



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch GFB TREUHAND Zweign. Liezen, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 1989 bis 1992 und Umsatzsteuer für die Jahre 1991 bis 1992, Sachbescheide Körperschaftsteuer für die Jahre 1989 bis 1993, Umsatzsteuer für die Jahre 1991 bis 1993, Gewerbesteuer für die Jahre 1989 bis 1993 und Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für die Jahre 1989 bis 1993 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 1989 bis 1992 und Umsatzsteuer für die Jahre 1991 bis 1992 und Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1991 bis 1992 und Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für die Jahre 1989 bis 1993 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen die Sachbescheide Körperschaftsteuer für die Jahre 1989 bis 1993, Umsatzsteuer für das Jahr 1993, Gewerbesteuer für die Jahre 1989 bis 1993 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs

Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung 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 diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die K GmbH, eine Steuerberatungsgesellschaft, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 30. Dezember 1976 gegründet. Anteilsinhaber und Geschäftsführer war im berufsgegenständlichen Zeitraum Herr Mag. Erich S. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 17. September 1996 wurde die K GmbH als übertragende Gesellschaft mit der H GmbH als übernehmender Gesellschaft verschmolzen. Ebenfalls mit Generalversammlungsbeschluss vom 17. September 1996 wurde die H GmbH als übertragende Gesellschaft mit der Bw. als übernehmender Gesellschaft verschmolzen.

Anlässlich einer bei der K GmbH durchgeführten Betriebsprüfung (BP), welche den Prüfungszeitraum 1991 bis 1993 umfasste, wurden die zu den berufsgegenständlichen Nachforderungen führenden, folgenden, im BP-Bericht vom 5. September 1996 dargestellten Feststellungen getroffen:

Tz. 15: Aktivierter Gebäudeanteil X

In den Jahren 1987 bis 1989 sei in X ein Einfamilienhaus errichtet worden. Dieses Objekt sei im grundbücherlichen Eigentum von Herrn Mag. Erich S und Frau Renate H, der damaligen Lebensgefährtin von Herrn Mag. Erich S, gestanden. Die Errichtungskosten für dieses Objekt hätten laut den Angaben im Lohnsteuerakt von Frau Renate H S 5,325.391,32 betragen. Im Anlageverzeichnis der K GmbH seien S 81.084,00 im Jahr 1989 und S 1,163.000,00 im Jahr 1990 unter Büro und Archiv im Gebäude X aktiviert, auf 10 Jahre abgeschrieben und ein Investitionsfreibetrag (IFB) im Ausmaß von 20 % geltend gemacht worden.

Am 16. Februar 1996 sei von der BP eine Besichtigung der betrieblich genutzten Räume im Gebäude X durchgeführt und dabei festgestellt worden, dass lediglich zwei Kellerräume im

Ausmaß von 37,08 m² als Betriebsräume genutzt würden. Daher seien die bei der K GmbH aktivierten Gebäudeteile auf Grund der dargestellten Eigentumsverhältnisse der Privatsphäre von Herrn Mag. Erich S und Frau Renate H zuzurechnen und aus den Bilanzen der K GmbH auszuschneiden. Das Verrechnungskonto von Herrn Mag. Erich S sei um die aktivierten Beträge zu erhöhen und zu verzinsen, der in Anspruch genommene IFB sei gewinnerhöhend aufzulösen und die geltend gemachte Absetzung für Abnutzung (AfA) nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen. Für die betriebliche Nutzung der Kellerräume im Ausmaß von 37,08 m² sei eine angemessene monatliche Miete von S 40,00 pro m² zu berücksichtigen. Im Hinblick darauf, dass die Aktivierungen bereits vor dem Prüfungszeitraum vorgenommen worden seien, sei für die Jahre 1989 und 1990 eine amtswegige Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO durchzuführen.

Tz. 16: Repräsentationsanteil PKW

In den geprüften Jahren habe die K GmbH Personenkraftwagen (PKW) von der S GmbH gemietet und die Mietkosten als Betriebsausgaben geltend gemacht, wobei die Anmietung sich über eine Dauer von mehr als 21 Tagen erstreckt habe. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 bzw. § 12 Abs. 2 KStG 1988 seien Aufwendungen bzw. Ausgaben im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Personen- oder Kombinationskraftwagens insoweit angemessen, als die Anschaffungskosten inklusive Umsatzsteuer S 467.000,00 nicht übersteigen. Höhere Anschaffungskosten seien im Regelfall nicht abzugsfähig. Dem entspreche, dass bei Überlassung des Fahrzeuges an den Arbeitnehmer kein höherer Sachbezugswert als 1,5 % der Anschaffungskosten von S 467.000,00 pro Monat, also maximal S 7.000,00 zugerechnet werde. Für die angemieteten PKW habe die BP die Anschaffungskosten inklusive Umsatzsteuer ermittelt und den sich daraus ergebenden Repräsentationsanteil außerbilanziell zugerechnet.

Tz. 17: Privatnutzung PKW

Für die private Nutzungsmöglichkeit der angemieteten PKW durch den Gesellschafter-Geschäftsführer Mag. Erich S sei ein monatlicher Sachbezugswert in Höhe von S 7.000,00 anzusetzen.

Tz. 18: Domizilgesellschaften

Am 19. Jänner 1991 habe die K GmbH, vertreten durch Mag. Erich S, mit der H-AG, vertreten durch Herrn Rainer F. einen Kooperationsvertrag auf unbestimmte Dauer beginnend ab 1. Jänner 1991 abgeschlossen. Die H-AG sei eine Aktiengesellschaft nach schweizerischem Recht und im Handelsregister St. Gallen eingetragen. Aus dem Handelsregisterauszug vom 11. August 1994 gehe hervor, dass die H-AG seit ihrer Gründung eine so genannte Domizilgesellschaft sei. Die jeweiligen Zeichnungsberechtigten (Verwaltungsräte) seien berufsmäßige Treuhänder, die bei einer Unzahl anderer Domizilgesellschaften ebenfalls als Verwaltungsräte fungierten. Die H-AG stehe im unmittelbaren Eigentum einer AG mit Sitz in Panama. Aus der Bilanz der H-AG zum 31. Mai 1993 ergebe sich, dass sie Domizilgebühren als Aufwendungen abgesetzt habe.

In dem Kooperationsvertrag seien Pauschal- und Einzelleistungen vereinbart worden, wobei für die Pauschalleistungen ein monatliches Honorar in Höhe von S 100.000,00, fällig jährlich im Nachhinein festgelegt worden sei. Die Einzelleistungen sollten nach der Honorarordnung der schweizerischen Treuhandkammer unter Berücksichtigung eines 30 %igen "Kollegenrabattes" abgerechnet werden und seien innerhalb von zwei Wochen nach dem Zugehen des „Honorarexpensars“ fällig. Die Leistungsbeschreibung der Pauschalleistungen sei in vielen Punkten derart allgemein und nichts sagend gehalten, dass eine konkrete Leistungserfüllung für den Auftraggeber nicht überprüfbar sei. Die Übermittlung von Unterlagen und Informationen allgemeiner Art (betreffend Bereitstellung von Bankkontakten, Übermittlung von Musterformularen, etc.) seien Leistungen, die üblicherweise unentgeltlich als Serviceleistungen erbracht würden. Die Mitgliedschaft bei der internationalen Beratungsgruppe N sei nochmals am 15. Dezember 1993 von der C-AG, ebenfalls eine Domizilgesellschaft in der Schweiz, zu einem Preis von US-\$ 35.000,00 in Rechnung gestellt worden. Die von der Domizilgesellschaft H-AG bereitgestellten so genannten "Organisationshandbücher" seien zum Teil von banalstem Inhalt (z.B. „Wie telefoniert die Sekretärin?“, "Wie grüßt die Sekretärin?" oder „Wann wird Kaffee serviert?“) und würden Fotokopien österreichischer Fachliteratur beinhalten. Im Kooperationsvertrag werde festgelegt, dass die Urheberrechte an den Organisationshandbüchern an die K GmbH weitergegeben würden. Tatsächlich seien die weitestgehend "wortgetreu gleichen" Handbücher zum Teil gesondert, zum Teil im Rahmen von Kooperationsverträgen sowohl von der H-AG als auch von der C-AG auch an andere, der K GmbH nahe stehenden Treuhandgesellschaften zu namhaften Beträgen verkauft worden. Die Abgabenbehörde habe Kenntnis von einem anderen Handbuch erlangt, welches von Mag.

Erich S im Jahr 1991 erstellt und im Jahr 1992 im Rahmen eines Seminars an Seminarteilnehmer verteilt worden sei. Ein Vergleich dieser Seminarunterlage, des Handbuches der H-AG und des Handbuches der C-AG ergebe, dass diese sich zum Großteil deckten. Das Handbuch der H-AG weise in der Kopfzeile der einzelnen Seiten deren Firmennamen, jenes der C-AG den Namen dieser AG aus, das Handbuch des Mag. Erich S habe keine Kopfzeilen. Das Handbuch der H-AG sei eine Fotokopie des Handbuches der C-AG, welche derart schlampig erstellt worden sei, dass auf einzelnen Seiten unter der Kopfzeile der H-AG noch zweifelsfrei die ursprüngliche Kopfzeile der C-AG erkennbar sei. Für die BP sei erwiesen, dass weder die H-AG noch die C-AG ein Handbuch erstellt haben, da bereits im Jänner 1991 das Originalhandbuch von Mag. Erich S verfasst und von diesem bei diversen Vorträgen bzw. Seminaren als Arbeitsunterlage verwendet worden sei. Die BP gehe davon aus, dass das Handbuch von Mag. Erich S in den Jahren 1991 bis 1993 überarbeitet und ergänzt und als jenes der H-AG ausgegeben worden sei. Bezeichnend sei auch das Verhalten von Mag. Erich S, der bei der Befragung am 28. Juni 1996, bei welcher ihm erstmals die Kenntnis der Abgabenbehörde von der Existenz dreier Handbücher vorgehalten worden sei, dargelegt habe, diese Handbücher seien sehr wichtig und stellten die Grundlage der täglichen Arbeit dar, wohingegen er in der Folge habe einräumen müssen, er habe erwartet, dass die Handbücher den Bereich Buchhaltung umfangreicher behandelten und nicht nur eine teilweise Übernahme seines eigenen Teiles erfolge. Die Bezahlung des vereinbarten monatlichen Pauschalbetrages erst nach Ablauf des Jahres sei in Anbetracht des Jahresbetrages von S 1,200.000,00 als fremdunüblich anzusehen. Auch seien die Pauschalleistungen für die Jahre 1991 bis 1993 bis zum 31. Dezember 1993 nicht bezahlt worden und würden in der Bilanz zum 31. Dezember 1993 als Verbindlichkeit an die H-AG aufscheinen. Der in Punkt 9 des Kooperationsvertrages angeführte vorläufige Verzicht auf Aufzeichnungen zum Nachweis der erbrachten Pauschalleistungen und die Annahme von 50 Monatsstunden entspreche keiner fremdüblichen und ernst gemeinten Vereinbarung. Laut Schreiben vom 10. Jänner 1993 sei im Zusammenhang mit dem Kooperationsvertrag vom 19. Jänner 1991 das monatliche Pauschalhonorar per 1. Jänner 1993 von S 100.000,00 auf S 150.000,00 erhöht worden. Im Schreiben vom 1. Juli 1993 habe die H-AG der K GmbH mitgeteilt, dass ab 1. Jänner 1993 sämtliche jährlich verrechneten Leistungen aufgrund des Kooperationsvertrages unentgeltlich zur Verfügung stünden. Im Gegensatz dazu sei per Ende 1993 eine Honorarnote für 1993 in Höhe von S 1,200.000,00 (S 900.000,00 für den Zeitraum Jänner bis Juni 1993 und S 300.000,00 für den Zeitraum Juli bis Dezember 1993) gelegt worden. In einer Faktura der H-AG scheine Herr Mag. Erich S (der Gesellschafter und Geschäftsführer der K GmbH) als

Sachbearbeiter der H-AG auf. Auch sei in einem anderen Abgabenverfahren seitens des Herrn M (Steuerberater) eine Selbstanzeige erfolgt, in welcher diese angegeben habe, auf Veranlassung von Mag. Erich S zum Zwecke der Gewinntransferierung in das Ausland den Vermögensüberhang dieser entsprechenden Kanzlei einer Schweizer Firma (H-AG) als Beratungshonorar zugeführt zu haben.

Der K GmbH seien von der C-AG mit Rechnung vom 15. Dezember 1993 Leistungen in Höhe von US-\$ 200.000,00 verrechnet worden. Auch bei dieser Gesellschaft handle es sich um eine Domizilgesellschaft. Bereits aus den Ausführungen zu den Organisationshandbüchern sei ersichtlich, dass im Geschäftsverkehr mit der C-AG nicht der tatsächliche wirtschaftliche Gehalt von Leistungen maßgebend gewesen sei. Allein aus der Tatsache, dass die K GmbH für ein und dasselbe Handbuch Zahlungen an zwei verschiedenen Schweizer Gesellschaften leiste, lasse erkennen, dass es sich um keinen betrieblich bedingten Aufwand handeln könne. Für den zusätzlichen Erwerb der N Mitgliedschaft habe die C-AG US-\$ 35.000,00 in Rechnung gestellt. Es sei unglaublich, dass die K GmbH, die nach den Ausführungen von Mag. Erich S bereits Mitglied des europäischen Kreises der N gewesen sei, im Jahr 1993 die Vermittlung der C-AG bedurfte, um auch Mitglied des amerikanischen Kreises der N werden zu können. Die Mitgliedschaft bei N sei anderen Gesellschaften der Treuhandgruppe mit der Begründung unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden, dass die K GmbH bereits seit 1991 Mitglied gewesen sei. Es werde bezweifelt, dass die Mitgliedschaft an einer derartigen Gesellschaft in dieser Form und Höhe zur Verrechnung komme, da eine konkrete Zahlung an N nicht aufscheine. Bei einem mit US-\$ 25.000,00 verrechneten „Steuerdossier“ fehle eine einheitliche Darstellung, warum – welche Steuern, welchen Landes – es eigentlich gehe und von wem es wann und wo verfasst worden sei. Zur Durchführung und Vermittlung einer Gesellschaftsgründung in den USA, verrechnet mit US-\$ 40.000,00 sei festzuhalten, dass die K GmbH keine Beteiligungen, Tochtergesellschaften oder ähnliches in den USA gehabt habe. Im Lichte dieser Ausführungen seien auch die mit US-\$ 100.000,00 berechneten als „Steuer- auskünfte bei diversen Klienten“ bezeichneten Leistungen zu sehen. Auch die Übermittlung von Bankprospekten und Prospekten und Literatur zu Off-Shore Gesellschaften würden die mit Rechnung vom 15. Dezember 1993 fakturierten Beträge nicht rechtfertigen.

