzamt am 8.9.1999 angegeben, er sei mittelbarer Eigentümer der Bw, da er an der NG beteiligt sei. Die Konstruktion habe gewählt werden müssen, weil er aufgrund seines Angestelltenverhältnisses zur TI nicht für Dritte tätig sein durfte. Auf terminliche Überschneidungen seiner Beratertätigkeit bei der Bw mit Auslandstätigkeiten bei TI vermag FZ keine Erklärung abzugeben. Die Idee der Gestaltung sei von FH gekommen, auch die hohen Verlustvorträge der Bw seien thematisiert worden. Der Bp-Bericht führt weiter aus, Geschäftsbeziehungen zwischen der AC und der Bw seien nur in jenem Ausmaß beglichen worden, dass die Bw Umsatzsteuer, Lohnabgaben und das Gehalt von WW habe begleichen können.

Auszug aus der USt-Nachschau 2000 bei AC (Niederschrift der Schlussbesprechung vom 14.12.2000 zu GBP-ABNr 456) führt zu den Vorgängen aus **Tz 28** aus: Mit Rechnungsdatum 31.12.1999 sei das Softwarepaket von AC an die Bw um 12 Mio ATS +USt veräußert worden. Am 16.2.2000 habe die AC das Softwarerecht um 15 Mio ATS +USt wieder zurückgekauft. Ein

Geldfluss habe nicht stattgefunden, es sei ein Ausgleich durch Gegenverrechnungen erfolgt. Die MD habe von Beginn der Verhandlungen im Herbst 1999 zum Ausdruck gebracht, dass Vertragspartner die AC sein müsse. Obwohl der Kaufpreis von 15 Mio ATS zwischen MD und AC bereits fixiert gewesen sei, sei das Softwarepaket im Dezember 1999 um 12 Mio ATS an die Bw verkauft worden. Diese Gestaltung und der Wertzuwachs von 3 Mio ATS bis zum Rückkauf nach zwei Monaten seien nicht nachvollziehbar, weshalb zwischen der Bw und AC Scheingeschäfte vorlägen. Gesellschafter der NG seien laut Aussage von Herrn S, Angestellter der AC, FH und FZ gewesen (Niederschrift vom 13.10.2000).

A.II.5. Mängelbehebung

Da die ursprüngliche Berufung nur ertragsteuerliche Ausführungen enthalten hatte, wurde der Bw die USt betreffend ein Mängelbehebungsauftrag erteilt. Diesem mit Schreiben vom 3.4.2008 nachkommend verweist die Bw hinsichtlich Tz 16 und 17 des Bp-Berichtes auf ihre Ausführungen zu Tz 27 und bezüglich Tz 18 auf ihre Ausführungen zu Tz 28. Ergänzend führt die Bw zu Tz 27 aus, FH sei nicht Gesellschafter der ALB gewesen sondern nur Treuhänder für GS, der die von der Bp nicht anerkannten Leistungen ausgeführt habe.

In einem Ergänzungsschreiben vom 7.4.2008 wendet sich die Bw gegen die Vorläufigkeit der Bescheide 1998 und 1999, weil die ermittelnde Behörde zuständig sei, über die zweifelhaften Fragen als Hauptfrage zu entscheiden und die Beseitigung von Ungewissheiten aus den Jahren 1998 und 1999 durch entsprechende Ermittlungen der über diese Zeiträume abgehaltenen Bp im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht durch die Behörde selbst zu beseitigen seien. [§ 200 BAO](#) diene nicht dazu, der Behörde mögliche Ermittlungen zu ersparen.

A.II.6. Stellungnahme vom 10.10.2008

Neben der Wiederholung bisheriger Berufungspunkte führt die Bw ergänzend aus:

Die Bw rügt die ungeprüfte Übernahme von Feststellungen aus der Betriebsprüfung bei der AC. Die Behörde habe ihre Feststellungen nur aufgrund von Urkunden getroffen, die Geschäftsführung der Bw sei nie einvernommen worden. Dadurch sei der Sachverhalt unvollständig ermittelt und von der Behörde die falschen Schlüsse gezogen worden.

Die von der Behörde getroffenen Feststellungen zu **Tz 28** seien nicht nachvollziehbar, weil den angeführten Beträgen nur allgemeine Feststellungen vorangegangen seien. Zum Beweis der erbrachten Leistungen zwischen der Bw und AC wird die Zeugeneinvernahme von EH und FZ beantragt.

Zum Beweis, dass FH die Beteiligung an der ALB nur als verdeckter Treuhänder für GS gehalten habe und entgegen **Tz 27** keine verdeckte Ausschüttung an FH vorgelegen sei, wird die Zeugeneinvernahme von FH und FZ beantragt sowie ein Notariatsakt vom 28.4.2004 (Verkauf der ALB, mittlerweile umbenannt in AU GmbH um 1 ATS) vorgelegt, in dem unter Erstens steht, FH besitze die Beteiligung aufgrund der seinerzeit zwischen ihm und GS getroffenen Vereinbarung bloß als dessen Treuhänder.

Zu **Tz 28** wird ausgeführt, dass die Absicht von MD, nur von AC zu erwerben, nicht bereits ursprünglich, sondern erst im Schreiben vom 5.1.2000 zum Ausdruck gekommen sei. Der Verkauf des Softwarepaketes an die Bw sei dadurch bedingt gewesen, dass die AC sonst die Kooperation mit SAP hätte aufgeben müssen (so auch die Zeugenaussage des Herrn S in der Niederschrift vom 13.10.2000). Nach vorgelegtem Schreiben vom 3.7.1998 an SAP wollte AC bis Ende Juli 1998 ein Grundsatzgespräch mit SAP führen. Die Differenz von 3 Mio ATS im Kaufpreis der Bw und der MD sei die Handelsspanne für die Bw, die schließlich den Käufer MD gefunden habe. Die Bw habe das Softwarepaket somit gekauft, lediglich auf die Übertragung der Marke (fälschlich als Urheberrecht bezeichnet) sei vergessen worden. Im übrigen seien die Vorsteuerbeträge im Zusammenhang dem Rückkauf durch AC anerkannt worden, wie aus den Aufstellungen und dem USt-Bescheid 2000 vom 8.9.2004 hervorgehe. Nur im ursprünglichen Kauf durch die Bw ein Scheingeschäft zu sehen, sei gleichheitswidrig.

