



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder HR Mag. Robert Posch, Peter Falle und Günter Benischek im Beisein der Schriftführerin Karin Nowotny über die Berufung der M, x als Haftungspflichtige der S (in Anwendung des § 248 BAO) StNr. 210/7393, vertreten durch H , u, vom 14. September 2001 gegen die dem Haftungsbescheid zugrundeliegende Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Gz. RV/56(57)-11/99) betreffend Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1994 bis 1996 sowie der Bescheide des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf, vertreten durch OR Mag. Brigitte Kempf betreffend Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für das Jahr 1997 und Umsatzsteuer für das Jahr 1998 nach der am 11. Dezember 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen die Umsatzsteuer 1998 wird Folge gegeben.

Der Berufung gegen die Körperschaftsteuer 1994 und 1997 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Der Berufung gegen die Kapitalertragsteuer 1994 bis 1997 wird Folge gegeben.

Die Bescheide werden aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

M (idF. Bw.) wurde mit Eintragung im Firmenbuch vom 5. Oktober 1994 zur Geschäftsführerin der S (vormals T mit Sitz in Wien) bestellt. Die Bw. wurde mit Bescheid vom 13. August 2001 zur Haftung für Abgabenverbindlichkeiten der S herangezogen.

Im Zuge einer abgabenrechtlichen Prüfung (Prüfungszeitraum 1994-1996) der S wurde im hiezu ergangenen Bericht festgehalten, dass diese lt. Angaben der steuerlichen Vertretung im Bereich der Marktforschung für Mode tätig geworden sei. Nach Aussagen des seinerzeitigen steuerlichen Vertreters H habe sich ein C bei diesem gemeldet und Interesse an der Übernahme der Gesellschaftsanteile bekundet. In der Folge habe H die Übernahme der Gesellschaftsanteile als Vertreter sowohl der abtretenden Gesellschafter wie auch der übernehmenden Gesellschafterin, der SL abgewickelt und in seiner Funktion als Bevollmächtigter mit Beschluss vom 5.10.1994 seine Gattin, die gegenständliche Bw. als Geschäftsführerin bestellt. Diese gab hiezu befragt an, ihre Geschäftsführungsfunktionen nur auf dem Papier auszuüben.

Laut H erhielt er die Anweisungen zu allen Handlungen die er für die S setzte von C. Dieser nehme meist telefonisch Kontakt auf, komme jedoch auch einmal jährlich nach Österreich. C sei gemeinsam mit der Bw. Inhaber einer Bankvollmacht auf dem Firmenkonto der S. C sei nie direkt als Vertreter der SL aufgetreten, habe jedoch Zahlungen veranlasst und vorgegeben, wie und an wen Rechnungen zu legen seien. Er könne keine näheren Angaben zu den Geschäften der S machen und nur aus den teilweise vorgeschriebenen Ausgangsrechnungen der S auf eine Tätigkeit im Bereich der Marktforschung und Marketingberatung schließen.

Nach den Feststellungen der Bp. wurden seitens der geprüften Gesellschaft Eingangsrechnungen für bezogene Fremdleistungen der Me, y vorgelegt, wobei nicht geklärt werden konnte, in welcher Art und Weise diese Gesellschaft Leistungen an die S erbrachte. Die Rechnungen seien mittels Überweisungen bezahlt und entsprechende Formulare durch C bereits vorausgefüllt an die S übersandt worden. Die Bw. habe nur noch gegenzeichnen müssen.

C übe keine offizielle Funktion bei der Me aus. Die S habe telefonisch nie Kontakt mit dieser Gesellschaft aufgenommen oder anderweitig korrespondiert.

Beigebrachte Unterlagen hätten keinerlei Angaben darüber enthalten, dass die erbrachten Leistungen von der Me stammen würden. Die Unterlagen seien aus Italien übersandt worden. Die auf den Eingangsrechnungen angeführte UID-Nummer stamme von einer Me in G. Dies kläre nicht den Sachverhalt der Me y. Bei der Me y handle es sich um eine Domizilfirma. Die Gesellschafter seien britische Staatsbürger mit Adresse auf den Chanel Islands, die an diversen Unternehmen beteiligt seien. Arbeitnehmer der Me seien nicht bekannt. Die Me bilanziere in Lira, was auf eine Verbindung nach Italien hindeute.