Zusammenfassend stellte die BP fest, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die von den Domizilgesellschaften H-AG und C-AG verrechneten Leistungen nur vorgetäuscht seien und letztendlich Mag. Erich S hinter diesen Gesellschaften stehe. Der geltend gemachte Aufwand in Höhe von S 1.200.000,00 im Jahr 1991, S 1.154.200,76 im Jahr 1992 und S 1.200.000,00

im Jahr 1993 für die von der H-AG verrechneten Leistungen sowie S 2.448.800,00, resultierend aus der Faktura der C-AG seien deshalb steuerlich nicht anzuerkennen und außerbilanzmäßig als verdeckte Ausschüttungen an Mag. Erich S zuzurechnen.

Tz. 19: Schreibarbeiten Z

In den Betriebsausgaben der Jahre 1991 bis 1993 scheine eine Position "Schreibarbeit Z" in Höhe von netto S 1.046.000,00 im Jahr 1991, S 971.626,00 im Jahr 1992 und S 580.833,00 im Jahr 1993 auf. Frau Z sei steuerlich nicht erfasst und habe keine Steuererklärungen abgegeben. Nach Ansicht der BP seien die diesbezüglichen Verrechnungen zwischen Frau Z und der K GmbH als Scheinrechnungen zu qualifizieren. Aus Aussagen und Vermerken der Meldebehörde gehe hervor, dass Frau Z in einschlägigen Lokalen im so genannten Rotlichtmilieu als Tänzerin und Bardame gearbeitet habe. Am 6. April 1992 habe Frau Z durch einen Beschluss des Vermittlungsausschusses des Arbeitsamtes die Zustimmung zur Ausübung einer Tätigkeit als Fremdsprachenkorrespondentin erhalten. Die Angabe der K GmbH, Frau Z habe eine juristische Ausbildung gehabt, erscheine als Zweckbehauptung, weil ansonsten beim Arbeitsamt ein Nachweis über die juristische Ausbildung hätte vorgelegt werden können.

Die Bezahlung der Abrechnungen sei größtenteils bar erfolgt und sei lediglich auf den Rechnungen vermerkt worden. Zahlungsbestätigungen hätten trotz Aufforderung nicht vorgelegt werden können. Die Verbuchung der Barzahlungen sei hauptsächlich über das Verrechnungskonto des Gesellschafters Mag. Erich S erfolgt, wobei im Jahr 1991 sämtliche Verrechnungen und Zahlungen erst im Zuge der Bilanzierung erfasst worden seien. Es seien Barzahlungen an Frau Z erfolgt, obwohl sich diese nachweislich in der Dominikanischen Republik aufgehalten habe. Auch seien Leistungen zu den Zeiträumen verrechnet worden, in welchen sich Frau Z nachweislich in der Dominikanischen Republik aufgehalten habe und daher keine Schreibarbeiten für die K GmbH durchführen habe können. Es seien daher sämtliche Verrechnungen zwischen Frau Z und der K GmbH als Scheinrechnungen zu qualifizieren. Die geltend gemachte Vorsteuer sei zu berichtigen und der Bruttobetrag als verdeckte Ausschüttung an Mag. Erich S zuzurechnen.

Tz. 20: Verrechnung S GmbH an K GmbH

Mit Rechnung vom 20. Dezember 1992 seien der K GmbH von der S GmbH Beratungsleistungen in Höhe von netto S 240.000,00 verrechnet worden. Diese Beratungsleistungen seien von Frau Renate H, welche alleinige Geschäftsführerin der S GmbH gewesen sei, für die K GmbH erbracht, und monatlich pauschal mit netto S 20.000,00 verrechnet worden. Frau

Renate H sei die Lebensgefährtin von Herrn Mag. Erich S gewesen (siehe auch Tz. 15). Laut Mitteilung des Arbeitsmarktservice seien für Frau Renate H für den Zeitraum 16. Juni 1991 bis 2. August 1993 Arbeitslosenversicherungsbezüge nach dem Arbeitsmarktservicegesetz in Form von Wochengeld und Karenzurlaubsgeld vorgemerkt gewesen. In dieser Zeit habe kein Dienstverhältnis von Frau Renate H mit der S GmbH bestanden, weshalb es unglaublich erscheine, dass Frau Renate H für die S GmbH Leistungen im Nettowert von S 240.000,00 erbracht haben sollte, ohne dafür eine Entlohnung zu erhalten. Es sei davon auszugehen, dass kein Leistungsaustausch zwischen der S GmbH und der K GmbH stattgefunden habe, weshalb der geltend gemachte Aufwand in Höhe von S 240.000,00 und die Vorsteuer in Höhe von S 48.000,00 bei der K GmbH nicht anzuerkennen seien.

Tz. 21: Kanzleiverkauf an die L GmbH bzw. H-AG

Die K GmbH habe per 30. Juni 1993 die wirtschaftliche Tätigkeit eingestellt und ihren Betrieb mit Kaufvertrag vom 31. Juli 1993 an die L GmbH veräußert. Im Rahmen eines Optionsvertrages vom 1. Juni 1993 habe die K GmbH der H-AG angeboten, ihren Klientenstock zu einem Kaufpreis von S 8.000.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer innerhalb eines Zeitraumes von 12 Monaten zu erwerben. Mit Schriftsatz vom 1. Juli 1993 habe die H-AG mitgeteilt, dass sie die Option mit Wirksamkeit 31. Jänner 1994 annehme. Zusätzlich sei am 5. Juni 1993 ein Optionspflegevertrag abgeschlossen worden, worin sich die K GmbH verpflichtet habe, für die Betreuung des Klientenstockes eine entsprechende „Optionspflegegebühr“ in Höhe von monatlich S 100.000,00 ab 1. Juli 1993 an die H-AG zu bezahlen. Ebenfalls am 5. Juni 1993 sei zwischen der L GmbH und der H-AG ein Geschäftsbesorgungsvertrag abgeschlossen worden der bestimme, dass der Klientenstock der K GmbH ab 1. Juli 1993 von der L GmbH betreut werde und die H-AG dafür ab 1. Juli 1993 ein monatliches Entgelt von S 150.000,00 an die L GmbH zu entrichten habe. Die H-AG habe per 1. Juli 1994 den mit Wirksamkeit vom 31. Jänner 1994 erworbenen Klientenstock der K GmbH um S 10.000.000,00 an die L GmbH verkauft. Auf Grund der dargestellten Verträge habe die K GmbH der H-AG die Option zum Erwerb des Klientenstockes unentgeltlich eingeräumt und habe zusätzlich für die Betreuung ihrer Klienten ab 1. Juli 1993 monatlich S 100.000,00 an diese zahlen müssen. Die H-AG habe für die Betreuung dieses Klientenstockes ein monatliches Entgelt von S 150.000,00 an die L GmbH zu entrichten gehabt, die sämtliche Honorarnoten an die einzelnen Klienten gestellt und auch vereinnahmt habe. Diese Vorgangsweise erscheine wirtschaftlich völlig unsinnig. Auch seien bis 31. Dezember 1993 keine Zahlungen der K GmbH an die H-AG erfolgt sondern die Rechnungen nur über Verbindlichkeiten gebucht worden. Ein Nachweis über den Zahlungseingang betreffend den Klientenstockverkauf an die H-AG sei nicht erbracht worden.

In Anbetracht der wirtschaftlich nicht sinnvollen und daher unglaublichen Vorgangsweise einerseits und der Beurteilung der H-AG als Domizilgesellschaft mit Herrn Mag. Erich S als letztlich Begünstigten andererseits seien die Rechtsgeschäfte mit der H-AG steuerlich nicht anzuerkennen. Es werde daher eine Veräußerung des Klientenstockes per 1. Juli 1993 unmittelbar an die L GmbH mit einem Kaufpreis von netto S 8.000.000,00 unterstellt. Aufgrund dieses Verkaufes habe die K GmbH ihre Tätigkeit als Wirtschaftstreuhandgesellschaft beendet und sei bei der Kammer der Wirtschaftstreuhänder ausgeschieden. Ab diesem Zeitpunkt sei eine „Ist-Besteuerung“ bei der Umsatzsteuer nicht mehr möglich und die Veräußerung des Klientenstockes entsprechend zu versteuern. Der für den Zeitraum Juli bis Dezember 1993 verbuchte Aufwand „Optionspflegeentgelt“ in Höhe von S 600.000,00 sei nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen und als verdeckte Ausschüttung an Mag. Erich S zuzurechnen.

Tz. 22: Vermietung L.H. Top 37

Die Wohnung L.H. Top 37 befinde sich im Eigentum der K GmbH. Diese Wohnung sei bis 30. Juni 1993 von der K GmbH und ab 1. Juli 1993 von der L GmbH als Büroraum genutzt worden. Für die Nutzung der Wohnung durch die L GmbH ab dem 1. Juli 1993 sei keine Miete verrechnet worden. Von der BP werde daher eine angemessene Miete von monatlich netto S 6.800,00 bei der K GmbH als Einnahme angesetzt und der Umsatzsteuer unterzogen.

Tz. 23: Forderungsabschreibung

Im Jahr 1993 sei von der K GmbH eine Forderung in Höhe von netto S 207.275,00 als uneinbringlich abgeschrieben worden. Aufgrund der Beendigung der Tätigkeit per 1. Juli 1993 sei ab diesem Zeitpunkt eine Istbesteuerung bei der Umsatzsteuer nicht mehr möglich.

Mangels Vorlage von Nachweisen der Uneinbringlichkeit könne diese Abschreibung nicht anerkannt werden und es sei diese Forderung aufgrund des Überganges zur Sollbesteuerung im Jahr 1993 der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Tz. 24: Wertberichtigung Darlehen

Für die im Jahr 1992 von der K GmbH an die B GmbH gegebenen Darlehen in Höhe von S 850.000,00 habe bis dato keine betriebliche Veranlassung nachgewiesen werden können. Aufgrund des Naheverhältnisses von Herrn Mag. Erich S zu beiden Gesellschaften im Zeitpunkt der Darlehenshingabe werde von der BP eine Darlehensgewährung von Mag. Erich S an die B GmbH unterstellt und eine Forderung der K GmbH an Herrn Mag. Erich S eingestellt.

Dies werde damit begründet, dass laut Niederschrift vom 16. Oktober 1995 der Geschäftsführer der B GmbH an Herrn Mag. Erich S herangetreten sei und diesen ersucht habe, der B GmbH ein Darlehen zu gewähren. Herr Mag. Erich S habe diese Darlehensgewährung zugesichert. Die im Jahr 1993 durchgeführte Wertberichtigung in Höhe von S 691.819,91 könne aufgrund der Zurechnung der Forderung an Herrn Mag. Erich S nicht anerkannt werden.

Das Finanzamt für Körperschaften erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 1989 bis 1992 und Umsatzsteuer für die Jahre 1991 und 1992 den Prüfungsergebnissen entsprechende Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1991 bis 1993, Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1989 bis 1993 und einen Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1989 bis 1993.

Mit Schreiben vom 17. Jänner 1997 erhob die Bw. mit folgender Begründung Berufung gegen diese Bescheide:

Formelle Mängel der Steuerbescheide

Zustellmängel

Die Bescheidbezeichnungen seien irreführend und würden keine ordnungsgemäße Zuordnung der Steuerbescheide an den Empfänger ermöglichen. Die Zustellung der Steuerbescheide hätte gemäß § 4 Zustellgesetz an den Sitz der Gesellschaft oder an den Sitz des steuerlichen Vertreters, der Y GmbH in 1060 Wien, erfolgen müssen.

Begründung der Steuerbescheide

Die Umsatzsteuerbescheide 1991 und 1992 würden keine Begründung enthalten. Aus der Begründung zum Umsatzsteuerbescheid 1993 sei nicht ersichtlich, wie sich die steuerlichen Veränderungen und Abweichungen ergeben.

Die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1989 bis 1993 vom 11. Dezember 1996 würden folgende Begründungen aufweisen: "Die Begründung für den Haftungs- und Abgabenbescheid entnehmen sie bitte dem beiliegenden Bericht vom 05.09.1996". Der Betriebsprüfungsbericht, der hier wahrscheinlich gemeint sei, sei diesen Bescheiden jedoch nicht beigelegt gewesen.

Die Körperschaftsteuerbescheide 1989, 1990, 1991 und 1992 würden ebenfalls keine Begründung enthalten. Dies auch insofern, als die Begründung für die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht als Begründung für den Sachbescheid herangezogen werden könne.

Betriebsprüfungsbericht vom 5. September 1996

Der Prüfungsauftrag sei am 18. September 1995 ausgefertigt und habe als Anschrift des Abgabepflichtigen "L.H." angegeben. Dies sei unrichtig, da der Sitz der Gesellschaft mit Generalversammlungsbeschluss vom 18. August 1995 nach 1060 Wien verlegt worden sei. Die Eintragung im Firmenbuch sei am 24. August 1995 erfolgt und die Sitzverlegung dem Finanzamt mit Schreiben vom 6. September 1995 mitgeteilt worden. Trotzdem sei die Betriebsprüfung vom Finanzamt Liezen durchgeführt worden. Der Betriebsprüfungsbericht, der bereits am 5. September 1996 ausgefertigt und erst am 27. Dezember 1996 zugesandt worden sei, gebe die Ergebnisse des Beweisverfahrens nicht wieder und führe einseitige Darstellungen dar ohne dabei festzuhalten, warum die Ermessensentscheidung der Beweiswürdigung in eine bestimmte Richtung ausgeführt worden sei. Rechtskräftig abgeschlossene Abgabeverfahren könnten nur bei Vorliegen der in § 303 BAO genannten Voraussetzungen wieder aufgenommen werden. Die festgestellten Wiederaufnahmegründe seien darzulegen und die für die Ermessensentscheidung maßgeblichen Umstände und Erwägungen aufzu-

zeigen. Im gegenständlichen Fall habe die BP die Umstände der Wiederaufnahme nicht dargelegt.

Erweiterung der Berufungsbegründung:

Die Abgabenbehörde habe ausgehend von Kontrollmitteilungen eine Gruppenprüfung bei sämtlichen Gesellschaften der Treuhandgruppe durchgeführt. Es werde daher hinsichtlich der Berufungsbegründung auf weitere eingebrachte Berufungen (Verweis auf acht Verfahren) hingewiesen.