Zu **Tz 25** legt die Bw die Rohfassung eines Gutachtens über den Unternehmenswert der AC und die Fremdüblichkeit der von der Bw verrechneten Leistungen vor. Es sei anzunehmen, dass eine endgültige Ausfertigung unterblieben sei, weil über die AC das Konkursverfahren eröffnet worden sei und zwischen dem Gutachter und der AC Differenzen über das Sachverständigenhonorar bestanden hätten.

Ein Mantelkauf, wie unter **Tz 30** angenommen, liege nicht vor. Die NG habe die Beteiligung an der Bw unentgeltlich erworben. In den Jahren 1992-1994 habe die Bw die B. Golf Kft (in der Folge B. Golf Kft) in Errichtung, Organisation und Vermarktung eines Golfplatzes beraten. Es seien somit Betriebsberatungsleistungen erbracht worden, wozu die Zeugeneinvernahme des Gf der Bw aus 1992-1994, GH, beantragt werde. Die Änderung des Firmennamens und des Unternehmensgegenstandes sei lediglich eine Anpassung an die schon in den Vorjahren bestandenen Verhältnisse erfolgt. Es sei auf die tatsächlich unveränderten Verhältnisse abzustellen, nicht auf die bloße Beschreibung des Unternehmensgegenstandes in Gesellschaftsvertrag und Bilanz.

A.III. Formalrechtliche Streitpunkte

Die Bw machte im ursprünglichen Berufungsverfahren geltend, die angefochtenen Bescheide stammten vom unzuständigen Finanzamt, weil das neu zuständige Finanzamt vor Bescheiderlassung bereits von seiner Zuständigkeit Kenntnis erlangt habe. Die neue Zuständigkeit ergebe sich aus dem offenen Firmenbuch, in den USt- und KöSt-Erklärungen für 2001 und 2002 (am FA Gänserndorf am 2. bzw. 24.7.2002 abgegeben) sei die neue Unternehmensanschrift in 1070 Wien aufgeschienen, das Finanzamt für den 7. Bezirk sei informiert worden.

Dies wurde von der Amtspartei bestritten, der VwGH hob die stattgebende Entscheidung auf, weil die belangte Behörde vom Abschicken eines Schreibens nicht auch auf das Einlangen beim neu zuständigen Finanzamt habe schließen können. Im Detail sei zu diesem Streitpunkt daher auf die vorangegangenen Verfahren verwiesen (vgl. Punkt A.I.).

Die angefochtenen Bescheide seien im Zeitpunkt ihrer Erlassung größtenteils bereits verjährt gewesen.

Für 1998 und 1999 seien vorläufige Bescheide erlassen worden, obwohl keine Ungewissheit bestanden habe. Innerhalb der Verjährungsfrist sei keine Endgültigerklärung erfolgt, weshalb die entsprechenden vorläufigen Bescheide als rechtswidrig aufzuheben seien.

A.IV. Mündliche Verhandlung

In der am 19. September 2013 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

A.IV.1. Zur Unzuständigkeit

Die Bw trägt vor, sämtliche andere Behörden seien auch informiert worden (Gemeinde X für die Kommunalsteuer, Firmenbuchgericht, Finanzamt Gänserndorf; Beilagen 1 bis 4). Sämtliche Schreiben wurden nicht eingeschrieben aufgegeben und sind angekommen, weshalb soll dann das Schreiben an das Finanzamt 6/7/15 nicht angekommen sein? Die Bw habe 2001 ihr Büro in X räumen müssen, es sei kein anderer Sitz als im 7. Bezirk möglich gewesen. Das Finanzamt 6/7/15 negiere bewusst die neue Zuständigkeit, um sich Arbeit zu ersparen. Sogar 2008 wurde die Zuständigkeit noch negiert, obwohl bereits 2005 durch das Finanzamt 6/7/15 Eintreibungsversuche am neuen Sitz der Berufungswerberin stattgefunden hätten. Das Finanzamt 6/7/15 hätte schon längst von Amts wegen seine Zuständigkeit wahrzunehmen gehabt, selbst wenn es das Schreiben aus 2002 nicht erhalten hätte.

Das Finanzamt erwidert darauf, 2005 sei das Finanzamt 6/7/15 lediglich im Wege der Amtshilfe ersucht worden am angeblichen neuen Firmensitz Amtshandlungen zu tätigen. Das Finanzamt bestreitet, dass es im 7. Bezirk einen Sitz der Berufungswerberin gegeben habe.

2001 sei der Ort der Geschäftsleitung nach Y verlegt worden (Aktenvermerk im Arbeitsbogen). Die Bw verschiebe ihren Sitz willkürlich. Das Finanzamt 6/7/15 habe zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung 2002 nichts vom Sitz in seinem Zuständigkeitsbereich gewusst (Mail D.P. vom 23.10.2007).

Die Bw führt aus: Das Finanzamt, zuständig für den 7. Bezirk, negierte noch im Jahr 2008 den in allen auch elektronischen Unterlagen ausgewiesenen Sitz im 7. Bezirk. Das könne der Bw nicht zur Last fallen. Vielmehr ist von der Richtigkeit des Schreibens an das FA 6/7/15 auszugehen, und dass das Finanzamt 6/7/15 Kenntnis erlangt habe.