Die Bp. verlangte in Anwendung des § 162 BAO die genaue Bezeichnung des Empfängers der Beträge die vorgeblich der Me in y zugekommen waren und erläuterte im Bp.-Bericht, dass dieser Aufforderung nicht entsprochen worden war.

Sie legte dar, dass der steuerliche Vertreter H sowie die Geschäftsführerin M für die S nur im Auftrag des tatsächlichen Machthabers C, z, Italien tätig geworden waren.

Die Bp. stornierte einerseits die bei der S gegenüber der Me ausgewiesenen Verbindlichkeiten und behandelte, nachdem C einziger Entscheidungsträger und Nutznießer der Zahlungen an die Me, y gewesen sei, diese als verdeckte Ausschüttungen.

Nach Berufung der S erging die hier u.a. bekämpfte Berufungsentscheidung vom 2. November 2000 betreffend die Bescheide hinsichtlich Körperschaftsteuer 1994 bis 1996 (Gz. RV/56-11/99) sowie Kapitalertragsteuer der Jahre 1994 bis 1996 (Gz. RV/57-11/99) mit der die Berufung als unbegründet abgewiesen wurde.

Der Senat stellte fest, dass es sich bei der Me um eine bloße Domizilgesellschaft in Irland handle. Die zum Nachweis der Tätigkeit der Me beigebrachten Unterlagen hätten mangels Konkretisierung nicht ausgereicht.

Zur UID-Nummer wurde ausgeführt, der Gebrauch einer UID-Nummer, die einer Firma mit gleichem Namen gehört, mit der die behaupteten Leistungen in keinem Zusammenhang stehen, würde dazu führen, dass diese Rechnungen mit einer auch für eine ertragsteuerliche Beurteilung bedeutsamen Unrichtigkeit behaftet seien. Es lägen Anhaltspunkte vor, dass diese Unrichtigkeit vom Machthaber der S, der auch die Zahlungen verfüge und Interesse an der Vortäuschung eines tätigen Unternehmens habe, veranlasst worden seien.

C habe vor italienischen Behörden angegeben, die S nicht einmal zu kennen. Aus zahlreichen Unterlagen (Faxe, Anweisungen für die Rechnungserstellung, vorbereitete Überweisungsaufträge) gehe dessen maßgeblicher Einfluss hervor, sodaß seine Aussage als falsch anzusehen sei.

Wenngleich C nicht als Geschäftsführer der Bw. und auch nicht als Bevollmächtigter der SL aufscheine, sei doch zumindest seine Machthaberschaft nicht in Zweifel zu ziehen.

Nach der Berufungsentscheidung lagen hinsichtlich der Zahlungen der S an die Me verdeckte Ausschüttungen an C vor.

Nach der Judikatur des VwGH genüge es, wenn der Empfänger einer verdeckten Ausschüttung eine Möglichkeit eines mittelbaren oder unmittelbaren Einflusses auf die Gesellschaft bzw. die Ausschüttung habe. Diese Einflussmöglichkeit sei gegeben.

- C sei bereits zum Zeitpunkt der Planung der Anteilsübernahme an der S durch die SL maßgeblich beteiligt gewesen.

- Er habe ein Bankkonto der S eröffnet und besitze dafür eine Zeichnungsberechtigung was geradezu Ausdruck des maßgeblichen Einflusses in einer GesmbH sei.

- Sämtliche Anweisungen für die Geschäftsabwicklung der S würden durch C gegeben, eine Vorgangsweise ohne ihn sei nicht möglich. Gemäß der Aussage von H würden von C unterschriebene Zahlungsaufträge betreffend Überweisungen an die Me von C übersandt und in der Folge weder durch H noch durch die Bw. überprüft sondern lediglich gegengezeichnet. Der für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung erforderliche Zuwendungswille der Gesellschaft liege vor, weil C selbst die Zahlungen an die Me veranlasst habe.

Die Berufungsentscheidung erwuchs in Rechtskraft.