Tz. 15: Aktivierter Gebäudeanteil X

Es stehe außer Zweifel, dass die beiden Kellerräume im Ausmaß von 37,08 m² ausschließlich betrieblich genutzt worden seien. Im ersten Stock der Liegenschaft X habe sich ein Zimmer im Ausmaß von rund 13,5 m² befunden, welches als Büro genutzt worden sei. Dieses Zimmer sei ab 1995 wie die Kellerräume als Archiv benutzt worden. Es werde auf den jetzt noch zerlegt befindlichen Schreibtisch sowie die restlichen in diesem Raum befindlichen Kästen, die ausschließlich betriebliche Unterlagen der K GmbH bzw. der damit in Verbindung stehenden Klienten beinhalten würden, verwiesen. In diesem Raum befinde sich keine Heizung, womit eine Nutzung im privaten Bereich unmöglich sei. Dieser Raum könne ausschließlich als Büro Verwendung finden und werde darüber hinausgehend derzeit als Archiv verwendet. Die ausschließlich betriebliche Nutzung der Räumlichkeiten könne jederzeit festgestellt werden. Darüber hinaus werde Herr Prokurist A als Zeuge für die betriebliche Nutzung des Büros im ersten Stock des Hauses X namhaft gemacht. Aufgrund der fehlenden Heizung des Büros im ersten Stock sei teilweise auch eine betriebliche Nutzung der privaten Räumlichkeiten erfolgt. Es liege somit ein Vorteilsausgleich vor. Es werde daher der Antrag gestellt, die betriebliche Nutzung von 50,66 m² anzuerkennen. Sowohl der geltend gemachte IFB als auch die AfA sei gerechtfertigt, da wirtschaftliches Eigentum und nicht zivilrechtliches Eigentum maßgeblich sei. Es seien im Rahmen der amtswegigen Wiederaufnahme der Verfahren die effektiven Anschaffungskosten in Höhe von S 5.325.391,32 zugrunde zu legen, der betriebliche Anteil von 23,26 % zu aktivieren und der IFB anzupassen. Die von der Abgabenbehörde vorgeschlagene "angemessene Miete" sei nicht anzuerkennen und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei Frau Renate H und Herrn Mag. Erich S daher nicht anzusetzen. Darüber hinausgehend werde der Antrag gestellt, die Vorsteuer aus den obigen Anschaffungskosten des Jahres 1990 zu berücksichtigen "(Umkehr § 12 Abs. 10 UStG)". Für die betriebliche Nutzung seien anteilige Betriebskosten an Strom, Heizung, Wasser, Kanal, Müllabfuhr, allgemeine Betriebskosten und Telefon pauschal mit monatlich S 5.000,00 anzuerkennen.

Die amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 1989 und 1990 gemäß § 303 Abs. 4 BAO sei unbegründet, da der gegenständliche Sachverhalt im Rahmen der Veran-

lagungsverfahren der Abgabenbehörde genau bekannt gewesen sei. Eine Offenlegung sei im Anlageverzeichnis erfolgt, weshalb die Voraussetzungen der amtswegigen Wiederaufnahme nicht gegeben seien.

Tz. 16: Repräsentationsanteil PKW

Die Anmietung der PKW sei von einem Unternehmen erfolgt, welches sich mit der gewerblichen Vermietung von Kraftfahrzeugen ohne Beistellung eines Fahrers beschäftigt habe. Somit sei in diesem Unternehmen von vornherein kein Bezug zur Lebensführung einer individuellen Person anzunehmen. Die PKW seien den Mitarbeitern der K GmbH zur Verfügung gestanden und auch von diesen benutzt worden. Aus diesen Gründen sei eine Angemessenheitsprüfung bei den gegenständlichen PKW nicht durchzuführen.

Die bisher in sämtlichen Kommentaren enthaltene Meinung hinsichtlich der Angemessenheitsprüfung sowie die im Erlass des Bundesministeriums für Finanzen betreffend die Angemessenheitsprüfung von Kraftfahrzeugen vertretene Rechtsmeinung beziehen sich entweder auf im Eigentum befindliche oder geleaste Kraftfahrzeuge. Auf angemietete Kraftfahrzeuge werde hierbei nicht eingegangen. Das hierbei ein Unterschied zu machen sei, sei bereits daraus ersichtlich, dass ausdrücklich bei gemieteten Fahrzeugen für eine kurzfristige betriebliche Anmietung keine Angemessenheitsprüfung vorzunehmen sei. Derartige kurzfristige Anmietungen würden teilweise auch bei der K GmbH vorliegen.

Im Zuge der von der BP durchgeführten Angemessenheitsprüfung sei auf die Bruttoanschaffungskosten Bezug genommen worden. Dies sei insofern unrichtig, als die S GmbH zum Vorsteuerabzug berechtigt sei. Eine Kürzung der Anschaffungskosten müsse insoweit entfallen, als der ein Fahrzeug nutzende Geschäftsführer für den unangemessenen Teil Kostenbeiträge leiste. Diese Kostenbeiträge seien vorrangig gegen den unangemessenen Teil zu verrechnen, übersteigende Kostenbeiträge würden einen eventuellen Sachbezugswert kürzen, weshalb die Kostenbeiträge geltend gemacht werden.

Nach derzeitiger Verwaltungspraxis sei bei zur gewerblichen Personenbeförderung oder zur gewerblichen Vermietung verwendeten Kraftfahrzeugen, Fahrschulfahrzeugen, Personen- oder Kombinationskraftwagen, deren Einsatz keinen individuellen Bezug zu einer Person aufweise, wie weitaus überwiegend für Botenfahrten, Abholung von Kunden und ähnlich eingesetzte Fahrzeuge, kein Bezug zur Lebensführung anzunehmen. Im Hinblick darauf, dass die PKW von mehreren Personen unterschiedlich genutzt würden und diesbezüglich keine Zuordnung innerhalb der Firma erfolge, sei ein individueller Bezug nicht gegeben.

Die ermittelten Anschaffungskosten seien von der BP teilweise unrichtig herangezogen "und kurzfristige Vermietungen" nicht berücksichtigt worden.

Tz. 17: Privatnutzung PKW

Durch den Gesellschafter-Geschäftsführer Mag. Erich S sei keine private Nutzung eines PKW erfolgt. Es sei aus den Reisekostenaufzeichnungen und Diäten ersichtlich, dass ausschließlich betriebliche Fahrten vorliegen würden. Herrn Mag. Erich S sei ein privates Kraftfahrzeug zur Verfügung gestanden und auch seine Lebensgefährtin habe nach Beginn ihrer handelsrechtlichen Geschäftsführung für die S GmbH die Möglichkeit gehabt, PKW auch privat zu nutzen.

Tz. 18: Domizilgesellschaften

Betreffend die Nichtanerkennung der von den Domizilgesellschaften H-AG und C-AG in Rechnung gestellten Beratungsleistungen machte die Bw. eine Reihe von Verfahrensmängeln, unter anderem die unrichtige Vorfragenbeurteilung, die Verletzung des Parteiengehörs durch Nicht- bzw. nicht ordnungsgemäße Aufnahme von Beweisanträgen und die Verletzung des Steuergeheimnisses geltend.

Im Hinblick darauf, dass die H-AG und die C-AG als "Domizilgesellschaften" bezeichnet worden seien, wies die Bw. darauf hin, dass es sich um Aktiengesellschaften handle, die außerkantonale Tätigkeiten entwickeln würden. Die H-AG weise diverse Zustelladressen auf, was darauf zurückzuführen sei, dass sie an mehreren Adressen tätig geworden sei. Die BP habe unrichtig festgestellt, dass diese Gesellschaft kein eigenes Personal und keine eigenen Räumlichkeiten gehabt habe. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz werde ersucht, sich insbesondere mit dem kantonalen Steuerrecht von St. Gallen auseinanderzusetzen und diesbezüglich den Wissenstand zu erwerben, der für die Beurteilung des Sachverhaltes erforderlich sei. Die H-AG verfüge über Personal und Räumlichkeiten weshalb die Rechtsmittelbehörde eingeladen werde, das Geschäftshaus, in welchem sich diese niedergelassen habe, zu besichtigen. Der Begriff Domizilgebühren aus der Bilanz sei unmaßgeblich. Als Beweise für die tatsächliche Geschäftstätigkeit der H-AG wurden Fotografien, die die Büros und die Firmentafeln zeigen, Telefax- und Telefonbucheintragen und eine eidesstattliche Erklärung einer Mitarbeiterin dem Berufungsschreiben beigelegt. Herr Marcel S. habe im Rahmen einer eidesstattlichen Erklärung erklärt, dass er Eigentümer der H-AG und darüber hinaus einzig wirtschaftlich Berechtigter sei. Eine gleichlautende Erklärung habe Herr Rainer F. für die Vergangenheit abgegeben.

Die Pauschalleistungen seien im Kooperationsvertrag vom 19. Jänner 1991 genauestens beschrieben. Zielsetzung sei es gewesen, das Know-how, das die H-AG für die Beratung einer

internationalen Schweizer Steuerberatungsgruppe gehabt habe, auf die K GmbH umzulegen. Diese Zielsetzung der Zusammenarbeit ziehe sich über die gesamte Geschäftsverbindung sämtlicher Steuerberatungsgesellschaften der Treuhandgruppe mit der H-AG wobei ähnliche Zielsetzungen, teilweise unterschiedlich formuliert, angegeben seien. Daneben seien noch Einzelleistungen vereinbart worden. Die Sinnlosigkeit der Argumentation der BP, dass es sich bei diesem Kooperationsvertrag um einen Scheinvertrag handle, sei bereits anlässlich diverser Besprechungen mitgeteilt worden. Es sei die Mitgliedschaft N nicht nochmals verrechnet worden, sondern es habe sich um die Verrechnung der Mitgliedschaft in den USA gehandelt. Der Verrechnung durch die C-AG seien umfassende Verhandlungen vorgegangen. Da Mag. Erich S ausschließlicher Ansprechpartner der N gewesen sei, hätten zwar die anderen Gesellschaften, bei denen Mag. Erich S geschäftsführender Gesellschafter gewesen sei, die Berechtigung gehabt, am Briefpapier die N Mitgliedschaft anzuführen, die Geschäfte bzw. Erträge seien aber der K GmbH zugekommen, da immer Mag. Erich S direkt angesprochen worden sei. Das Organisationshandbuch sei als Teilleistung im Rahmen des Kooperationsvertrages angesehen worden, wobei der Wert dieser Handbücher von der K GmbH nicht bewertet werden könne.

Mit Optionsvertrag vom 1. Juni 1993 sei eine Option zum Erwerb des Klientenstockes an die H-AG gestellt worden. Dabei sei eine Verrechnung der in Rechnung gestellten Pauschalleistungen mit dem eventuellen Verkaufspreis in Aussicht gestellt worden. Aus diesem Grund habe Herr Mag. Erich S versucht, die Zahlungsziele der namhaften Pauschalbeträge hinauszuschieben. Da Herr Rainer F. mehrmals längerfristig ausschließlich in den USA gewesen wäre, sei auch das Mahnwesen der H-AG nur lückenhaft durchgeführt worden. Erst mit dem Wechsel in der Geschäftsführung zu Herrn Marcel S. sei die Dringlichkeit der Bezahlung der offenen Beträge hervorgekommen.

Grundlage der Rechnung vom 20. Dezember 1993 (Beratungshonorar 1993) sei eine Besprechung zwischen Herrn Marcel S. und Herrn Mag. Erich S gewesen. Es habe im Zuge der Übernahme der Gesellschaft von Herrn Rainer F. eine Reihe von unklaren Fragen gegeben und es seien teilweise Unterlagen nicht auffindbar gewesen. Es sei unter anderem das Schriftstück, welches die Grundlage des ursprünglichen Verzichtes auf die Verrechnung der Leistungen im Jahr 1993 beinhaltet habe, nicht auffindbar gewesen. Im Dezember 1993 sei es deshalb zur Abstimmung der wechselseitigen Leistungen gekommen. Es sei unbestritten, dass im Jahre 1993 umfangreiche Leistungen von der H-AG erbracht worden seien, weshalb diese Regelung getroffen worden sei.

Die Kontaktaufnahme mit der C-AG sei primär in den USA erfolgt. Es sei dabei von der K GmbH nicht zwischen der C Investment AG, der C Holding AG und der C AG unterschieden worden. Die Rechnung der C-AG vom 5. Dezember 1993 beinhalte die Durchführung und Vermittlung einer Gesellschaftsgründung in den USA, Steuermuster und Unterlagen für alle Ertrags- und Umsatzsteuern, Steuerauskünfte für diversen Klienten und die Vermittlungsgebühr für das N Netzwerk. Da die Zahlungen von der C-AG an N geleistet worden seien, könne sich keine Zahlung der K GmbH direkt an N ergeben.

Zum Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung führte die Bw. aus, Mag. Erich S sei nicht Gesellschafter der H-AG und C-AG gewesen. Bis 1993 sei Herr Rainer F. und danach Herr Marcel S. wirtschaftlich Berechtigter und Gesellschafter gewesen. Herr Marcel S. habe dies der BP bestätigt und in seiner Stellungnahme vom 24. September 1996 mitgeteilt, dass Herr Mag. Erich S weder mittelbar noch unmittelbar Aktionär sei, keine Dividenden und sonstige Entschädigungen sowie verdeckte Ausschüttungen bezogen habe und weder mittel- noch unmittelbar Begünstigter von sonstigen Vermögensvorteilen wäre oder gewesen sei. Herr Marcel S. sei zur Bestätigung dieser Aussage jederzeit bereit.

Tz. 19: Schreibarbeiten Z

Dass Frau Z steuerlich weder zur Umsatzsteuer noch zur Einkommensteuer veranlagt worden sei und niemals Steuererklärungen abgegeben habe, sei kein Grund für die Nichtanerkennung von Betriebsausgaben. Es könne der Bw. nicht zugemutet werden, eine Überprüfung durchzuführen, ob tatsächlich eine steuerliche Erfassung von Frau Z erfolgt sei oder nicht.

Mit Aktenvermerk vom 15. Mai 1991 seien eine Honorarvereinbarung mit Frau Z abgeschlossen, die Aufgabengebiete klar definiert und das Honorar mit einem Stundensatz von S 500,00 vereinbart worden. Frau Z habe mitgeteilt, dass sie eine juristische Ausbildung habe und bei einem Notar in der Dominikanischen Republik als Dolmetscherin gearbeitet habe. Sie habe perfekt Deutsch gesprochen und sei bei der D GmbH als Fremdsprachenkorrespondentin beschäftigt gewesen.

Die Zahlungen seien im Jahr 1991 laufend auf das Verrechnungskonto von Herrn Mag. Erich S verbucht worden, wobei die Rechnungen bereits vorhanden gewesen seien. Maßgeblich sei die Leistungserbringung. Dies bedeute, dass Leistungen teilweise über einen längeren Zeitraum erbracht und dabei natürlich von Frau Z Akontierungen verlangt worden seien. Diese Akontierungen seien nicht immer direkt an Frau Z sondern auch an ihre Schwester bzw. eine Freundin ausbezahlt worden. Sie habe dies immer damit begründet, dass in einem bestimmten beauftragten Werke ein bestimmter Fortschritt gegeben sei und sie diesbezüglich Leistun-

gen erbracht habe. Für die K GmbH sei es unmaßgeblich gewesen, wo sich Frau Z aufgehalten habe. Auszahlungen hätten natürlich auch in der Dominikanischen Republik durchgeführt werden können. Dies insbesondere deshalb, da die K GmbH seit dem Jahr 1991 eine Tochtergesellschaft in der Dominikanischen Republik gehabt habe. Frau Z sei im Büro dieser Gesellschaft tätig gewesen und es habe dort sowohl die Leistungserbringung als auch die Bezahlung durchgeführt werden können.

Ab dem Jahr 1992 (nach dem Ausscheiden von Frau Z) seien zwei weitere Sekretärinnen aufgenommen worden. Im Jahr 1996 habe das Nachfolgeunternehmen bereits vier Sekretärinnen beschäftigt. Unter dem Grundsatz der „Gleichartigkeit der Beschäftigung“ sei zu vermerken, dass die Leistungen in den Jahren 1991 bis 1993 von jemand erbracht hätten werden müssen. Es sei von der Abgabenbehörde auch niemals bestritten worden, dass die effektiv vorgelegten Unterlagen von Frau Z erstellt worden seien.