Das Finanzamt führt aus, im Jahr 2002 habe es noch kein Finanzonline gegeben, nur der Wissensstand 2002 sei relevant.

Die Bw führt aus, Sitz und Ort der Geschäftsleitung seien im 7. Bezirk. Die einzige Stelle die das negiere, sei das Finanzamt 6/7/15.

A.IV.2. zu den inhaltlichen Feststellungen der Bp allgemein sowie Tz 25 und 28 des Bp-Berichtes

Die Bw gibt auf Befragen an, hinter der CI und der NG stehe als Gesellschafter jeweils FZ, für den eine Plattform gesucht worden sei, damit er neben seinem Dienstverhältnis zur L tätig werden könne. FZ habe bereits den Börsegang von TI erfolgreich betreut und nunmehr auch die Entwicklung und den Verkauf der AC an TI erfolgreich abgewickelt. Der Verkauf sei nicht schon ursprünglich vorgesehen gewesen, sondern ebenso ein Börsegang. Die von der Bw an die AC verrechneten Leistungen seien von FZ tatsächlich erbracht worden. Die fakturierten Beträge entsprechen auch der erbrachten Leistung wie das Gutachten (Beilage L zur Stellungnahme der Bw) und der Aktivitätennachweis des FZ für AC (Beilage 5 zur NS über die mündliche Verhandlung) nachwiesen.

Den Verkauf des Softwarepakets habe FH eingeleitet, da er die Kontakte zur Käuferin gehabt habe.

Das Finanzamt wendet ein, Aktivitätennachweise sagten nichts aus, wenn ihnen nicht entnehmbar ist, wann und von wem sie angefertigt worden seien.

Die Bw entgegnet dazu, die Nachweise stammten von FZ und seien wahrscheinlich im Zuge der Betriebsprüfung bei der AC angefertigt worden und haben wahrscheinlich auch Einfluss in das Gutachten (Beilage L zur Stellungnahme der Bw) gefunden.

Das Finanzamt merkt an, in der Prüfung der AC seien die Nachweise abschlägig gewürdigt worden.

Die AC sei laut Bw nicht von FH persönlich betreut worden, sondern von einer Mitarbeiterin seiner Kanzlei. Bei Gegenstandsloserklärung der Berufung der AC im Jahr 2004 sei die Kanzlei von FH nicht mehr deren steuerlicher Vertreter gewesen, es könne ein Zusammenhang mit dem Konkurs bestehen.

Vom Finanzamt wird aus dem BP-Bericht der AC vorgetragen, dass die Aufzeichnungen bei der AC keinen Hinweis auf eine Beratungstätigkeit durch FZ beinhalteten. Das Finanzamt habe die Feststellungen der AC übernommen ohne sie zu hinterfragen, weil die Argumentation der BP-Kollegin schlüssig erschienen sei.

Zu den Berechnungen, die die Bp aufgrund der Feststellungen von Scheinrechnungen trifft, fehle der Berufungswerberin die Nachvollziehbarkeit und die Schlüssigkeit.

Zu den Verkaufsmodalitäten des Softwarepakets gibt die Bw an, es sei vor allem darum gegangen, dass die MD als Käuferin nichts über die Gewinnspanne der Berufungswerberin erfährt.

Auf Befragen des Finanzamtes gibt die Berufungswerberin an, FZ sei HAK-Absolvent mit einigen Semestern Wirtschaftsstudium und habe Erfahrungen in IT- und Betriebsberatungen.

A.IV.3. zu Tz 26 des Bp-Berichtes

Das FA bezweifelt weiterhin das Vorliegen einer Forderung, zumal es zweifelhaft sei, dass eine operative Gesellschaft vorgelegen wäre. Die Bw entgegnet, das Bestehen der Forderung sei schon aus der Bilanz ersichtlich.

A.IV.4. zu Tz 30 des Bp-Berichtes

Die Bw führt aus, sie habe keinen Golfplatz errichtet oder betrieben, sondern sei beratend tätig gewesen was Werbung und ähnliches betrifft. Betrieben sei der Golfplatz durch die ungarische B. Golf Kft worden, daher sei die Bw auf Beratungsleistungen beschränkt gewesen (Beilage 6 zur NS über die mündliche Verhandlung). Der Betriebsgegenstand sei nicht geändert worden, denn auch gegenüber der AC sei Marketing- und Unternehmensberatung betrieben worden. In beiden Fällen handle es sich um Betriebsberatungsleistungen bezüglich auch Vertrieb.

Das Finanzamt wendet dagegen ein, gegenüber der B. Golf Kft seien Marketingleistungen erbracht worden (Anwerbung von Mitgliedern). Gegenüber der AC hingegen Unternehmensberatung. Mit bloßer Beratungsleistung seien im Übrigen 32 Mio ATS Verlust nicht erzielbar.

Die Berufungswerberin gibt dagegen an, beispielsweise durch Personalkosten könne sehr wohl ein solcher Verlust entstehen, für die Errichtung des Golfplatzes wäre ein ungleich höherer finanzieller Aufwand erforderlich (mindestens 60 Millionen).

Das Finanzamt entgegnet, Kosten in Österreich und Ungarn im Jahr 1992 seien nicht vergleichbar.

A.IV.5. zu Tz 27 des Bp-Berichtes

Es wird festgehalten, dass zwischen der Bw und ALB keine Beteiligungs- und Verwandtschaftsbeziehungen bestehen.

Die Personalsuche habe laut Bw zu keinem Ergebnis geführt. Damit zusammenhängende Leistungen seien von Herrn GS erbracht worden und stünden nicht im Zusammenhang mit der Betätigung von FZ oder FH, der nur Treuhänder für GS war.