Der Körperschaftsteuerbescheid der S für 1997 erging zunächst erklärungskgemäß (vorläufig).

In weiterer Folge wurde der Gewinn um die in der Bilanz ausgewiesenen

Fremdleistungsaufwendungen i.H.v. S 2.372.597,- zuzüglich Kapitalertragsteuer erhöht und das daraus resultierende Einkommen bescheidmäßig endgültig festgesetzt und die Körperschaftsteuer vorgeschrieben. Gleichzeitig wurde mit Haftungs- und Abgabenbescheid die Kapitalertragsteuer für 1997 vorgeschrieben.

Im Umsatzsteuerbescheid 1998 der S wurde entgegen den in den Voranmeldungen der ersten beiden Kalendervierteljahre 1998 beantragten Vorsteuern von gesamt S 5.811,- die Umsatzsteuer mit S 0,- (keine Umsätze, keine Vorsteuer) im Schätzungsweg festgesetzt.

Weiters wurde die Bw. als Geschäftsführerin der S mit Bescheid vom 13. August 2001 zur Haftung gemäß § 9 BAO in Verbindung mit § 80 BAO für Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft herangezogen. Die Abgabenschulden betrafen die Körperschaftsteuer der Jahre 1994 bis 1997, Umsatzsteuer 1998 sowie Kapitalertragsteuer 1994 bis 1997.

Mit Eingabe vom 14. September 2001 erhob die Bw. form- und fristgerecht Berufung gegen den Haftungsbescheid sowie gegen die dem Haftungsbescheid zugrundeliegenden Abgabenbescheide.

Die Berufung gegen den Haftungsbescheid wurde mit Berufungsvorentscheidung des zuständigen Finanzamtes Wien 3/11 als unbegründet abgewiesen, der Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

In ihrer Begründung der Berufung betreffend der dem Haftungsbescheid zugrundeliegenden Abgabenbescheide stellt die Bw. zunächst klar, mit dem Ergebnis der Sachverhaltsermittlung einverstanden zu sein, nicht jedoch mit den von der Betriebsprüfung daraus gezogenen abgabenrechtlichen Konsequenzen.

Mode know-how werde von Italien, einem klassischen Modeland der außerhalb von Italien gelegenen Bekleidungsindustrie zur Verfügung gestellt. Im vorliegenden Fall sei die von Italienern erbrachte Consultingleistung via Irland und Österreich vor allem nach Japan verkauft und fakturiert worden. In Österreich habe keinerlei Wertschöpfung stattgefunden.

Die S habe Leistungen aus Irland bezogen und mit einem kleinen Aufschlag nach (vor allem) Japan weiterfakturiert. Ohne die S wären die Dienstleistungen sowohl wert- als auch geldmäßig völlig gleich abgelaufen.

Die Bp. habe die Bemessungsgrundlagen für die Berechnung der Körperschaftsteuer dadurch angehoben, dass sie sämtliche Leistungen der Me nicht als Betriebsausgaben zum Abzug zugelassen habe. Aus dem Bp. Bericht Tz. 17 gehe hervor, dass die Abgabenbehörde beantragt habe, dass als Betriebsausgaben abgesetzte Aufwendungen gemäß § 162 BAO genau bezeichnet würden.

Die Anwendung dieser Norm sei falsch weil einerseits die genaue Bezeichnung des Empfängers bekannt sei. Sie laute, wie im Bp-Bericht angeführt: Mx.

Andererseits unterstelle die Bp. dass es sich bei der Me um eine Domizilgesellschaft handle, weshalb sie die Geschäftsgebarung als Scheingeschäfte qualifiziere.

In diesem Falle sehe § 23 Abs. 1 BAO vor, dass Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung seien. Für den Fall, dass ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, sei das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

Somit sei der Gläubiger zu benennen, der hinter der Domizilgesellschaft stehe. Es handle sich um C. Die Betriebsprüfung habe selbst ermittelt:

Bp-Bericht Tz. 17... – „Es ist im Gegenteil dazu nachweislich bekannt (Original DHL Shipment Airwaybill vom 21.11.1996), dass diese Unterlagen aus Italien übersandt worden sind (v).“

Im Falle von Geschäftsbeziehungen zwischen zwei nahestehenden Unternehmen (wie im gegebenen Fall zwischen der S und der Me habe die Finanzbehörde, wenn die Verrechnungspreise nicht dem arms length Prinzip entsprechen würden, Gewinnkorrekturen im Sinne des Fiskalausschusses der OECD 1995, (Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen) vorzunehmen.