Tz. 20: Verrechnung S GmbH an K GmbH

Die "Ausgangsrechnung" sei zwischen Herrn Mag. Erich S und Frau Renate H als Geschäftsführerin der S GmbH vereinbart worden. Es handle sich um Leistungen von Frau Renate H im Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 1992, die mit monatlich S 20.000,00 bemessen worden seien. Frau Renate H sei ab 1. Oktober 1991 als handelsrechtliche Geschäftsführerin der S GmbH tätig gewesen und habe im Jahr 1992 keinerlei Entlohnung erhalten. Dies sei auch damit begründet, dass sie im Zeitraum 26. Oktober 1991 bis zum 2. August 1993 Karenzurlaubsgeld nach der Geburt ihrer Tochter bezogen habe. Die Rechtsbeziehung zwischen Frau Renate H und der S GmbH könne nicht Gegenstand des Prüfungsverfahrens bei der K GmbH sein. Zu überprüfen seien ausschließlich die Rechtsbeziehungen der S GmbH und der K GmbH und die dabei erbrachten Leistungen. Frau Renate H habe im Jahr 1992 die Buchhaltung der K GmbH erstellt. Das Nachfolgeunternehmen beschäftige diesbezüglich eine Halbtagesbuchhalterin mit 20 Stunden pro Woche, wobei hierfür ein Bruttomonatsgehalt von rund S 9.300,00 bezahlt werde, womit sich Jahreskosten von rund S 169.000,00 ergeben. Auch habe Frau Renate H Schreibarbeiten im Jahre 1992 erstellt, die persönlich und vertraulich gewesen seien. Diese Schreibarbeiten seien im Büro der K GmbH in X (vergleiche Tz. 15) erledigt worden.

Es gebe keine gesetzliche Verpflichtung dafür, dass eine handelsrechtliche Geschäftsführerin einer Kapitalgesellschaft für ihre Leistungen eine Entlohnung erhalten müsse. Dies bedinge aber noch nicht, dass die Weiterverrechnung dieser Leistungen an eine dritte Person deshalb keine Betriebsausgaben bei der K GmbH darstellen würden. Es ergebe sich eine Ungleichheit

der Besteuerung, wenn einerseits die Betriebseinnahmen bei der S GmbH voll besteuert und andererseits die Betriebsausgaben bei der K GmbH nunmehr nicht anerkannt würden.

Tz. 21: Kanzleiverkauf an die L GmbH bzw. H-AG

Beim Verkauf des Betriebes der K GmbH an die L GmbH habe es sich um einen gesonderten „Asset-Deal“ gehandelt, wobei einzelne Vermögensgegenstände erworben worden seien, die nicht als Betrieb oder als Teilbetrieb anzusehen seien. Sowohl der Optionsvertrag als auch der Optionspflegevertrag seien gemeinsam besprochen und verhandelt worden. Die Gespräche über den Verkauf des Klientenstockes mit Herrn Rainer F. seien bereits seit dem Jahre 1991 gelaufen und die beiden Vertragsparteien hätten mit Optionsvertrag vom 1. Juni 1993 den fixen Betrag von S 8.000.000,00 vereinbart. Der Wert des Klientenstockes sei an das Vorhandensein der Vollmachten und Auftragsbestätigungen gebunden. Herr Rainer F. habe argumentiert, dass die K GmbH die Möglichkeit gehabt hätte, aufgrund der vorhandenen Option den Klientenstock anderen Kanzleien schrittweise zuzuführen, ohne dass ihm diesbezüglich Informationen zugehen würden, weshalb er den Optionspflegevertrag vorgeschlagen habe. Aufgrund dieses Optionspflegevertrages habe die K GmbH monatlich einen Betrag von S 100.000,00 zur Pflege des Klientenstockes bezahlen müssen, was bei einer zwölfmonatigen Laufzeit einen Abschlag von S 1.200.000,00 bedeutet hätte. Aus den vertraglichen Regelungen habe sich für die H-AG ein monatlicher Verlust von S 50.000,00 ergeben.

Als Nachweis über den Zahlungseingang betreffend den Klientenstockverkauf werde ein von der H-AG gesandter Auszug über ein Wertpapierkonto, welches zum 31. Dezember 1994 einen Stand von S 10.000.000,00 aufweise, vorgelegt. Dies entspreche dem Kaufpreis, den die L GmbH im Herbst 1994 an die H-AG bezahlt habe. Diese habe eine Gegenverrechnung zwischen dem Kaufpreis von S 8.000.000,00 und den offenen Verbindlichkeiten gegenüber der K GmbH durchgeführt und den Restbetrag entrichtet.

Aufgrund der Bestimmung des § 17 UStG sei festzuhalten, dass eine Wirtschaftstreuhandgesellschaft für diesen Zeitraum vorliege, für den sie eine aufrechte Berufsbefugnis habe. Wie aus dem Verzeichnis der Kammer der Wirtschaftstreuhänder des Jahres 1993 ersichtlich sei, sei die K GmbH das ganze Jahre 1993 ordnungsgemäß als Wirtschaftstreuhandgesellschaft gemeldet gewesen.

Tz. 22: Vermietung L.H. Top 37

Die K GmbH habe diese Büroräumlichkeiten unentgeltlich zur Verfügung gestellt, da sie die „Assets“ an die L GmbH um mehr als S 14 Mio. verkaufen habe können. Im Kaufvertrag

zwischen der L GmbH und der K GmbH sei vermerkt, dass der Grund- und der Gebäudeanteil Nr. 2 (Top Nr. 37) nicht Kaufgegenstand sei. Anlässlich des Kaufes sei die unentgeltliche Nutzung zwischen den Vertragsparteien vereinbart worden. Auch sei eine Umsatzbesteuerung 1993 mangels Zuflusses nicht möglich.

Tz. 23: Forderungsabschreibung

Anlässlich der Schlussbesprechung am 8. Oktober 1996 bei einer Gesellschaft der Treuhandgruppe sei dieser Sachverhalt ausführlich besprochen worden. Die BP habe in diesem Verfahren der Ordnungsmäßigkeit zugestimmt.

Tz. 24: Wertberichtigung Darlehen

Herr Mag. Erich S sei nur zu 50 % Gesellschafter der B GmbH gewesen und habe mittels eines Treuhandvertrages 50 % der Anteile treuhändig gehalten. Die Gesellschafterstellung einer Person könne nicht dazu führen, dass Rechtsbeziehungen zweier juristischer Personen nicht anerkannt würden. Dass es sich um eine Darlehensgewährung der K GmbH gehandelt habe sei auch aus der Darlehensbestätigung vom 15. Oktober 1993, die vom Geschäftsführer der B GmbH unterschrieben worden sei, ersichtlich. Dabei sei vereinbart worden, dass die Zuzahlung am 22. Dezember 1992 erfolge, die Verzinsung 10 % p.a. betrage und die Rückzahlung hinsichtlich eines Betrages von S 500.000,00 am 15. Dezember 1993 und des Restbetrages inklusive Zinsen bis zum 31. Dezember 1993 erfolgen solle. Bedauerlicherweise habe der Geschäftsführer der B GmbH dies nicht einhalten können. Bis zum Bilanzierungszeitpunkt sei klar geworden, dass das gegenständliche Darlehen nicht mehr zurückbezahlt werde. Im Hinblick darauf, dass in der Zwischenzeit das Insolvenzverfahren abgeschlossen und die Forderung der K GmbH vom Masseverwalter der B GmbH anerkannt worden sei, sei nur mehr die Quote abzuwarten.

Der Betrag von S 600.000,00 sei am 28. Dezember 1992 von einem Bankkonto der K GmbH überwiesen worden. Dieser Betrag sei bei der B GmbH auf ein Sparbuch eingegangen, welches als Sicherstellung für den Unternehmenserwerb der B GmbH erforderlich gewesen sei. Ein weiterer Betrag von S 250.000,00 sei am 22. Dezember 1992 von einem Bankkonto der K GmbH an die B GmbH überwiesen worden und für den laufenden Geschäftsbetrieb verwendet worden. Über die B GmbH sei 1995 ein außergerichtliches Ausgleichsverfahren angestrebt worden, welches im Mai 1996 in ein gerichtliches Ausgleichsverfahren übergegangen sei. Vor einiger Zeit sei der Anschlusskonkurs über dieses Unternehmen eröffnet worden. Der Zusammenhang zu gegenständlichen Darlehen sei dadurch gegeben, dass die K GmbH umfangreiche Leistungen für die B GmbH erbracht habe und diesbezüglich entsprechende Honorare verrechnet worden seien.

Die BP nahm Schreiben vom 11. April 1997 wie folgt zur Berufung Stellung:

Tz. 15: Aktivierter Gebäudeanteil X

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung seien nur die beiden Kellerräume im Ausmaß von 37,08 m² als betrieblich genutzt anzuerkennen. Dem Antrag der Bw. betreffend der Aktivierung der Baukosten als wirtschaftliches Eigentum der K GmbH könne nicht entsprochen werden, da der betrieblich genutzte Teil des Gebäudes X unter Berücksichtigung der tatsäch-

lichen Errichtungskosten (Kellerräume mit S 5.556,00 und Wohnräume mit S 12.000,00 je Kubikmeter bewertet) bei 8,64 % liege. Selbst unter Einbeziehung des Büros im ersten Stock und der Berechnung der tatsächlichen Errichtungskosten werde nur eine betriebliche Nutzung im Ausmaß von 15,88 % erreicht. Das Gebäude sei daher dem Privatvermögen zuzurechnen.

Eine Überweisung der anteiligen Baukosten vom Bankkonto der K GmbH habe nicht festgestellt werden können. Die Erfassung (Aktivierung) der anteiligen Errichtungskosten sei mittels Buchung am Verrechnungskonto des Gesellschafters, Herrn Mag. Erich S, im Zuge der Bilanzierung für das Jahr 1990 erfolgt.

Tz. 16: Repräsentationsanteil PKW

Bei der Angemessenheitsprüfung sei der Bruttopreis von S 467.000,00 als angemessen anzusehen und die Vorsteuerabzugsberechtigung bei der S GmbH nicht maßgeblich. Vom Geschäftsführer seien tatsächlich keine Kostenbeiträge geleistet worden. Die Anschaffungskosten seien entsprechend den Angaben der Bw. zu berichtigen.

Tz. 19: Schreibarbeiten Z

Es seien keine Zahlungsbestätigungen sondern lediglich Zahlungen ohne Unterschrift der Empfänger vermerkt worden. Eine Teilzahlung der Rechnung vom 30. April 1993 in der Höhe von S 220.000,00 sei durch Überweisung vom Geschäftskonto der K GmbH getätigt worden. Als Empfänger sei laut Überweisungsbeleg ein Konto von Herrn Mag. Erich S angeführt. Eine laufende Verbuchung auf dem Verrechnungskonto Mag. Erich S sei im Jahr 1991 nicht erfolgt. Die Verbuchung des Aufwandes in Höhe von S 1,046.000,00 sei mit Buchungsdatum 31. Dezember 1991 erfolgt. Frau Z sei bei der D GmbH, bei der Herr Mag. Erich S sowohl Geschäftsführer als auch Alleingesellschafter gewesen sei, als Dienstnehmerin mit 20 Stunden pro Woche angemeldet gewesen. Für diese Zeit habe sie monatlich S 7.500,00 erhalten, was einem Stundenlohn von brutto rd. S 86,00 entsprochen habe.

Tz. 20: Verrechnung S GmbH an K GmbH

Es erscheine der BP äußerst unglaubwürdig, dass Frau Renate H als Geschäftsführerin der S GmbH Leistungen für die K GmbH im Nettowert von S 240.000,00 erbracht haben sollte ohne dafür ein Entgelt erhalten zu haben. Des Weiteren werde bemerkt, dass der Alleingesellschafter der S GmbH die H-AG sei. Diese Verrechnung der K GmbH mit der S GmbH sei ein weiteres Indiz für den Zusammenhang von Herrn Mag. Erich S und der H-AG.

Tz. 21: Kanzleiverkauf an die L GmbH bzw. H-AG

Die K GmbH habe ihre wirtschaftlichen Tätigkeit mit 1. Juli 1993 eingestellt und sei als Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft bei der Kammer der Wirtschaftstreuhänder ausgeschieden. Die Umsatzsteuer für den Klientenstockverkauf im August 1994 sei bis dato nicht entrichtet worden.

Die Bw. brachte mit Schreiben vom 13. Mai 1997 (beim Finanzamt eingegangen am 7. August 1997) folgende Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung ein:

Die Anführung des Begriffes „RNF“ sei für einen Steuerpflichtigen nicht nachvollziehbar. Bei nicht richtiger Deutung dieses Begriffes ergebe sich der Mangel des unrichtigen Bescheidadressaten. Die Abgabenbehörde sei verpflichtet, bei einem Bescheidadressaten genau und detailliert vorzugehen und müsse in den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge im Bescheid von Sachverhalten, die vom Rechtsvorgänger verwirklicht worden seien, im Spruch den Rechtsnachfolger als Bescheidadressaten bezeichnen. Es müsse somit erkennbar sein, dass der Adressat als Rechtsnachfolger in Anspruch genommen werden solle.

Tz. 15: Aktivierter Gebäudeanteil X

Die BP habe erstmals in der Stellungnahme eine Bewertung der Kellerräume mit S 5.556,00 und der Wohnräume mit S 12.000,00 je m³ bekannt gegeben und habe daraus eine betriebliche Nutzung ohne Berücksichtigung des Büros im ersten Stock von 8,64 % errechnet. Der BP seien jedoch die effektiven Baukosten des gegenständlichen Gebäudes bekannt, weshalb eine Bewertung je Kubikmeter im Schätzungswege vollkommen unverständlich sei. Die Ermittlung des Anteils von 8,64 % (der Nutzfläche?, der Baukosten?) sei nicht nachvollziehbar, da sowohl die Bemessungsgrundlage als auch die Vorgangsweise der Bewertung bisher nicht dargestellt worden seien.

Tz. 19: Schreibarbeiten Z

Es werde die Aussage bzw. die Erklärung mittels Notariatsaktes von Frau Z vom 21. März 1997 und eine beglaubigte Übersetzung aus dem Spanischen vom 17. April 1997 vorgelegt.

Der Zusammenhang zwischen der Werkvertragsentlohnung und dem Stundenlohn des Dienstverhältnisses bei der D GmbH werde zurückgewiesen. Ein fixes Dienstverhältnis sei für einen Ausländer aufgrund der problematischen österreichischen Gesetzgebung auch hinsichtlich einer Aufenthaltsbewilligung maßgeblich und verschaffe darüber hinausgehend die Möglichkeit in Österreich sozialversichert zu sein.

Tz. 20: Verrechnung S GmbH an K GmbH

Die H-AG sei in den maßgeblichen Prüfungsjahren nicht Gesellschafterin der S GmbH gewesen. Es sei auch nicht erkennbar, inwiefern die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben für erbrachte Leistungen mit dem Gesellschafter in Zusammenhang stünde.