Für das Finanzamt fehlt bis jetzt jeder Nachweis, dass überhaupt Leistungen erbracht worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

B.I. Verfahrensrechtliche Berufungspunkte

B.I.1. Unzuständige Behörde

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt: Zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung (30.8., 6.9., 12.9.2002) hatte zwar das Finanzamt Gänserndorf, welches die Bescheide erlassen hat, Kenntnis von der angezeigten Sitzverlegung, nicht aber auch das Finanzamt 6/7/15, in dessen Zuständigkeitsbereich die Bw ihren Sitz verlegt hat. Dieses hat erst mit dem Amtshilfeersuchen 2005 Kenntnis von der Sitzverlegung erlangt.

Gemäß [§ 73 BAO](#) idF vor BGBl I 2010/9 endet die Zuständigkeit eines Finanzamtes für die Erhebung von Abgaben mit dem Zeitpunkt, in dem ein anderes Finanzamt von den seine Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen Kenntnis erlangt hat.

Ob andere Behörden Kenntnis von der Sitzverlegung erlangt haben, oder ob sich das neu zuständige Finanzamt Informationen über diesen Umstand verschaffen hätte können, ist unbeachtlich. Entscheidend ist die tatsächliche Kenntnis über die Sitzverlegung im neu zuständigen Finanzamt. Diese Kenntnis kann beim Finanzamt 6/7/15 durch Schriftsätze an das Finanzamt Gänserndorf, in denen die neue Adresse ausgewiesen ist, nicht bewirkt werden.

Auch ein Aktenvermerk oder Beschluss über die (mögliche) Aktenabtretung im Finanzamt Gänserndorf, der anschließend widerrufen wird, vermag nicht zu beweisen, dass damit das Finanzamt 6/7/15 von seiner Zuständigkeit schon Kenntnis erlangt hat. Die Bw legt ein Schreiben vom 15.7.2002 vor, welches an das Finanzamt 6/7/15 gerichtet ist und die Änderung der Zuständigkeit anzeigt. Dieses Schreiben hat keinen Eingangsstempel des Finanzamtes, auch ein Postaufgabenachweis fehlt. Mit Mail vom 23.10.2007 hat das Finanzamt 6/7/15 den UFS darüber in Kenntnis gesetzt, dass zum Akt der Bw keinerlei Unterlagen vorhanden seien.

Wie der VwGH bei Aufhebung der ursprünglichen Entscheidung erkannt hat, reicht der Nachweis der Postaufgabe für sich nicht aus, das Einlangen eines Schriftstückes beim Adressaten zu beweisen. Dass außer dem im Finanzamt Wien 6/7/15 nicht auffindbaren Schreiben nur keine Indizien gegen ein Einlangen bei diesem Finanzamt gesprochen hätten, war somit nicht ausreichend, um von einem Einlangen dieses Schriftstückes bei dem genannten Finanzamt ausgehen zu können. (VwGH 25.1.2012, [2009/13/0001](#)).

Dass bei anderen Behörden die Anzeige des Sitzwechsels eingelangt ist, spricht auch lediglich nicht gegen ein Einlangen auch beim Finanzamt 6/7/15. Die erfolgreiche Zustellung an andere Adressaten in gänzlich anderen Zustellsprengeln vermag aber keinen Nachweis über die erfolgreiche Zustellung an das Finanzamt 6/7/15 zu liefern.

Da keine hinreichenden Anhaltspunkte bestehen, dass das Finanzamt 6/7/15 vor Erlassung der angefochtenen Bescheide durch das Finanzamt Gänserndorf Kenntnis von seiner Zuständigkeit erlangt hat, war das Finanzamt Gänserndorf zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung die dafür sachlich und örtlich zuständige Behörde. Die Einrede der Unzuständigkeit erfolgte seitens der Bw daher zu unrecht.

B.I.2. Verjährung

B.I.2.1. allgemein

Das Recht, Körperschaft- oder Umsatzsteuer festzusetzen, verjährt gemäß [§ 207 Abs 2 BAO](#) nach fünf Jahren, wobei die Frist mit Ablauf des jeweiligen Veranlagungsjahres zu laufen beginnt, bzw. bei vorläufiger Veranlagung mit Wegfall der Ungewissheit ([§ 208 Abs 1 BAO](#)). In der bis einschließlich 2002 geltenden Fassung des [§ 209 Abs 1 BAO](#) unterbricht jede von der Abgabenbehörde unternommene nach außen erkennbare Amtshandlung die Verjährungsfrist, womit sie neu zu laufen beginnt. Die absolute Verjährung beträgt im Jahr 2002 15 Jahre ([§ 209 Abs 3 BAO](#)).

Die folgende Gegenüberstellung zeigt, dass für keinen Bescheid Verjährung eingetreten ist:

Tabelle 1

Veranlagungsjahr	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Verjährung Ende	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Unterbrechungshandlung Erstbescheid KöSt	1996	1997	1998	1999	-	-
Unterbrechungshandlung Erstbescheid USt				1999	-	-
Verjährung danach	2001	2002	2003	2004	2003	2004
Unterbrechungshandlung Betriebsprüfungsbeginn	1999	1999	1999	1999	1999	1999
Verjährung danach	2004	2004	2004	2004	2004	2004
Neue Sachentscheidung	2002	2002	2002	2002	2002	2002

Unterbrechungshandlungen und Erlassung der angefochtenen Bescheide erfolgten immer innerhalb der Verjährungsfrist.

Einer Abgabefestsetzung, die in einer Berufung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung gemäß [§ 209a Abs 1 BAO](#) nicht entgegen.