Die Verrechnungspreisgrundsätze würden den Abgabenbehörden von Amts wegen vorschreiben, eine sogenannte Funktionsanalyse vorzunehmen, was nicht geschehen sei.

Die Aufteilung der verschiedenen unternehmerischen Funktionen zwischen verbundenen Unternehmen oder Betriebsstätten habe unter Berücksichtigung des Kapitaleinsatzes sowie der übernommenen Risiken zu erfolgen. Zu den Funktionen zähle u.a. Design, Herstellung, Montage, Forschung und Entwicklung, Service, Einkauf, Vertrieb, Marketing, Werbung, Transport, Finanzierung und Management. Die S habe keine der angeführten Funktionen übernommen, was im Bp-Bericht ausführlich dokumentiert sei. Die einzige Funktion der S liege darin, eine österreichische Firma zu sein.

Daraus folge, dass die Gewinnkorrektur nach den Grundsätzen der OECD zu einem ertragsteuerlichen Ergebnis in Höhe von Null führen müsse.

Die Behörde sei ihrer in § 115 BAO normierten Pflicht, die abgabenrechtlich bedeutsamen Tatsachen und Verhältnisse so zu ermitteln, dass das Ergebnis der Ermittlungen soweit wie möglich, der objektiven Wahrheit entspreche, nicht nachgekommen.

Die Erlöse der S würden als werthaltig angenommen und bei der Gewinnermittlung als Ertragskomponente angesetzt, der korrespondierende Aufwand werde hingegen nicht als Betriebsausgabe zugelassen.

Laut Bp.-Bericht sei die tatsächliche Geschäftsführung der S von C ausgegangen.

Nach den Erkenntnissen der Bp. hätten alle wirtschaftlichen Aktivitäten in Italien stattgefunden und sich auch der Ort der Geschäftsleitung in Italien befunden.

Somit sei das DBA-Italien anzuwenden, nachdem die S sowohl in Österreich (Sitz) als auch Italien (Geschäftsleitung) ansässig sei. Gemäß Art. 4 Abs. 3 DBA sei in Fällen von Doppelansässigkeit eine Körperschaft dort ansässig, wo sich der Ort der Geschäftsleitung befinde. Im vorliegenden Fall sei dies z (Italien).

Es handle sich bei der S um ein italienisches Unternehmen. Österreich verliere damit das Recht auf Einhebung der Körperschaftsteuer.

Die Bp. habe festgestellt, dass es sich bei der S um eine Domizilgesellschaft handle. Dies habe zur Folge, dass die S in Österreich nicht einmal eine DBA-Betriebsstätte unterhalte, der man einen Betriebsstättengewinn zurechnen könne.

Mit Schreiben vom 13.3.2002 erläuterte die Bw., die Bp. habe die Abzugsfähigkeit der Rechnungen der Me u.a. mit der Begründung nicht zugelassen, dass dieses Unternehmen über keine gültige UID-Nummer verfüge. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer sei eine ertragsteuerliche Frage und keine umsatzsteuerliche. Bei einer durchzuführenden Funktionsanalyse würde die Bw. ihre Mithilfe bei der Sachverhaltsermittlung anbieten. Nach ihrer Sicht sei es in Österreich jedoch zu keinerlei Wertschöpfung gekommen. Mit einer weiteren Eingabe vom 15. April 2002 brachte die Bw. der Behörde die Anfragebeantwortung von Dr. Quantschnigg anlässlich einer Arbeitstagung der ÖGWT zur Kenntnis und wies wiederum auf die aus ihrer Sicht durchzuführende Funktionsanalyse hin.

Die Bp. nahm zur Berufung mit Schreiben vom 23. Oktober 2002 Stellung.