Tz. 21: Kanzleiverkauf an die L GmbH bzw. H-AG

Am 1. Juli 1993 sei die wirtschaftliche Tätigkeit der K GmbH nicht eingestellt worden. Die Löschung als Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgmbH zum 1. Juli 1993 sei erst im Jahre 1994 erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Formelle Mängel der Steuerbescheide:

Zustellmängel:

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht. Im Firmenbuch eingetragene Gesellschaften sind mit ihrer Firma zu bezeichnen (VwGH 23.4.1998, 96/15/0199). Zweifelhafte Angaben beim Bescheidadressaten sind durch Auslegung zu erschließen. Lässt sich der Bescheidadressat durch gebotenes und zulässiges Deuten hinreichend identifizieren, ist der Rechtsakt zurechenbar und rechtswirksam. Die eindeutige Nachvollziehbarkeit der Zurechenbarkeit muss gewährleistet sein (VwGH 16.10.2003, 2003/07/0088).

Vom einem Fehlen der Nachvollziehbarkeit der Zurechenbarkeit kann angesichts der lediglich vorgenommenen Abkürzungen der Firmenbezeichnungen der von der Abgabenbehörde erster Instanz als Adressatin der angefochtenen Bescheide angeführte Bw. als Rechtsnachfolgerin der K GmbH nicht gesprochen werden. Im Hinblick darauf, dass als Bescheidadressat die Bw. als Rechtsnachfolgerin der K GmbH genannt ist, konnte es keinem Zweifel unterliegen, welche juristische Person von den angefochtenen Bescheiden betroffen war.

Laut einer mit 20. April 1989 datierten Vollmacht betraute die Bw. Herrn Mag. Erich S, L.H. mit ihrer Vertretung. Die Vollmacht enthielt auch eine Zustellvollmacht. Mit Schreiben vom 10. Februar 1998 brachte die Bw. diese Zustellvollmacht nochmals dem Finanzamt zur Kenntnis und hielt ergänzend fest, dass sich der Berufssitz von Mag. Erich S nunmehr nach L.R. verlegt habe. Sämtliche angefochtenen Bescheide ergingen im Dezember 1996 bzw. Jänner 1997 an die Bw. als Rechtsnachfolgerin der K GmbH zu Händen Mag. Erich S, L.H. Dieser Sachverhalt

muss dahin gehend beurteilt werden, dass eine rechtswirksame Zustellung gemäß § 9 Abs. 3 ZustellG, BGBl. Nr. 200/1982, an den Zustellbevollmächtigten erfolgt ist.

Begründungsmängel:

Der Rüge der Bw., dass die Umsatzsteuerbescheide 1991 und 1992 sowie die Körperschaftsteuerbescheide 1989 bis 1992 keine Begründung enthalten würden, wird entgegengehalten, dass zur Wiederaufnahme dieser Verfahren auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung laut Niederschrift bzw. Prüfungsbericht verwiesen und weiters ausgeführt wurde, dass daraus auch die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen sind.

Dem Vorbringen der Bw. zur Begründung des Umsatzsteuerbescheides 1993 ist entgegenzuhalten, dass im angefochtenen Bescheid auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung laut Niederschrift bzw. Prüfungsbericht verwiesen wurde. Die Abweichungen von der Umsatzsteuererklärung der Bw. sind in den Tz. 31 "USt-Bemessungsgrundlagen" und Tz. 34 "Bemessungsgrundlage und Steuer" des Prüfungsberichtes ersichtlich.

Der Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung vom 5. September 1996, auf welchem in der Begründung der Haftungsbescheide für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für die Zeiträume 1989 bis 1993 verwiesen worden ist, wurde der Bw. zu Händen ihres Zustellbevollmächtigten steuerlichen Vertreters nachweislich am 27. Dezember 1996 zugestellt.

Betriebsprüfungsbericht vom 5. September 1996:

Gemäß § 58 BAO ist für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Vermögen juristischer Personen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben (unbeschränkt Steuerpflichtige), das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bereich sich der Ort der Geschäftsleitung befindet. Gemäß § 5 Abs. 1 AVOG, BGBl. Nr. 18/1975, war im berufungsgegenständlichem Zeitraum das Finanzamt für Körperschaften in Wien für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Vermögen der K GmbH zuständig. Der Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 18. September 1995 (wie auch der Betriebsprüfungsbericht vom 5. September 1996 und sämtliche angefochtenen Bescheide) wurden vom zuständigen Finanzamt für Körperschaften in Wien erlassen. Das mit der Vornahme einer Buch- und Betriebsprüfung beauftragte Prüfungsorgan handelt jeweils im Auftrag und im Namen des zuständigen Finanzamtes. Entgegen den Ausführungen der Bw. enthält der Betriebsprüfungsbericht vom 5. September 1996 sehr wohl eine Begründung für die Wiederaufnahme der Verfahren. In Tz. 41 erfolgte unter Hinweis auf die jeweilige Tz. des Berichtes die Angabe hinsichtlich welcher Abgabenarten und Zeiträume Feststellungen getroffen worden sind, die eine Wiederaufnahme

des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machten. Die ausreichende Begründung des Ermessensgebrauches erfolgte in der Tz. 42.

Erweiterung der Berufungsbegründung:

Dem Vorbringen der Bw. zur Erweiterung der Berufungsbegründung ist entgegenzuhalten, dass, auch wenn Abgabenverfahren gegenüber verschiedenen Steuerpflichtigen in einem zeitlichen Zusammenhang abgeführt werden, Prozesshandlungen gegenüber jedem einzelnen Steuerpflichtigen und von jedem einzelnen Steuerpflichtigen gesetzt werden müssen. Dies gilt auch für das Berufungsvorbringen bezüglich der Involvierung der Berufung betreffend die acht angeführten Berufungsverfahren.

II. Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine 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.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen dient dem Zweck, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.3.1992, 88/14/0028; 8.3.1994, 90/14/0192; 14.12.1995, 94/15/0003; 18.1.1996, 94/15/0067) ist die Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens nur dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung hätte gelangen können und schließt sogar ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgebenden Tatsachen bzw. Beweismittel im Erstverfahren eine Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (VwGH 27.9.1990, 89/16/0225; 14.5.1992, 91/16/0019).

Hievon ausgehend war die Frage des Neuhervorkommens erheblicher Sachverhaltselemente durch die BP in Gegenüberstellung mit dem Inhalt der in den Veranlagungsverfahren vorgelegten Abgabenerklärungen (einschließlich der Bilanzen) der Bw. für die Jahre 1989 bis 1992 zu beurteilen, weil das Finanzamt in den Abgabenverfahren für diese Jahre keine Ermittlungen durchgeführt hat.

Dem Finanzamt wurde der konkrete Sachverhalt im Zusammenhang unter anderem mit dem aktivierten Gebäudeanteil X und den Umständen betreffend verdeckte Ausschüttungen erst durch die abgabenbehördliche Prüfung bekannt. Diese neu hervorgekommenen Tatsachen haben nicht nur geringfügige steuerliche Auswirkungen und sind, wie aus der in Folge dargestellten rechtlichen Würdigung zu entnehmen ist, geeignet, einen im Spruch anders lautenden Bescheid betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1991 und 1992 und Körperschaftsteuer für die Jahre 1989 bis 1992 herbeizuführen. Daher ist die vom Finanzamt mit den angefochtenen Bescheiden verfügte Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1991 und 1992 und Körperschaftsteuer für die Jahre 1989 bis 1992 zu Recht erfolgt.

III. Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer

Tz. 15: Aktivierter Gebäudeanteil X

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben liegen dann vor, wenn die Aufwendungen mit dem Betrieb in Zusammenhang stehen. Betriebsausgaben sind gegenüber der nicht betrieblichen (außerbetrieblichen) Sphäre abzugrenzen, da privat veranlasste Ausgaben keine steuerliche Berücksichtigung finden können.

Gemäß § 10 Abs. 1 EStG 1988 kann bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern der Steuerpflichtige einen Investitionsfreibetrag gewinnmindernd geltend machen. Gemäß Abs. 3 leg. cit. darf für Gebäude der Investitionsfreibetrag nur insoweit geltend gemacht werden, als sie unmittelbar dem Betriebszweck dienen oder für Wohnzwecke betriebszugehöriger Arbeitnehmer bestimmt sind.

Die Frage, ob ein Wirtschaftsgut zum notwendigen Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen zählt, ist im Allgemeinen für das Wirtschaftsgut als Ganzes zu beantworten. Es ist entweder zur Gänze dem Betriebsvermögen oder zur Gänze dem Privatvermögen zuzurechnen. Bei gemischt genutzten Liegenschaften bzw. Gebäuden kann hingegen eine anteilmäßige Zurechnung zum Betriebs- bzw. Privatvermögen Platz greifen. Werden einzelne, bestimmt abgegrenzte Teile eines Gebäudes betrieblich genutzt, andere hingegen privat benützt, dann ist das Gebäude nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die Zwecke der Ermittlung der Abgabenbemessungsgrundlagen in einen betrieblichen und in einen privaten Teil aufzuteilen, wovon nur dann Abstand zu nehmen ist, wenn der betrieblich oder der privat genutzte Teil von bloß untergeordneter Bedeutung ist. Als Richtschnur für eine solche untergeordnete Bedeutung sieht der Verwaltungsgerichtshof eine

Grenze von 20 % an. (VwGH 7.10.2003, 2001/15/0025; 18.12.2001, 98/15/0019; 19.11.1998, 96/15/0051, 10.4.1997, 94/15/0211 und 9.5.1995, 94/14/0151). Beträgt die betrieblich genutzte Fläche somit mindestens 20 % der Gesamtnutzfläche, so hat eine Aufteilung zu erfolgen. Die Anwendung der 20 %-Grenze hat dergestalt zu erfolgen, dass die Nutzfläche des Gebäudeteils, die es hinsichtlich der Betriebsvermögenszugehörigkeit zu beurteilen gilt, mit der Gesamtnutzfläche in Beziehung gesetzt wird. Bei der Beurteilung des Ausmaßes der betrieblichen bzw. privaten Nutzung eines Gebäudes ist auf die tatsächlichen Verhältnisse in jenem Streitjahr, dessen Abgabenbemessungsgrundlagen es zu ermitteln gibt und nicht auf erst danach geschaffene Verhältnisse abzustellen (VwGH 29.5.2001, 96/14/0069; 29.6.1995, 93/15/0110 und 3.7.1991, 90/14/0066). Die Aufteilung hat grundsätzlich nach der Nutzfläche der unterschiedlich (betrieblich und nicht betrieblich) genutzten Gebäudeteile zu erfolgen. Nur wenn diese Ermittlungsmethode auf Grund von besonderen Verhältnissen des Einzelfalles keine sachgerechten Ergebnisse ergibt, kann auch ein anderer Aufteilungsschlüssel herangezogen werden.

Die Bw. wendet sich gegen die von der BP vorgenommene Zurechnung der bei der K GmbH als Büro und Archiv aktivierten Gebäudeteile des Einfamilienhauses X zum Privatvermögen, die Nichtanerkennung des dafür geltend gemachten Investitionsfreibetrages, den Ansatz einer angemessenen monatlichen Miete für die betriebliche genutzten Kellerräume und die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der vor dem Prüfungszeitraum gelegenen Jahre 1989 und 1990 und macht geltend, dass die mit 50,66 m² angegebene betriebliche Verwendung anerkannt, der auf die Anschaffungskosten in Höhe von S 5,325.391,32 entfallende betrieblichen Anteil von 23,26 % aktiviert und der geltend gemachte Investitionsfreibetrag anerkannt wird und macht den Abzug der Vorsteuer aus den Anschaffungskosten des Jahres 1990 und die Berücksichtigung von pauschalen monatlichen Betriebskosten im Rahmen eines Vorteilsausgleichs geltend.

Da der betreffende Sachverhalt in den Jahren 1989 bis 1993 gelegen ist und die behauptete betriebliche Nutzung in diesen Jahren auch durch die Besichtigung der Liegenschaft im Rahmen der durchgeführten BP am 16. Februar 1996 nicht mehr mittels Augenschein überprüfbar war bzw. ist, können die diesbezüglich erstatteten Berufungsvorbringen nur anhand der vorliegenden Fakten beurteilt werden.

Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 1989 und 1990

Zur rechtlichen Beurteilung der Wiederaufnahme der Verfahren wird auf die bereits dargestellte Rechtslage verwiesen. Der konkrete Sachverhalt im Zusammenhang mit der betrieb-

lichen Nutzung der Liegenschaft X ist erst im Zuge der Betriebsprüfung, welche den Prüfungszeitraum 1991 bis 1993 umfasste, neu hervorgekommen. Diese neu hervorgekommenen Tatsachen sind, wie aus der nachstehenden rechtlichen Würdigung zu entnehmen ist, geeignet, im Spruch anders lautende Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1989 und 1990 herbeizuführen. Daher ist die vom Finanzamt mit den angefochtenen Bescheiden vom 27. Dezember 1996 verfügte Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 1989 und 1990 zu Recht erfolgt.

Anteil betriebliche Nutzung

Nach den im Arbeitsbogen der BP aufliegenden Plänen des gegenständlichen Gebäudes betrug die Gesamtnutzfläche 207,46 m². Unstrittig ist die betriebliche Nutzung im Ausmaß von 37,08 m² woraus sich ein Anteil von 17,87 % an der Gesamtnutzfläche ergibt. Mangels vorliegender besonderer Verhältnisse führt die Aufteilung nach der Nutzfläche der betrieblich und nicht betrieblich genutzten Gebäudeteile zu einem sachgerechten Ergebnis. Der von der BP in der Stellungnahme zur Berufung dargestellten Ermittlungsmethode der betrieblich genutzten Gebäudeteile durch Schätzung der anteiligen Errichtungskosten nach der Kubatur kann daher nicht gefolgt werden.

Zur strittigen Nutzung des Raumes im ersten Stock im Ausmaß von 13,58 m² ist auszuführen:

Wie die Bw. in der Berufung eingeräumt hat, wurde dieser Raum erst ab dem Jahr 1995 als Archiv genutzt. Eine Zuordnung dieses Raumes als Archiv zum betrieblichen Bereich vor dem Jahr 1995 ist daher nicht möglich. Aus dem Umstand, dass in diesem Raum laut den Angaben der Bw. keine Heizung vorhanden war, muss geschlossen werden, dass dieser Raum auch nicht für einen Bürobetrieb genutzt wurde. Eine konkrete Nutzung dieses Raumes ist aus den vorliegenden Plänen nicht ersichtlich. Ein nicht genutzter Raum zählt jedoch in einem gemischt genutzten Gebäude zum Privatvermögen (VwGH 13.6.1989, 86/14/0129). Die rechtliche Würdigung des vorliegenden Gesamtsachverhaltes führt somit zur Überzeugung, dass der betreffende Raum in den streitgegenständlichen Jahren 1989 bis 1993 nicht betrieblich genutzt worden ist. Gemäß § 183 Abs. 3 BAO ist von der Aufnahme beantragter Beweise abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen unerheblich sind. Anhand der oben dargestellten Gründe kann mit Bestimmtheit gesagt werden, dass die von der Bw. beantragte Einvernahme des Herrn A als Zeuge dafür, dass der Raum im ersten Stock im Zeitraum 1989 bis 1993 als Büroraum genutzt worden sei, nicht zu einer anderen Beurteilung des Verfahrensgegenstandes führen würde. Aus diesem Grund ist die unter Beweis zu stellende Tatsache unerheblich. Der Beweisantrag wird gemäß § 183 Abs. 3 BAO abgelehnt.