B.I.2.2. betreffend vorläufige Bescheide

Mit der Behauptung, ein vorläufiger Bescheid, der trotz Wegfalls der Ungewissheit nicht bis zum Eintritt der Verjährung endgültig erklärt wird, sei als rechtswidrig aufzuheben, hat die Bw die Rechtslage verkannt. Der Wegfall der Ungewissheit ([§ 200 BAO](#)) ist für den Lauf der Verjährung ([§ 208 Abs 1 lit d BAO](#)) ausschlaggebend. Ab Wegfall der Ungewissheit läuft die Verjährungsfrist. Deren Ablauf bewirkt, dass auch ein zu Unrecht vorläufig belassener Bescheid nicht mehr endgültig erklärt werden kann, aber durch den Verjährungseintritt de facto zum endgültigen Bescheid wird. Die bloße Rechtswidrigkeit der Vorläufigkeit bewirkt nicht eine Rechtswidrigkeit des ganzen Bescheides.

Die Verluste der Jahre 1995 und 1996 nach den Feststellungen des UFS werden gemäß § 117 Abs 7 EStG im Jahr 1998 berücksichtigt. Der so abgeänderte Körperschaftsteuerbescheid 1998, der ebenso abgeänderte Umsatzsteuerbescheid 1999 und die inhaltlich unverändert

bleibenden Bescheide über die Umsatzsteuer 1998 und Körperschaftsteuer 1999 werden aufgrund des Wegfalls der Ungewissheiten für endgültig erklärt.

B.II. Materiellrechtliche Berufungspunkte

B.II.1. zu Tz 25 des Bp-Berichtes

Die Bw hat in den Jahren 1995-1997 an die AC Leistungen für ISO9001-Leistungen verrechnet, die nach den vorliegenden Stundenaufzeichnungen von ihrer damaligen Geschäftsführerin WW erbracht worden wären (Bp-Arbeitsbogen, AS 101-140). Bei diesen Rechnungen handelt es sich, wie in der Bp der AC richtig gewürdigt wurde, um Scheinrechnungen, denen keine Leistung zugrunde gelegen ist. Frau WW war vor ihrer Tätigkeit für die Bw als C-Kraft im Bundesdienst beschäftigt und konnte aufgrund ihrer fehlenden Qualifikation keine Leistungen erbringen, die den fakturierten Leistungen oder dem Gegenwert der fakturierten Leistungen entsprochen hätten.

Mitte des Jahres 1997 ist WW aus der Bw ausgeschieden. Zeitgleich hat FZ seine Tätigkeit in der Bw aufgenommen. Diese hat darin bestanden, die AC bei einem geplanten Börsegang zu beraten bzw. das Unternehmen für einen gewinnbringenden Verkauf erfolgreich zu positionieren. FZ war über die NG auch alleiniger Gesellschafter der Bw, die Konstruktion wurde gewählt, damit er keine Probleme mit seinem Dienstgeber, der TI bekommt, die ihm Nebenbeschäftigungen untersagt hat. Die Wertschöpfung, die zum Verkauf der AC geführt hat, ist zu einem wesentlichen Teil auf das Engagement der Bw durch FZ zurückzuführen, weshalb die fakturierten Leistungen eine angemessene Provision darstellen.

Die Zurücknahme der Berufung der AC im Jahr 2004 kann nicht als Schuldeingeständnis der AC betreffend Scheingeschäfte mit der Bw gewertet werden, weil die nach dem Verkauf gesetzten Handlungen sich der Verantwortung und Einflussmöglichkeit der im Streitzeitraum handelnden Personen entziehen (gleiches gilt auch für Punkt B.II.2.).

Gegenüber den erklärten Werten kommt es durch die geschilderten Sachverhalte zu folgenden Änderungen: Aufgrund des Vorliegens von Scheinrechnungen ([§ 23 Abs 1 BAO](#)) werden folgende Einnahmen bei der Bw nicht anerkannt und mindern damit die KöSt-Bemessungsgrundlage: 1995 2.408.791,20 ATS, 1996 2.530.766,40 ATS, 1997 2.548.557,70 ATS. Die USt für diese Leistungen wird weiterhin kraft Rechnungsausstellung geschuldet (§ 11 Abs 14 UStG).

B.II.2. zu Tz 28 des Bp-Berichtes

Die AC war Eigentümerin eines Softwarepakets, für das die Bw einen Käufer gesucht hat. Dieser konnte durch Kontakte des Gf FH mit der MD gefunden werden. Mit AC wurde ein

Kaufpreis von rund 12 Mio ATS vereinbart, mit MD ein Kaufpreis von 15 Mio ATS. Die Differenz stellte die Verkaufsprovision der Bw dar. Im Zuge des Verkaufs des Softwarepakets an die Bw wurde auf die Übertragung der dazugehörigen Markenrechte vergessen (vgl. Beilagen S und T zur Stellungnahme der Bw). Um den Käufer nicht zu verschrecken, der ob des Verkaufsangebotes der Bw ohne zum Softwarepaket gehöriges Markenrecht stutzig geworden ist, wurde der Weg gewählt, das Softwarepaket wieder an AC zurückzuverkaufen, damit diese das Softwarepaket gemeinsam mit der Marke an MD verkauft. Die in den Rückkaufpreis eingepreiste Handelsspanne der Bw war mit AC vereinbart, doch MD sollte nicht jenen Preis erfahren, um den die Bw ursprünglich von AC erworben hat. Die gewählte Konstruktion erscheint in Verbindung mit den Angaben der Bw plausibel, weshalb die Geschäfte anerkannt werden. Insbesondere steht der Bw der von der Bp verwehrte Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Softwarepakets zu.