Bei dem Rechnungsaussteller, der Me habe es sich unbestrittenermaßen um eine Domizilfirma gehandelt. Es sei nicht offengelegt worden, wer tatsächlich die Leistungen erbracht habe und wem sie zuzuordnen seien. Die Bp. sei von der Annahme der höchsten Wahrscheinlichkeit ausgegangen und habe eine verdeckte Ausschüttung an C festgestellt.

Bei der österreichischen Firma handle es sich um eine Sitzfirma, die genau genommen keine Geschäftstätigkeit ausübe und sich, soweit die Bw. eine Funktionsanalyse begehre, einem Vergleich mit einem tatsächlich aktiven Unternehmen entziehe.

Die Bp. habe sich mit mehreren Vorhalten bzw. in mehreren Besprechungen bemüht, den tatsächlichen Sachverhalt zu erhellen. Mangels erhöhter Mitwirkung der geprüften Gesellschaft im Zusammenhang mit Auslandssachverhalten seien der Behörde Grenzen gesetzt.

Was die Doppelansässigkeit verbunden mit dem allfälligen Verlust des Besteuerungsrechtes betreffe sei Faktum, dass die geprüfte Gesellschaft im Firmenbuch mit Sitz in Wien eingetragen sei. Die Frage, woher die Geschäfte geleitet würden, sei eine Mutmassung. Mangels Nachweis einer konkreten Leistungserbringung seien die Zahlungen nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen. Dass es sich bei den Erträgen um Scheinerträge handle, sei aus der Berufungsschrift nicht abzuleiten.

In ihrer Gegenäußerung vom 21. September 2005 erläuterte die Bw., die Annahmen der Bp. wonach die S eine Sitzfirma sei führe zu einer doppelt ansässigen Gesellschaft mit der tatsächlichen Geschäftsleitung im Ausland, nämlich in Italien. Die Gesellschaft verfüge in Österreich weder über Büroräumlichkeiten noch über Mitarbeiter. Da die tatsächliche Geschäftsführung von Italien aus betrieben werde, verliere Österreich die abgabenrechtliche Jurisdiktion über die Körperschaftsteuer und die Kapitalertragsteuer.

Nachdem die Bp. einmal von einer Sitzgesellschaft spreche um sodann davon auszugehen, dass die Gesellschaft ihren Sitz in Österreich habe werde beantragt, über den Ort der Geschäftsführung eine eindeutige Stellung zu beziehen.

Mit Vorhalt vom 13. März 2007 wurde die Bw. vom UFS aufgefordert, eine Ansässigkeitsbescheinigung bzw. Veranlagungsbescheide der italienischen Behörden hinsichtlich der S ebenso vorzulegen wie Rechnungen, die zum Vorsteuerabzug im Jahre 1998 geführt hatten.

Die Bw. beantwortete den Vorhalt dahingehend, dass es sich bei der S um eine reine Sitzgesellschaft handle, die weder über eigenes Personal noch über Geschäftsräumlichkeiten verfügt und den Anweisungen von C mit Wohnsitz in z /Italien unterstanden habe.

Damit sei der Ort der tatsächlichen Geschäftsführung auf italienischem Territorium gelegen. Es würden keine italienische Ansässigkeitsbescheinigung und Veranlagungsbescheide vorliegen. Dies sei indes nicht notwendig, handle es sich bei der Frage des Ortes der tatsächlichen Geschäftsführung doch um eine reine Sachverhaltsfrage.

Im Rahmen einer mündlichen Erörterung vom 3. Oktober 2007 wiederholte die Bw. ihren in der Gegenäußerung dargelegten Standpunkt.

Mit Eingabe vom 10. Oktober 2007 wurden jene Rechnungen, die im Jahr 2008 nach Ansicht der S zur Geltendmachung der Vorsteuer berechtigen, beigebracht. Es handelt sich dabei um 3 Quartalsabrechnungen der steuerlichen Vertretung.

Mit einer weiteren Eingabe vom 14. November 2007 wurde dem UFS eine von der Bw. an das BMfF gerichtete Anfragebeantwortung zur Kenntnis gebracht. Demnach ist eine in Österreich

gegründete GmbH, deren tatsächliche Geschäftsleitung in Italien liegt, gemäß Art. 4 Abs. 3 DBA-Italien in Italien ansässig.