Aus der betrieblichen Nutzung des Einfamilienhauses in X im Ausmaß von 17,87 % ergibt sich, dass der der betrieblichen Nutzung dienende Gebäudeteil im Verhältnis zum Gesamtgebäude nur von untergeordneter Bedeutung in den berufsgegenständlichen Zeiträumen war, weshalb nach der dargestellten Rechtslage eine Aufteilung in einen betrieblichen und in einen privaten Teil nicht zu erfolgen hat und die betrieblich genutzte Fläche nicht zum Betriebsvermögen der K GmbH gehört. Die Zurechnung des betrieblich genutzten Teiles des Gebäudes in X zum Privatvermögen und die Nichtanerkennung des geltend gemachten IFB durch die BP sind daher zu Recht erfolgt.

Höhe der Anschaffungskosten, Vorteilsausgleich Betriebskosten

Laut den vorliegenden Unterlagen betrugen die gesamten Anschaffungskosten des Gebäudes S 5,325.391,32. Da das Einfamilienhaus in X in den berufsgegenständlichen Jahren 1989 bis 1993 zu 17,87 % betrieblich (unternehmerisch) genutzt wurde, sind die auf die betriebliche Nutzung entfallenden Aufwendungen Betriebsausgaben. Im konkreten Fall ergibt sich somit, dass für den betrieblich genutzten Teil die Afa als Betriebsausgabe bei der K GmbH abgesetzt werden kann. Im Hinblick auf die Bestimmungen des § 8 Abs. 1 EStG 1988 wird die Afa mit 2 % der Anschaffungskosten berechnet. Daraus ergibt sich eine Afa in den berufsgegenständlichen Jahren 1989 bis 1993 in Höhe von jährlich S 19.033,00. Der Bw. ist darin zuzustimmen, dass auch anteilige Betriebskosten für die betrieblich genutzten Räumlichkeiten zu berücksichtigen sind, da die betriebliche Veranlassung für den Betriebsausgabenabzug maßgeblich ist. Nach herrschender Lehre und Rechtssprechung muss der Abgabepflichtige die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen grundsätzlich nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht möglich ist wenigstens glaubhaft machen. Entsprechend dem Antrag der Bw. auf Anerkennung anteiliger Betriebskosten sind diese für den betrieblich genutzten Anteil von 17,87 % zu berücksichtigen, woraus sich entsprechend den Angaben der Bw. ein monatlicher pauschaler Anteil in Höhe von S 1.800,00 ergibt. Ein Mietverhältnis zwischen der K GmbH als Mieterin und den grundbücherlichen Eigentümern des Gebäudes X, Herrn Erich S und Frau Renate H als Vermieter, hat nicht bestanden, weshalb die von der BP berücksichtigte anteilige Miete für die betrieblich genutzten Räumlichkeiten nicht anzusetzen ist.

Vorsteuer aus Anschaffungskosten 1990

Dem Vorbringen der Bw. auf Berücksichtigung des Vorsteuerabzuges aus den Anschaffungskosten des Jahres 1990 ist entgegenzuhalten, dass der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1990 vom 8. Juli 1992 nicht Gegenstand des vorliegenden Berufungsverfahrens ist.

Tz. 16: Repräsentationsanteil PKW

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkunftsarten betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind, nicht abgezogen werden. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 22.12.2004, 2004/15/0101) zur ertragsteuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für Personen- und Kombinationskraftwagen erweist sich ein teurer Personenkraftwagen (PKW) gegenüber einem billigeren nicht nur als sicherer, sondern im Regelfall auch als repräsentativer. Im Hinblick auf das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 kann der auf die Repräsentation entfallende Teil der PKW-Aufwendungen nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden. Der Anteil des Repräsentationsaufwandes kann von der Abgabenbehörde nur im Schätzungsweg ermittelt werden. Im Erkenntnis vom 22.2.1995, 95/15/0017 hat der Verwaltungsgerichtshof in Bezug auf einen im Jahr 1991 angeschafften PKW ausgesprochen, dass die Schätzung der Behörde, wonach nur Anschaffungskosten bis S 467.000,00 als angemessen anzusehen seien, nicht als rechtswidrig erkannt werden kann.

Die Bw. wendet sich nicht gegen die von der BP geschätzte Höhe der nicht mehr als angemessen iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 anzusehenden Anschaffungskosten. Sie bringt aber vor, dass bei der Anmietung der PKW keine Angemessenheitsprüfung zu erfolgen habe, da bei einem gewerblichen Vermieter kein Bezug zur Lebensführung bestehe. Dies gelte auch für den Fall der ausschließlichen Nutzung der angemieteten PKW durch Dienstnehmer der K GmbH. Auch seien bei der Ermittlung des Repräsentationsanteiles die Nettoanschaffungskosten heranzuziehen, da beim Vermieter die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug bestehe.

Diesen Vorbringen ist Folgendes entgegenzuhalten: § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 spricht von betrieblich (oder beruflich) veranlassten Aufwendungen, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren. Das Gesetz meint damit, wie dies aus der Anführung des Beispiels luxuriöser PKW in den ErlRV zum EStG 1988 ableitbar ist, dass ein betrieblich veranlasster Aufwand einen repräsentativen Anteil enthalten kann; ein solcher Anteil darf nicht zu Betriebsausgaben führen. Das Gesetz stellt hingegen nicht darauf ab, ob ein Gegenstand angemietet oder sich im Eigentum des Steuerpflichtigen befindet. Auch bei angemieteten PKW und auch bei ausschließlich durch Dienstnehmer betrieblich genutzten PKW kann ein

Anwendungsfall des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 vorliegen, zumal es sachgerecht ist zu prüfen, ob eine Repräsentationskomponente vorliegt. Die von der BP vorgenommene Angemessenheitsprüfung der PKW-Aufwendungen entspricht daher dem Gesetz.

Nach der dargestellten Rechtslage vertritt der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung, dass grundsätzlich Anschaffungskosten gängiger Fahrzeuge der durchschnittlichen Mittelklasse der Automobilhersteller als nach der allgemeinen Verkehrsauffassung angemessen zu beurteilen sind. Dabei sind die Marktverhältnisse zum Zeitpunkt der Anschaffung des PKW als Neuwagen maßgebend. Bei Bestimmung der Angemessenheitsgrenze nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 kann die Tatsache des möglicherweise zustehenden Vorsteuerabzuges der Vermieterin der PKW nicht maßgebend sein. Die BP ist daher zu Recht von den Bruttoanschaffungskosten ausgegangen. Die von der Bw. begehrten Richtigstellungen der Anschaffungskosten des MB 300 TE 24 V und der Anschaffungskosten des Jeep Cherokee sind entsprechend zu berücksichtigen, sodass sich eine außerbilanzmäßige Zurechnung von S 289.185,00 im Jahr 1991, S 716.264,00 im Jahr 1992 und S 303.525,00 ergibt.

Hinsichtlich der Berufungsausführungen zum Erlass des Bundesministerium für Finanzen vom 28.9.1990, AÖF Nr. 155/1991, Zl. 14 0602/8-IV/14/90, anwendbar ab 1989, wird grundsätzlich auf Art. 18 Abs. 1 und 2 B-VG hingewiesen, wonach die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden darf und jede Verwaltungsbehörde auf Grund der Gesetze innerhalb ihres Wirkungsbereiches Verordnungen erlassen kann. Erlässe haben in der Folge keinen Normcharakter und es ist somit obsolet, inhaltlich auf den bezogenen Erlass einzugehen.

Tz. 17: Privatnutzung PKW

Dass ein Alleingesellschafter und Geschäftsführer einen ihm von der GmbH für berufliche Zwecke überlassenen PKW nicht auch für private Fahrten verwendet, erscheint in gleicher Weise ungewöhnlich wie der Umstand, dass der Einzelunternehmer seinen betrieblichen PKW nicht auch für Privatfahrten einsetzt (vgl. dazu etwa das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.11.1997, 93/14/0159). Die Möglichkeit der Privatnutzung stellt auch zweifellos einen vermögenswerten Vorteil dar, der bei der Einkommensteuerveranlagung des Gesellschafter-Geschäftsführers zu erfassen ist (vgl. VwGH 28.3.2000, 99/14/0302). Dieser Vorteil ist somit in rechtlicher Hinsicht beim Gesellschafter-Geschäftsführer im Rahmen der Einkünfte aus der Geschäftsführung (§ 22 Z. 2 EStG 1988) zu erfassen. Daher hat die Privatnutzung der betrieblichen PKW bei der K GmbH keine steuerlichen Auswirkungen, weshalb auf die Feststellungen der BP und den Ausführungen der Bw. nicht einzugehen ist.

Tz. 18: Domizilgesellschaften

Strittig sind im gegenständlichen Berufungsfall im Wesentlichen die von der Bw. behaupteten Leistungsbeziehungen der K GmbH zu den Domizilgesellschaften H-AG und C-AG sowie die Beurteilung der in diesem Zusammenhang geltend gemachten Betriebsausgaben als verdeckte Ausschüttung.

Gemäß § 21 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Form des Sachverhaltes maßgebend. Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen sind gemäß § 23 BAO für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung.

Der Körperschaftsteuer ist gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988, BGBl. Nr. 401/1988, das Einkommen zugrunde zu legen, dass die unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Nach § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege einer offenen oder verdeckten Ausschüttung verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Unter einer verdeckten Ausschüttung versteht man Vermögensminderungen oder verhinderte Vermögensvermehrungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Verdeckte Ausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Verdeckte Ausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb veranlasst, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die sie aber anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (vgl. VwGH 24.4.1996, 94/13/0124, 96/13/0051 unter Hinweis auf VwGH 8.3.1994, 91/14/0151, 0152).

Unter verdeckten Ausschüttungen versteht man somit alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die Dritten, der Körperschaft fremd gegenüber stehenden Personen nicht gewährt werden; subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewäh-

rung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann (VwGH 24.9.1996, 94/13/0129, 0173 unter Bezugnahme auf VwGH 26.5.1993, 90/13/0155 und die dort angeführte Judikatur; VwGH 3.7.1991, 90/14/0221). Eine solche ist etwa dann zu unterstellen, wenn die Gesellschaft nach Kenntnis des vom Gesellschafter in Anspruch genommenen Vorteils nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen (VwGH 26.5.1993, 90/13/0155 unter Hinweis auf VwGH 10.12.1985, 85/14/0080).

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung ist Maßstab für das Ausmaß der verdeckten Ausschüttung der Fremdvergleich, dh der verwirklichte Sachverhalt ist mit einem Vorgang, wie er unter Wegdenken der Eigentümerschaft des Vertragspartners oder der Nahebeziehung des Vertragspartners zu einem Eigentümer üblich wäre, zu vergleichen. Das Beteiligungsausmaß spielt zwar zunächst keine Rolle (zu 1 % Anteil vgl. VwGH 24.11.1993, 92/15/0114; bei einem Nicht-Gesellschafter vgl. VwGH 12.6.1990, 90/14/0054), aber je höher das Ausmaß der Beteiligung ist, desto strengere Maßstäbe sind an die Angemessenheit zu richten.

Die Bw. bestreitet zunächst hinsichtlich der H-AG und der C-AG das Vorliegen von Domizilgesellschaften und versucht, die von der BP daraus abgeleiteten Schlussfolgerungen abzuschwächen bzw. als nicht zutreffend darzustellen. Dies ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates aus folgenden Gründen nicht gelungen: Als Domizilgesellschaft sind generell all jene Rechtsgebilde anzusehen, die im Land ihrer Registrierung (Firmenbuch, Handelsregister, Öffentlichkeitsregister) keinen eigenen Geschäftsbetrieb unterhalten, sondern bei einem so genannten Domizilträger (in der Regel einem Rechtsanwalt, berufsmäßigen Treuhänder usw.) ihren Sitz haben. Wie aus der Aktenlage ersichtlich ist, wurde die H-AG am 25. Juni 1982 gegründet. Am 9. Oktober 1991 wurde von Herrn G, dem damaligen einzigen Mitglied des Verwaltungsrates eine Änderung der Statuten vorgenommen. Seit 23. April 1993 fungiert Herr Marcel S. als einziger Verwaltungsrat. Herr G und Herr Marcel S. sowie der weitere wirtschaftlich Berechtigte und Geschäftsführer Herr Rainer F. sind „berufsmäßige Treuhänder“, die bei einer Unzahl von schweizerischen Domizilgesellschaften (unter anderem bei der C-AG), als Verwaltungsräte eingetragen sind. Dies wurde im Schreiben der H-AG vom 24. September 1996 bestätigt. Dass es sich bei der H-AG zweifelsfrei um eine Sitz- bzw. Domizilgesellschaft handelt, geht auch aus der vorgelegten Bilanz zum 31. Mai 1993 hervor, in der Domizilgebühren ausgewiesen sind. Aus dem Handelsregistrauszug der H-AG vom 11. August 1994 ergibt sich ein Domizilvermerk im Kanton Zug. Voraussetzung für gewisse steuerliche Erleichterungen, wie etwa der Verzicht auf Ertragsteuern ist, dass die Domizilgesellschaft ausländisch oder außerkantonal beherrscht sein muss und sie im Kanton weder Personal beschäftigt noch ein eigenes Büro hat. Die H-AG hat mit Schreiben an das Finanzamt

vom 24. September 1996 ausdrücklich mitgeteilt, dass sie im Kanton Zug weder Personal noch Büroräume hat. Die Bw. bestreitet nicht das Vorliegen einer Domizilgesellschaft sondern führt aus, dass eine Domizilgesellschaft nach Schweizer Recht auch dann vorliege, wenn die Gesellschaft „lediglich“ in einem anderen Kanton tätig werde und sich dies auf deren steuerliche Beurteilung nicht auswirke. Dies widerspricht aber insoweit den von der Bw. vorgelegten Unterlagen als die H-AG, wenn sie eine Betriebsstätte in einem anderen Kanton gehabt hätte, riskiert hätte, dort mit ihren Einkünften besteuert zu werden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 22. Jänner 2001, 98/15/0089 (mit-erledigt bzw. zur gemeinsamen Entscheidung verbunden ZI. 98/15/0090, E 22. November 2001 und im gleichen Sinn erledigt ZI. 2000/15/0083, E 16. Dezember 2003) betreffend Leistungsbeziehungen einer anderen Gesellschaft der Treuhandgruppe, deren Gesellschafter und Geschäftsführer ebenfalls Herr Mag. Erich S war, ausgeführt hat, können Leistungsbeziehungen mit Domizilgesellschaften (im konkreten Fall mit der H-AG) in Steueroasen nicht als erwiesen angesehen werden, wenn nicht jede einzelne Leistung konkret und detailliert dargestellt und bewiesen wird. Ergänzend wird betreffend die Domizilgesellschaft C-AG auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. November 2003, 99/15/0123, verwiesen.