B.II.3. zu Tz 27 des Bp-Berichtes

Rechnung als Betriebsausgabe

Die ALB hat der Bw im Jahr 1997 eine Rechnung „für unsere Beratungsleistungen betreffend im Zusammenhang mit der Personalsuche und Auswahl“ über 500.000 ATS +20% USt gelegt (Bp-Arbeitsbogen, AS 155), für die bereits 1996 eine Rückstellung gebildet worden ist. Dabei handelt es sich um eine Scheinrechnung ([§ 23 Abs 1 BAO](#)).

Von der Bw konnte kein Nachweis für die in Anspruch genommenen Leistungen erbracht werden. Der einzige bei der Bw neu aufgenommene Mitarbeiter war FZ. Dieser ist jedoch mittelbarer Alleingesellschafter der Bw, weshalb es nicht denkbar ist, dass die Bw für das Keilen ihres Gesellschafters einem fremden Dritten eine Provision zahlt. Dass die Personalsuche erfolglos geblieben wäre und dennoch ein Entgelt entrichtet worden wäre, erscheint auch unwahrscheinlich, weil die Rechnung auf Personalsuche und Auswahl lautet, was die erfolgreiche Personalauswahl indiziert. Dafür, dass Personal für einen Dritten gesucht worden wäre, fehlen jegliche fundierte Anhaltspunkte. Aus diesen Gründen steht fest, dass die fakturierte Leistung nie erbracht worden ist.

Der beschriebenen Rechnung liegt keine betrieblich veranlasste Leistung zugrunde. Daher stellt dieser Aufwand keine Betriebsausgabe (§ 4 Abs 4 EStG) dar, der Vorsteuerabzug steht nicht zu, weil keine Leistung für das Unternehmen der Bw erbracht worden ist (§ 12 Abs 1 Z 1 UStG).

Verdeckte Ausschüttung

Eine verdeckte Ausschüttung der Bw an FH, wie von der Bp angenommen, liegt nicht vor. Gesellschafterin der Bw ist die NG, deren Gesellschafter wiederum FZ ist. Gesellschafter der ALB ist FH, der die Anteile treuhändig für GS hält. Zwischen der Bw und FH bestehen keinerlei beteiligungsmäßige Beziehungen, zwischen den Gesellschaftern bestehen keine verwandtschaftlichen Verflechtungen.

Eine verdeckte Ausschüttung kann daher gar nicht vorliegen. Im übrigen könnte diese nur an die NG als unmittelbare Gesellschafterin der Bw erfolgen. FH hat die Anteile an der Bw erst im Jahr 2001 erworben.

Das Finanzamt hat sich nicht hinreichend mit den Angaben des FH über die Treuhandschaft für GS auseinandergesetzt, die 2002 im Zuge der Bp offengelegt und 2004 beim Verkauf der Anteile an der ALB im Kaufvertrag bestätigt wurde. Im Akt befindet sich lediglich eine Aussage des Buchhalters der AC, dass Gesellschafter der NG FZ und FH seien. Eine dezidierte Feststellung des Finanzamtes über die Gesellschafter der NG ist dem Akt nicht zu entnehmen. Dem UFS erscheinen die von der Bw geschilderten Beteiligungsverhältnisse glaubhaft.

B.II.4. zu Tz 26 des Bp-Berichtes

Im Jahr 1995 hat die NIS 100% der Anteile an der Bw an die NG übertragen, wofür ein Kaufpreis von 1 ATS vereinbart wurde. Gleichzeitig hat die NIS eine Forderung von rund 31,3 Mio ATS gegen die Bw an die CI übertragen, wofür ein Kaufpreis von 1 Mio ATS vereinbart wurde. FZ war Alleingesellschafter der CI und der NG.

Der Sachverhalt ist in mehrerlei Hinsicht ungewöhnlich:

- a)** Es gibt keinen sinnvollen wirtschaftlichen Grund dafür, dass für einen Geschäftsvorgang (Erwerb einer Beteiligung samt Forderung gegen die Beteiligungsgesellschaft) zwei Briefkastengesellschaften (CI und NG) gegründet werden. Bezeichnend ist diesbezüglich, dass im Schriftverkehr des FH mit NIS nur von einem Klienten für beide Erwerbe die Rede ist, der Verkäuferin also vermittelt wird, dass es sich um einen Geschäftsvorgang handelt (vgl. Beilage 3 zur Berufung).
- b)** Wie das Finanzamt richtig feststellt, wurde kein Nachweis über die Umschuldung erbracht, ein Vertrag über den Forderungskauf wurde nicht vorgelegt. Im Akt befindet sich lediglich der Schriftverkehr über das geplante Geschäft (Beilagen 3-6 zur Berufung), die Einräumung der Vollmacht durch NIS an FH, den Forderungsabtretungsvertrag abzuschließen (Beilage 7 zur Berufung) und der Kaufvertrag über die Beteiligung (Bp-Arbeitsbogen AS 88-91).
- c)** Die NIS ist offenbar der Ansicht, die Forderung gegenüber ihrer Tochtergesellschaft in Höhe von rund 31,3 Mio ATS ist nur mehr im Ausmaß von 1 Mio ATS werthaltig. Tatsächlich

fließen aus einer nahezu wertlosen Forderung in der Folge jährlich 3-4 Mio Zinsen an die Schwestergesellschaft der neuen Alleingesellschafterin. Es ist weder anzunehmen, dass sich die NIS in ihrer Werteinschätzung völlig verschätzt hat, noch, dass die Forderung eine kurzfristige Wunderheilung erfahren hat. Damit ergibt sich aber eine Diskrepanz zwischen Käufer- und Verkäufersicht, die in diesem enormen Ausmaß ihre Ursache nicht in den gewöhnlichen Differenzen zwischen der Einschätzung verschiedener Marktteilnehmer haben kann.