Welche konkreten Leistungen von den Domizilgesellschaften H-AG und C-AG zum Vorteil der K GmbH tatsächlich erbracht wurden, wurde von der Bw. nicht dargelegt. Es wurden auch keine entsprechenden Nachweise für die behaupteten Leistungen von der Bw. erbracht. Die von der Bw. im Rahmen der BP und im Rechtsmittelverfahren vorgelegten Berichte und Nachweise über die von diesen Domizilgesellschaften an die K GmbH erbrachten Leistungen gehen tatsächlich nicht über allgemein gehaltene (z.B. Betreuung der österreichischen Klienten, Bereitstellung von Bankverbindungen, Informationen zur Vermögensverwaltung, innerbetriebliche Leistungsanalysen, Betriebsberatungsleistungen) und in Ermangelung genauer Angaben nicht überprüfbare Informationen hinaus. Weder die vorgelegten Unterlagen noch die Aussagen und eidesstattlichen Erklärungen der Verwaltungsräte und einer Mitarbeiterin der H-AG sind als Nachweis für die in der behaupteten Form abgewickelten Geschäftsbeziehungen ausreichend. Bezüglich der Organisationshandbücher mit zum Teil äußerst allgemein gehaltenen Inhalt (betreffend das Telefonieren und Grüßen durch Sekretärinnen und das Kaffeekochen) bzw. mit Fotokopien österreichischer Fachliteratur wird auf die ausführlichen und im wesentlichen unwidersprochen gebliebenen Erörterungen im Bericht der BP verwiesen. Diese Handbücher, die offenbar größtenteils vom Gesellschafter Mag. Erich S erstellt worden und ident mit dem von diesem im Jahr 1991 verfassten Seminarunterlagen sind, wurden

wiederholt sowohl von der H-AG als auch der C-AG diversen österreichischen Kanzleien der Treuhandgruppe zu namhaften Beträgen in Rechnung gestellt.

Zusammenfassend ist zu den von der Bw. vorgebrachten Angaben betreffend die von den Domizilgesellschaften an die K-GmbH verrechneten Leistungen festzustellen, dass kein fremder Unternehmer die als Betriebsausgaben geltend gemachten Beträge für derart wertlose oder anderweitig gratis zu beziehende Leistungen, wie etwa Übermittlung von Prospekt- und Informationsmaterial oder gar bereits selbst erbrachte Leistungen (Organisationshandbuch) zahlen würde.

Zu den von der Bw. vorgebrachten Verfahrensmängel wird ausgeführt: Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Die Amtswegigkeit des Verfahrens wird jedoch durch eine Vielzahl von Obliegenheiten des Abgabepflichtigen, insbesondere die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119, Anzeigepflicht über steuererhebliche Umstände (§§ 120, 121), Aufzeichnungspflichten (§§ 124-132), Erklärungspflichten (§§ 133-140), Hilfeleistung bei Amtshandlungen (§ 141) und Pflicht zur Empfängerbenennung (§ 162, vgl. VwGH 13.11.1985, 84/13/0127, wonach der Pflicht zur Empfängerbenennung nicht entsprochen wird, wenn als Zahlungsempfänger bloß eine Domizilgesellschaft, nicht aber deren Beteiligte genannt werden) ergänzt. Nach Lehre und Rechtsprechung besteht bei Auslandssachverhalten wegen der Einschränkung der Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörde eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen. Die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht ist dabei in dem Maße höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind (VwGH, 23.2.1994, 92/15/0159). Diesfalls bestehe somit bei Auslandssachverhalten eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht (vgl. Ritz, Kommentar BAO, 2. Auflage, § 115 BAO, Tz 10, Verlag Orac). Von der Bw. wurden keine entsprechenden Nachweise für die von den Domizilgesellschaften H-AG und C-AG an die K-GmbH verrechneten Leistungen erbracht, weshalb nach der dargestellten Rechtslage keine Verfahrensmängel vorliegen.

Laut Angaben der Bw. sei Mag. Erich S weder an der H-AG noch an der C-AG beteiligt, weder mittelbarer noch unmittelbarer Aktionär dieser Domizilgesellschaften und übe auch keinerlei sonstige Funktionen bei diesen Gesellschaften aus. Mag. Erich S scheint jedoch als „Sachbearbeiter“ auf einer Rechnung der H-AG auf. Die diesbezügliche Erklärung der H-AG vom 24. September 1996, dass es im Zuge der Aufarbeitung der chaotischen Aktenlage nach der Geschäftsübernahme vorgekommen sei, dass Herr Marcel S. Herrn Mag. Erich S ersucht habe,

verspätete und dringend urgierte Ausgangsrechnungen der H-AG zu erstellen und ohne weiteren Zeitverzug an die Berechtigten weiterzuleiten, ist in ihrer Gesamtheit unschlüssig und widerspricht der Lebenserfahrung. Aus den Erklärungen der Verwaltungsräte Marcel S. und Rainer F. ist der Abzug der geltend gemachten Betriebsausgaben nicht gesichert, vielmehr wird aufgrund der Vielzahl der miteinander verwobenen und untereinander in Verbindung stehenden Gesellschaften der Treuhandgruppe, den verschiedensten Schweizer Domizilgesellschaften, sowie dem Verhalten der Bw. von der Überzeugung ausgegangen, dass die von der Bw. genannten Personen nicht die Empfänger der abgesetzten Beträge waren. Wie der Verwaltungsgerichtshof im bereits zitierten Erkenntnis vom 22. November 2001, 98/15/0089, ausgeführt hat gehört es im Allgemeinen zu den Aufgaben der Organwalter von Domizilgesellschaft in Steueroasen, "eidesstattliche Erklärungen" darüber abzugeben, dass die wirtschaftlich an diesen Gesellschaften beteiligten Personen gar nicht beteiligt seien. Das Verfahrensrecht kennt allerdings keine Beweisregel, nach welcher solche Erklärungen stets als mit den tatsächlichen Verhältnissen übereinstimmend angesehen werden müssten. Vielmehr ist davon auszugehen, dass Mag. Erich S die Verfügungsmacht über die strittigen Geldbeträge erhalten hat, zumal ein entsprechender Nachweis der behaupteten Leistungen nicht erbracht worden ist und die ohnedies ohne konkreten Bezug zur K GmbH behaupteten Leistungen auch weitgehend unentgeltlich z.B. von Banken bezogen werden konnten.

Die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes führt daher zu dem Ergebnis, dass den Rechnungen, die die K GmbH von den in einer Steueroase ansässigen Domizilgesellschaften erhalten hat, keine Leistungen zu Gunsten der K GmbH zu Grunde gelegen sind. Es handelt sich vielmehr um fingierte Aufwendungen, weshalb die Nichtanerkennung der von der K GmbH geltend gemachten Betriebsausgaben in Höhe von S 1,200.000,00 im Jahr 1991, S 1,154.200,76 im Jahr 1992 und S 3,648.800,00 im Jahr 1993 und die Zurechnung dieser Aufwendungen als verdeckte Ausschüttungen an den Gesellschafter Mag. Erich S durch die BP zu Recht erfolgt ist.

Tz. 19: Schreibarbeiten Z

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben liegen nach Lehre und Rechtsprechung dann vor, wenn die Aufwendungen mit dem Betrieb in Zusammenhang stehen, wenn sie aus betrieblichen Gründen (im Interesse des Betriebes) anfallen, also eine betriebliche Veranlassung besteht. Die Nachweispflicht für die Betriebsausgaben ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften. Danach hat der Abgabepflichtige die Richtigkeit seiner Angaben zu

beweisen. Kann ein Beweis nach den Umständen des Einzelfalles nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1972, BGBl. 223/1972, kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an in gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind als Vorsteuerbeträge abziehen.

Im gegenständlichen Fall begehrt die Bw. den Abzug von Betriebsausgaben und Vorsteuern für in den Jahren 1991 bis 1993 von Frau Z erbrachten Werkvertragsleistungen. Dem steht die Feststellung der BP gegenüber, dass dieses Werkvertragsverhältnis nur vorgetäuscht sei, weshalb die geltend gemachten Betriebsausgaben nicht anzuerkennen und als verdeckte Ausschüttung dem Gesellschafter-Geschäftsführer Mag. Erich S zuzurechnen seien. Die BP begründet ihre Ansicht im Wesentlichen damit, dass Frau Z im so genannten "Rotlichtmilieu" als Tänzerin und Bardame gearbeitet habe und die zur Ausübung der in Rede stehenden Arbeiten notwendige Ausbildung und Befähigung nicht gehabt habe.

Nach den vorliegenden Honorarnoten handelt es sich bei den von Frau Z in Rechnung gestellten Leistungen im Wesentlichen um Schreibarbeiten. Weiters wurden pauschale Vermittlungsprovisionen, Übersetzungstätigkeiten und die Mitarbeit bei der Erstellung des Logos der Treuhandgruppe der K GmbH in Rechnung gestellt. Grundlage für die Tätigkeit war die laut vorgelegtem Aktenvermerk vom 15. Mai 1991 getroffene Honorarvereinbarung mit Frau Z. Mit der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP hat die Bw. eine mittlerweile erfolgte eidesstattliche Erklärung von Frau Z betreffend die Leistungserbringung und Bezahlung vorgelegt. Darin machte Frau Z Erläuterungen zu ihrer Ausbildung und legte auch die finanziellen Hintergründe zur Betätigung als Animierdame und Tänzerin in verschiedenen Nachtlokalen dar. Dass Frau Z im so genannten "Rotlichtmilieu" tätig geworden sei, spricht für sich allein nicht gegen die behauptete Leistungserbringung, zumal von der BP auch eine Anmeldung als Arbeitnehmerin bei einer Steuerberatungsgesellschaft im Zeitraum vom 6. April bis 31. Dezember 1992 festgestellt worden ist und Frau Z auch die (finanziellen) Hintergründe zur Betätigung als Animierdame und Tänzerin in verschiedenen Nachtlokalen dargelegt hat. Es ist der Bw. beizupflichten, dass die tatsächliche Leistungserbringung für den Abzug der geltend gemachten Betriebsausgaben maßgeblich ist.

Aus den vorliegenden Honorarnoten sind teilweise die abgerechnete Stundenanzahl ersichtlich, teilweise wurde mittels Pauschale (z.B. *"4 Wochenende á S 20.000,00"*) abgerechnet. Auf den Honorarnoten befinden sich Hinweise auf *"Schreibarbeiten für Seminare sowie das Buch-*

haltungshandbuch nach RLG, Aushilfsschreibarbeiten in O GmbH, Projektbearbeitung für Vorbereitung der Geschäftsführersitzung in Italien, Schreibarbeiten, Vermittlungsprovision für Klienten, Übersetzungen für N; Übersetzungsarbeiten für die H-AG, Reinschrift des Buchhaltungshandbuches von Mag. Erich S, Firmenkonzept für O GmbH, Schreibarbeiten für SKT Organisationshandbuch "Systemhandbuch", Vorbereitung von internen Seminarunterlagen für "Buchhaltung nach RLG" in der O GmbH samt 6000 Kopien und 25 Ordnern". Eine konkrete Leistungserbringung an die K GmbH lässt sich aus diesen Angaben nicht nachvollziehen. Auch die Bw. hat mit ihrem Berufungsvorbringen nicht aufgezeigt, welche konkreten Leistungen für die K GmbH den Rechnungen zu Grunde gelegen wären. An diese Beurteilung kann auch die notariell beglaubigte Erklärung nichts ändern, da auch Frau Z keine konkreten Angaben über die tatsächlichen für die K GmbH erbrachten Leistungen gemacht hat. Das bedeutet im Ergebnis die Unmöglichkeit einer Überprüfung der in den berufungsgegenständlichen Abgabenerhebungszeiträumen von Frau Z an die K GmbH. ausgefertigten Honorarabrechnungen, und zwar sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach. Von Frau Z wurde ausgeführt, dass sie von 1991 bis 1993 sämtliche Aufträge für Schreibarbeiten von der K GmbH erhalten habe und Herr Mag. Erich S ihre Ansprechperson gewesen sei. Im Hinblick auf die Vielzahl der miteinander verwobenen und untereinander in Verbindung stehenden Gesellschaften und den vorliegenden Honorarnoten, in denen Leistungen für verschiedene Gesellschaften abgerechnet werden, ist eine Zuordnung von konkreten Leistungen an die K GmbH in der von der Bw. behaupteten Höhe nicht möglich. In Anbetracht der Höhe der von Frau Z in Rechnung gestellten Honore erscheint das Nichtvorliegen konkreter Tätigkeitsnachweise nicht glaubwürdig, zumal der vorgelegte Werkvertrag keine klare schriftliche Vereinbarung, die den Leistungsinhalt ausreichend konkretisiert, enthält. Angesichts der Tatsache, dass es anhand der von der Bw. zur Verfügung gestellten Unterlagen unmöglich ist, eine Verbindung zwischen Honorarabrechnung bzw. Honorarzahlungen und konkreten Tätigkeiten der Frau Z für die K GmbH herzustellen, ermangelt es aber an der Nachvollziehbarkeit einer betrieblichen Veranlassung für Leistungen in der von der K GmbH geltend gemachten Höhe. In diesem Kontext stellt die eidesstattliche Aussage von Frau Z weder einen Nachweis noch eine Glaubhaftmachung für eine betriebliche Veranlassung dieser Ausgaben dar. Daraus folgt im Hinblick auf die oben dargestellte Rechtslage, dass die gegenständlichen Leistungen keine Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind. Die Nichtanerkennung der von der K GmbH geltend gemachten Betriebsausgaben in Höhe von S 1.046.000,00 im Jahr 1991, S 971.626,00 im Jahr 1992 und S 580.000,00 im Jahr 1993 durch die BP ist daher zu Recht erfolgt.

Für den Bereich der Umsatzsteuer für die Jahre 1991 bis 1993 ergibt sich aus dieser rechtlichen Würdigung, dass der Abzug der Vorsteuerbeträge aus den Honorarabrechnungen für Frau Z gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1972 nicht zulässig ist, da eine Zuordnung von konkreten Leistungen für die K GmbH nicht möglich ist. Die Nichtanerkennung der von der K GmbH geltend gemachten Vorsteuer in Höhe von S 209.200,00 im Jahr 1991, S 194.325,20 im Jahr 1992 und S 116.166,60 im Jahr 1993 ist daher zu Recht erfolgt.

Zu klären ist allerdings noch, wie das tatsächliche Ausbezahlen dieser Rechnungsbeträge steuerlich zu beurteilen ist und ob es sich dabei, wie von der BP angenommen, um eine verdeckte Ausschüttung handelt. Unter einer verdeckten Ausschüttung versteht man im Allgemeinen, alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Unter einem Anteilsinhaber ist dabei ein Gesellschafter oder eine Person mit einer gesellschafterähnlichen Stellung zu verstehen. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird (VwGH 26.9.2000, 98/13/0107). Dabei ist die Zuwendung dem Gesellschafter zuzurechnen, wenn diese nicht ihm sondern einer ihm nahe stehenden Person zufließen (VwGH 26.5.1999, 99/13/0039, 0072). Ansatzpunkt ist im gegenständlichen Fall die unstrittige Verbuchung der Zahlungen an Frau Z über das Verrechnungskonto des Gesellschafters und Geschäftsführers Mag. Erich S. Damit wird das Ausbezahlen der dargestellten Rechnungsbeträge zu einem Vermögensvorteil, den Herr Mag. Erich S zu Lasten der K GmbH erhalten hat. Dabei war die Absicht des Geschäftsführers und Gesellschafters Mag. Erich S offensichtlich darauf gerichtet, die Steuerlast der K GmbH zu mindern und es kann angenommen werden, dass die Nichtversteuerung dieser Zahlungen bei Frau Z sowohl bei der Umsatz- als auch bei der Einkommensteuer dem Gesellschafter und Geschäftsführer Mag. Erich S aufgrund seiner Tätigkeit als Wirtschaftstreuhänder bekannt gewesen war. Die Nichtanerkennung der von der K GmbH geltend gemachten Betriebsausgaben in Höhe von netto S 1.046.000,00 im Jahr 1991, S 971.626,00 im Jahr 1992 und S 580.000,00 im Jahr 1993, der geltend gemachten Vorsteuer in Höhe von S 209.200,00 im Jahr 1991, S 194.325,20 im Jahr 1992 und S 116.166,60 im Jahr 1993 und die Zurechnung dieser Beträge als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter Mag. Erich S durch die BP ist daher zu Recht erfolgt.

Tz. 20: Verrechnung S GmbH an K GmbH

Zur rechtlichen Beurteilung von Betriebsausgaben wird auf die Ausführungen in Tz. 19 verwiesen. Die Bw. begehrt den Abzug von Betriebsausgaben in Höhe von S 240.000,00 für im Jahr 1992 von der S GmbH in Rechnung gestellte Beratungsleistungen, welche tatsächlich von Frau Renate H erbracht worden seien. Dem steht die Feststellung der BP gegenüber, dass ein Leistungsaustausch zwischen der S GmbH und der K GmbH tatsächlich nicht stattgefunden habe.

Die S GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 14. November 1988 gegründet. Die Erstfassung im Firmenbuch erfolgte am 8. Juli 1993. Alleinige Gesellschafterin war in den berufsgegenständlichen Zeiträumen die H-AG. Handelsrechtliche Geschäftsführerin der S GmbH war ab dem 1. Oktober 1991 Frau Renate H.

Da die H-AG eine Domizilgesellschaft war (s. Tz. 18) und Frau Renate H die Lebensgefährtin des Gesellschafters und Geschäftsführers der K GmbH, Mag. Erich S gewesen war, müssen die gegenständlichen Geschäftsbeziehungen den in der Judikatur entwickelten Kriterien für Beziehungen zwischen nahen Angehörigen genügen, um steuerrechtlich anerkannt zu werden. Demnach müssen sie nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen sein, einen jeden Zweifel ausschließenden eindeutigen und klaren Inhalt gehabt haben und unter Fremden zu gleichen Bedingungen abgeschlossen worden sein (vgl. z.B. VwGH 2.6.2004, 2001/13/0229). Unter nahen Angehörigen in diesem Sinn sind nämlich nicht nur die in § 25 BAO aufgezählten Personen zu verstehen, sondern gilt dies auch bei gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen, wie etwa bei den vertraglichen Beziehungen zwischen GmbH und ihrem Gesellschafter, ihrem Gesellschaftergeschäftsführer oder ihrer Schwestergesellschaft.

Die von der Bw. behaupteten Vereinbarungen hinsichtlich der gegenständlichen Rechnung vom 20. Dezember 1992 haben sich nur in der buchtechnischen Erfassung der Rechnung selbst und dem Zahlen der Rechnungssumme niedergeschlagen. Von der Bw. wurden entsprechende Stundenaufzeichnungen nicht vorgelegt, da es sich um eine Monatspauschale gehandelt habe. Damit fehlt jedoch die Publizität der vereinbarten Leistungen im Vorhinein, liegen außer dem Rechnungsbetrag alle Vertragsbestimmungen im Dunklen und hätte jeder Fremde allein aus Eigeninteresse nicht nur auf ein ausreichend genaues Festlegen des Vertragsgegenstandes, sondern angesichts der Rechnungssumme auch auf dessen schriftliches Festlegen bestanden. Das Frau Renate H unbestrittenerweise für den Zeitraum 26. Oktober 1991 bis 2. August 1993 Karenzurlaubsgeld bezogen hat, ist ein Indiz dafür, dass die berufsgegenständlichen Vorgänge, die zu der strittigen Rechnung geführt haben, unter dem Aspekt der vertraglichen Beziehungen zwischen nahen Angehörigen nicht anzuerkennen sind. Aus der Tatsache, dass Frau Renate H im berufsgegenständlichen Jahr 1992

Karenzurlaubsgeld bezogen und daher von der S GmbH keine Entlohnung erhalten hat, kann geschlossen werden, dass die in Rechnungstellung von Beratungsleistungen durch die S GmbH nur vorgenommen wurde, um Gewinne von der K GmbH zur S GmbH zu verschieben, an der eine ausländische Domizilgesellschaft beteiligt war. Von der Bw. wurden keine konkreten Nachweise für die von Frau Renate H an die K GmbH erbrachten Leistungen vorgelegt und auch keine Begründung für die vorgenommene Verrechnung der Leistungen von Frau Renate H über die S GmbH vorgebracht, weshalb die Nichtanerkennung der mit Eingangsrechnung vom 20. Dezember 1992 in Höhe von S 240.000,00 geltend gemachten Betriebsausgaben durch die BP zu Recht erfolgt ist. Da von der S GmbH tatsächlich keine Leistungen an die K GmbH erbracht wurden, war auch der Abzug des Vorsteuerbetrages aus der gegenständlichen Rechnung in Höhe von S 48.000,00 gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1972 nicht zulässig.

Tz. 21: Kanzleiverkauf an die L GmbH bzw. H-AG

Gemäß § 21 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Form des Sachverhaltes maßgebend. Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen sind gemäß § 23 BAO für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung.

Gemäß § 22 Abs. 1 BAO kann die Abgabepflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes nicht umgangen oder gemindert werden. Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Abgaben gemäß § 22 Abs. 2 BAO so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung erheben wären.

Unter Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 Abs. 1 BAO versteht der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung eine solche rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet.

Bezüglich der H-AG wird auf die Ausführungen in Tz. 18 verwiesen. Gegen die von der BP im Bericht über die abgabenbehördlichen Prüfung dargestellten Vertragsgestaltungen wurden von der Bw. keine Einwendungen vorgebracht. Die von der BP aufgezeigte wirtschaftliche Unverständlichkeit der vertraglichen Vereinbarungen und die wirtschaftliche Sinnlosigkeit der Einschaltung der H-AG sind geeignet, Zweifel an der Ernsthaftigkeit des Vertragswillens aufkommen zu lassen. Plausible Einwendungen dagegen wurden von der Bw. nicht vorgebracht.

Von der Bw. wurde lediglich vorgebracht, dass die H-AG aus der betreffenden vertraglichen Gestaltung einen monatlichen Verlust von S 50.000,00 erzielt habe. Die für das Vorliegen von Gestaltungsmissbrauch erforderliche Ungewöhnlichkeit und Unangemessenheit der rechtlichen Gestaltung äußert sich im vorliegenden Fall in der Zwischenschaltung der H-AG in der Schweiz, die keine Funktion ausgeübt habe, welche nicht von der K GmbH bzw. bei der von der BP unterstellten direkten Veräußerung des Klientenstockes an die L GmbH von dieser hätte ausgeübt werden können. Weshalb der Domizilgesellschaft H-AG von der K GmbH die Option zum Erwerb des Klientenstockes unentgeltlich eingeräumt wurde, in weiterer Folge die vertraglichen Optionspflege- und Geschäftsbesorgungsverträge abgeschlossen und die Veräußerung des Klientenstockes von der H-AG an die L GmbH erfolgt ist, ist mangels Begründung durch die Bw. nicht nachvollziehbar. Der unabhängige Finanzsenat kommt daher unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabeverfahrens in freier Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) schlüssig und in Übereinstimmung mit den allgemeinen Lebenserfahrungen zu dem Ergebnis, dass es sich im gegenständlichen Fall, auch wenn die zugrunde liegenden Rechtsgeschäfte zivilrechtlich gültig oder unanfechtbar sein sollten, nicht um betrieblich veranlasste Aufwendungen, sondern vielmehr um fingierte Aufwendungen handelt, sodass den geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von S 600.000,00 die steuerliche Anerkennung zu versagen war. Dem von der BP in wirtschaftlicher Betrachtungsweise gezogenen Schluss, der Klientenstock sei ebenso wie die wesentlichen Betriebsgrundlagen der K GmbH direkt an die L GmbH verkauft worden, ist die Bw. nicht entgegengetreten. Daher ist zweifelsfrei davon auszugehen, dass ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 Abs. 1 BAO vorliegt, da die rechtliche Gestaltung im Hinblick auf den angestrebten Erfolg ungewöhnlich und unangemessen war und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet.

Nach der Grundregel des § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1972 entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt ist (Sollbesteuerung). Maßgebend ist somit der Zeitpunkt der Leistung, wobei der Besteuerung das vereinbarte Entgelt zu Grunde zu legen ist. Demgegenüber stellt die so genannte Istbesteuerung eine Besteuerung nach den vereinnahmten Entgelten dar. Für Lieferungen und sonstige Leistungen entsteht die Steuerschuld diesfalls mit Ablauf des Kalendermonates, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist. Damit ist der Zeitpunkt der Bezahlung das ausschließlich maßgebliche Kriterium. Die Steuerschuld entsteht auch dann, wenn im Zeitpunkt der Entgeltvereinnahmung die Leistung noch nicht ausgeführt wurde.

Im vorliegenden Fall lag bei der K GmbH, einer Wirtschaftstreuhandgesellschaft, unbestritten eine Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten und damit die Anwendbarkeit des § 19 Abs. 2 Z 1 lit. b UStG 1972 vor. Wie auch von der Bw. in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP zugestanden worden ist, erfolgte die Zurücklegung der Berufsbefugnis der K GmbH als Wirtschaftsprüfung- und Steuerberatungsgesellschaft zum 1. Juli 1993, womit sich zweifellos die Beendigung dieser für die Istbesteuerung maßgeblichen Tätigkeit per 1. Juli 1993 ergab. Gemäß § 17 Abs. 4 UStG 1972 dürfen bei einem Wechsel der Besteuerungsart Umsätze nicht doppelt erfasst werden oder unbesteuerbar bleiben. Bei dem Übergang von der Istbesteuerung zu der Sollbesteuerung hat der Unternehmer bereits früher bewirkte Umsätze, für die ein Entgelt noch nicht vereinnahmt wurde, als Umsatz für den ersten Voranmeldungszeitraum nach dem Übergang zu versteuern. Daraus folgt für den zu beurteilenden Sachverhalt, dass die bisher noch nicht versteuerte Veräußerung des Klientenstockes in der Voranmeldung für den ersten Monat nach dem Wechsel der Besteuerung zu erfolgen hatte. Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage erfolgte die Besteuerung der Veräußerung des Klientenstockes im Jahr 1993 durch die BP zu Recht.

Tz. 22: Vermietung L.H. Top 37

Der Rechtsansicht der Bw., dass die K GmbH die Büroräumlichkeiten in L.H. der L GmbH unentgeltlich zur Verfügung gestellt habe, ist zuzustimmen. Eine entgeltliche Nutzung der gegenständlichen Büroräumlichkeiten wurde tatsächlich zwischen den Vertragsparteien nicht vereinbart. Von der BP wurde keine stichhaltige Begründung für die Schätzung von Mieteinnahmen bei der K GmbH vorgebracht, weshalb der Berufung in diesem Punkt stattzugeben war.

Tz. 23: Forderungsabschreibung

Auf Grund der im Arbeitsbogen der BP vorliegenden Unterlagen ist der Bw. darin zuzustimmen, dass die Voraussetzungen für die von der K GmbH im Jahr 1993 vorgenommene Forderungsabschreibung in Höhe von netto S 207,275,00 tatsächlich vorgelegen sind, weshalb der Berufung auch in diesem Punkt stattzugeben war.

Tz. 24: Wertberichtigung Darlehen

Aus den im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung vorliegenden Unterlagen ergibt sich, dass das im Jahr 1992 an die B GmbH gegebene Darlehen in Höhe von S 600.000,00 zweifellos von der K GmbH gewährt wurde. Die entsprechende Vereinbarung wurde von der Bw. vorgelegt und die Darlehensgewährung belegmäßig nachgewiesen. Die von der BP herangezogenen Gründe

für die Zurechnung dieser Darlehensgewährung an Herrn Mag. Erich S sind nicht nachvollziehbar. Allein mit der gleichzeitigen Gesellschafterstellung sowohl bei der K GmbH als auch der B GmbH und der persönlichen Zusage des Darlehens durch Herrn Mag. Erich S als Geschäftsführer der K GmbH kann eine mangelnde betriebliche Veranlassung der strittigen Darlehensgewährung nicht begründet werden. Die von der Bw. vorgebrachte wirtschaftliche Begründung für die Darlehensgewährung und die Gründe für die Wertberichtigung sind glaubhaft und widersprechen nicht der allgemeinen Lebenserfahrung. Die Nichtanerkennung der im Jahr 1993 von der K GmbH vorgenommenen Wertberichtigung des Darlehens an die B GmbH in Höhe von S 691.819,91 durch die BP ist daher nicht zu Recht erfolgt.

IV. Kapitalertragsteuer für die Jahre 1989 bis 1993:

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen, worunter gemäß Abs. 2 Z 1 leg.cit. auch Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung gehören, die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Verdeckte Ausschüttungen stellen als sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung inländische Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dar.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 hat der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen.

Für die Haftung für die Kapitalertragsteuer kommt es nicht darauf an, welcher Person (z.B. dem Gesellschafter unmittelbar oder einer nahe stehenden Person) die verdeckte Ausschüttung zuzurechnen ist (vgl. VwGH 16.9.2003, 99/14/0297). Bezüglich des Vorliegens verdeckter Ausschüttungen wird auf die obigen Ausführungen verwiesen. Eine genaue Feststellung, ob die verdeckten Ausschüttungen ausschließlich Mag. Erich S zuzurechnen sind, war entsprechend der dargestellten Rechtslage nicht erforderlich.

Die Heranziehung der Bw. zur Haftung für die Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 in Höhe von S 638.327,00 im Jahr 1991, S 604.209,00 im Jahr 1992 und S 1.361.487,00 im Jahr 1993 erfolgte daher zu Recht, weshalb die Berufung in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 12 Berechnungsblätter

Wien, 13. Dezember 2005