Vor diesem Hintergrund sieht der UFS die bei der Bw ausgewiesene Verbindlichkeit als nicht existent an. Der Wert der Bw liegt darin, dass sie Verlustvorträge im Ausmaß von rund 32 Mio ATS erwirtschaftet hat, die in einem fortgesetzten Betrieb potentiell verwertbar sind. Die vom mittelbaren Erwerber FZ über seine Gesellschaften CI und NG aufgewendeten 1.000.001 ATS sind das Entgelt für den Erwerb dieser in der Bw vorhandenen Verlustverwertungsmöglichkeit. Damit betragen die von FZ über seine Gesellschaften aufgewendeten Anschaffungskosten an der Bw 1.000.001 ATS. Das (Fort-)Bestehen und der Erwerb einer Forderung wurden nur zum Schein behauptet ([§ 23 Abs 1 BAO](#)), entsprechen aber nicht der Realität. Der Bilanz der Bw kommt in diesem Zusammenhang keine besondere Glaubwürdigkeit zu, weil die aufrecht erhaltene Verbindlichkeit nur zur Wahrung des Scheins dient.

FH hatte es als Berater der Bw und Abwickler der Erwerbsvorgänge in der Hand, diese gegenüber der Abgabenbehörde so darzustellen, als seien eine Beteiligung und eine Forderung verkauft worden (vgl. auch die entsprechende Vollmacht, Bp-Arbeitsbogen AS 92). Der Tatsache, dass nirgendwo ein Verzicht der NIS auf ihre Forderung aktenkundig ist, kommt vordergründig die selbe Beweiskraft zu wie der Tatsache, dass im Verfahren kein Abtretungsvertrag vorgelegt wurde. Anhand der vorliegenden Indizien räumt die Rechtsmittelbehörde dem Fehlen eines Abtretungsvertrages jedoch höhere Beweiskraft ein und schließt aus dem fehlenden Abtretungsvertrag darauf, dass zum Zeitpunkt des Beteiligungsverkaufs durch die NIS keine veräußerbare Forderung gegenüber der Bw bestanden hat.

Für das Jahr 1994 wurden weder eine Buchhaltung noch eine Belegsammlung vorgelegt. Aufgrund nicht vorhandener Nachweise wird geschlossen, dass bereits 1994 keine Verbindlichkeit der Bw gegenüber NIS bestanden hat. Am Rande wird angemerkt: Wäre der (gegenüber der Finanzverwaltung nicht offengelegte) Verzicht der NIS auf ihre Forderung erst 1994 erfolgt, wäre in diesem Jahr bei der Bw eine Erfolgserhöhung in Höhe des Verbindlichkeitswegfalls festzustellen gewesen. Es kann aber dahingestellt bleiben, ob die Forderung der NIS schon ursprünglich nur zum Schein bestanden hat oder vor Beginn des

Streitzeitraumes darauf verzichtet wurde, weil beide Fälle keine Auswirkungen auf den Streitzeitraum hätten.

Mangels einer Verbindlichkeit gegenüber der CI können die jährlich unter dem Titel der Zinsen geleisteten Zahlungen ihre Ursache nur im Gesellschaftsverhältnis gehabt haben und sind als Ausschüttung zu qualifizieren. Damit stellen die Zahlungen nicht steuerlich abziehbare Einkommensverwendung (§ 8 Abs 2 KStG) dar. Nicht anzuerkennen sind somit 1994 2.833.754,10 ATS, 1995 3.031.127,79 ATS, 1996 3.230.072,00 ATS, 1997 3.520.780,00 ATS, 1998 3.837.650,00 ATS, 199 4.162.635,00 ATS.

B.II.5. zu Tz 30 des Bp-Berichtes

Gemäß § 8 Abs 4 Z 2 KStG steht der Verlustabzug ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist (Mantelkauf).

Unstrittig hat sich sowohl die organisatorische Struktur (Geschäftsführer) als auch die Gesellschafterstruktur wesentlich (hier zur Gänze) geändert, wobei letzteres auf entgeltlicher Basis erfolgt ist. Für die Entgeltlichkeit kann es dahingestellt bleiben, ob das Entgelt wie vom Bw angenommen 1 ATS oder wie vom UFS angenommen 1 Mio ATS beträgt.

Auch die wirtschaftliche Struktur hat eine wesentliche Änderung erfahren. Der Klassische Fall eines steuerlich motivierten Mantelkaufs ist die Übertragung „leerer Hülsen“, also von Gesellschaftsanteilen an Kapitalgesellschaften, die ihre wirtschaftliche Tätigkeit eingestellt haben und von der nur mehr das Rechtskleid der juristischen Person samt deren Verlustvorträge verblieben ist (*Auer*, WBI 2001, 245; *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 8 Tz 542).

Solange Gesellschafterin der Bw die NIS war, hatte sie den Firmenwortlaut „X Golfplatz Planungs- und Betriebsgesellschaft m.b.H.“, der Unternehmensgegenstand war „Planung, Bau und Betrieb von Golfplätzen“. Tatsächlich hat die Bw in dieser Zeit die B. Golf Kft bei der Errichtung und Vermarktung eines Golfplatzes in Ungarn beraten. Gemäß einem „Sales Agency Agreement“ vom 27.4.1992 (Beilage 6 zur NS über die mündliche Verhandlung) hat die Bw das Recht erlangt, Golfklub-Mitgliedschaften zu verkaufen. Mit besagter Vereinbarung wurde dem Auftragnehmer die Aufgabe übertragen, den Verkauf der Beteiligung der Bw an der B. Golf Kft zu betreiben. Mit Consulting-Vertrag vom 12.3.1992 hat die Bw einen Dritten mit der Hilfestellung bei der Ausarbeitung eines Marketingbudgets, Hilfe bei der

Medienplanung und der Planung der Eröffnungsfeier und Unterstützung bei diversen anderen Marketingaktivitäten betraut (Beilage 9 zur Berufung).

Bereits Ende des Jahres 1992 hat die Bw sämtliche Aktivitäten nach Ungarn auf die B. Golf Kft verlagert und damit ihre eigene betriebliche Tätigkeit den ursprünglichen Unternehmensgegenstand betreffend weitgehend beendet (vgl. das Schreiben vom Nov. 1992 an Geschäftspartner in Blg. 6 zur NS über die mündliche Verhandlung). Im Jahr 1993 wurde die B. Golf Kft liquidiert und die Beteiligung an der Bungalowsdorf B. Golf Kft veräußert (Bilanz 1993). Im Jahr 1993 sind keinerlei weitere operative Erlöse oder Aufwendungen (mit Ausnahme von Werbung, ca. 162 TATS und Rechts- und Beratungsaufwand von ca. 175 TATS) angefallen, lediglich Erlöse aus Rückstellungsaufwendungen und Aufwand für Zinsen. Im Jahr 1994 setzt sich der Betriebserfolg hauptsächlich zusammen aus Periodenabgrenzungen und Rückstellungen sowie aus Personalaufwand und Abfertigung. Erst 1995 werden wieder Umsatzerlöse erfasst.

Mit dem Gesellschafterwechsel 1995 wurde die Bw umbenannt in „X Consulting GmbH“, der Betriebsgegenstand wurde um die folgenden Geschäftsbereiche erweitert:

- Betriebs- und Unternehmensberatung sowie Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik,
- Groß- und Kleinhandel mit Waren aller Art, insbesondere mit EDV-Hard- und Software sowie einschlägigem Zubehör,
- Vermittlung derartiger Leistungen sowie Beteiligung an gleichartigen Unternehmen,
- EDV-Beratung,
- Privatgeschäftsvermittlung eingeschränkt auf Punkt 1 und 2.

In der tatsächlichen Tätigkeit scheint eine Rechnung 1995 im Ausmaß von 2,8 Mio ATS der Bw an die AC auf im Zusammenhang mit Presales-Aktivitäten, im übrigen entfallen die gebuchten Umsätze der Jahre 1995-1997 auf die nicht anerkannten Scheingeschäfte (Punkt B.II.1.). Erst ab 1998 fallen wiederum Umsatzerlöse im Zusammenhang mit der Beratung der AC hinsichtlich des geplanten Börsegangs bzw. Verkaufs an.

Aus dieser Zusammenschau ist deutlich ersichtlich, dass sich die faktische Betriebstätigkeit der Bw 1995 wesentlich geändert hat. Die ursprüngliche Tätigkeit der Beratung von Golfplätzen wurde eingestellt und sämtliche mit der spezifischen Tätigkeit zusammenhängenden Beteiligungen abgegeben. Zwischen der Einstellung der Golfplatz-Beratung und der Aufnahme der Beratung von EDV-Unternehmen war der Betrieb eingestellt.

Die ab 1995 erfolgte Beratung stand im Zusammenhang mit der Reifmachung von IT-Produkten bzw. IT-Unternehmen für den Verkauf. Die verkaufsorientierte

Unternehmensberatung ist jedoch komplett verschieden von der vor 1995 durchgeführten Beratungstätigkeit, die insbesondere im Verkauf von Mitgliedschaften an einem Golfklub bestanden hat. Gerade die ab 1995 von der Bw – allerdings nun betreffend EDV-Unternehmen – durchgeführte Tätigkeit der Käufersuche wurde vor 1995 ausgelagert (vgl. das erwähnte Sales Agency Agreement vom 27.4.1992).

Wenn die Bw in beiden Tätigkeiten eine gleichartige die Identität der Gesellschaft wahrende Betriebsberatung sieht, so ist ihr darin nicht beizupflichten. Die Marketingberatung von Golfplätzen ihren laufenden Betrieb betreffend (u.a. Werbung von Mitgliedern) ist eine völlig andere Tätigkeit, als die Unterstützung von EDV-Unternehmen bei der Suche nach einem geeigneten Käufer für ihren Betrieb bzw. beim Börsegang. Es ist auch bezeichnend, dass die Tätigkeit vor 1995 zum Wirtschaftszweig der damaligen Gesellschafterin (Bauunternehmen) gepasst hat, die ab 1995 entfaltete Tätigkeit hingegen mit dem Wirtschaftszweig des neuen (mittelbaren) Gesellschafters FZ in unmittelbarem sachlichem Zusammenhang steht (EDV-Branche).

Selbst dann, wenn man nur eine teilweise Änderung des Unternehmensgegenstandes annehmen wollte (wie etwa bei der Änderung einer Tischlerei mit Möbelhandel in einen Möbelgroßhandel), hat sich das Betriebsvermögen (vor 1995 manifestiert in zum Unternehmensgegenstand passenden Beteiligungen) wesentlich verändert, womit in Summe auch so eine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur erfolgt wäre (vgl. *Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG²¹, § 8 Tz 288).

Aus all diesen Erwägungen erhellt, dass sich die wirtschaftliche Struktur der Bw sowohl nach dem Gesellschaftsvertrag wie auch und insbesondere faktisch wesentlich geändert hat. Vor dem Verkauf der Beteiligung war der Unternehmensgegenstand ein anderer als nach dem Verkauf, das mit dem ursprünglichen Betrieb zusammenhängende spezifische Anlagevermögen ist bereits 1993 veräußert worden, bis zum Beteiligungsverkauf sind keine wesentlichen betrieblichen Aktivitäten mehr entfaltet worden. Ab 1995 ist ein völlig neuer Betrieb im Gesellschaftsmantel der Bw geschaffen worden.

Somit liegt ein Mantelkauf im Sinne des § 8 Abs 4 Z 2 KStG vor, Verlustvorträge, die vor 1995 entstanden sind, gehen ab 1995 verloren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. September 2013