In der am 11. Dezember 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Auf Darlegung des Berichterstatters, wonach eine Funktionsabteilung im Schätzungsweg in Höhe von 15% der Umsätze angemessen erscheint legte die Bw. ein Internet-Anbot einer Offshore ‚Re-Invoicing‘ Firma vor, wonach diese für angebotene Dienste lediglich 2% als Remuneration berechne. Laut Bw. würden diese Gesellschaften im Gegensatz zur S Aufwendungen wie Bürokosten, Werbung udgl. selbst tragen. Die Leistungen der S als Re-Invoicing Firma habe in Wahrheit C erbracht. Die Funktionsabteilung in Höhe von 15% werde im Gegensatz zu den vorgelegten Unterlagen nicht näher begründet.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Umsatzsteuer**

§ 12. (1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind....

Im Umsatzsteuerbescheid 1998 wurden wegen Nichtabgabe einer Steuererklärung die Umsatzsteuer gemäß § 184 BAO mit S 0,- festgesetzt.

Für die von der Bw. im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen beantragte Vorsteuer i.H.v. S 5.810,- wurden im Verfahren vor dem UFS 3 Rechnungen vorgelegt, die inhaltlich Leistungen der steuerlichen Vertretung der S für die Erstellung der Jahreserklärung 1997, sowie Honorare für Leistungen der Quartale IV/1997 sowie I+II/1998 darstellen. Die S ist nach wie vor im Firmenbuch (wenngleich seit 5. Jänner 1999 ohne Geschäftsführer) eingetragen.

Das Ende der unternehmerischen Tätigkeit ist nicht mit der Einstellung des Betriebes gleichzusetzen, maßgebend ist vielmehr das letzte Tätigwerden für das Unternehmen (vgl. Doralt/Ruppe Grundriss des Steuerrechtes<sup>7</sup> S 368).

Nachdem die in § 12 (1) UStG 1994 normierten Voraussetzungen vorliegen ist der Vorsteuerabzug zu gewähren.

#### **Körperschaftsteuer, Kapitalertragsteuer**

§ 162 BAO lautet:



(1) Wenn der Abgabepflichtige beantragt, daß Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, daß der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

(2) Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.

§ 1 Abs. 2 KStG 1988 lautet:

Unbeschränkt steuerpflichtig sind Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz (§27 der Bundesabgabenordnung) haben. Als Körperschaften gelten:

1. Juristische Personen des privaten Rechts.

...

Gemäß § 27 Abs. 1 BAO haben Körperschaften, Personenvereinigungen sowie Vermögensmassen ihren Sitz im Sinn der Abgabenvorschriften an dem Ort, der durch Gesetz, Vertrag, Satzung, Stiftungsbrief und dergleichen bestimmt ist. Fehlt es an einer solchen Bestimmung, so gilt als Sitz der Ort der Geschäftsleitung.

(2) Als Ort der Geschäftsleitung ist der Ort anzunehmen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet.

§ 8 KStG 1988 lautet (auszugsweise)

(1) Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

(2) Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Der Begriff verdeckte Ausschüttung umfasst alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteilsgewährungen) an die einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar Beteiligten, die zu einer Minderung der Einkünfte der Körperschaft führen und die dritten der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden.

Gem. § 93 Abs 1 EStG 1988 in der für das Berufungsjahr geltenden Fassung wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs. 2 dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Ausschüttungen.

Schuldner der Kapitalertragssteuer ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß Art. 1 DBA-Italien BGBl. 1985/125 gilt dieses Abkommen für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

Art. 4 Abs. 1 DBA Italien lautet:

Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck ‚eine in einem Vertragsstaat ansässige Person‘ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund des Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Der Ausdruck schließt jedoch nicht eine Person ein, die in diesem Vertragsstaat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.

Gemäß Art. 4 Abs. 3 DBA Italien gilt:

Ist nach Abs. 1 eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet.

§ 167 Abs. 2 BAO lautet:

Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

§ 184 BAO lautet:

(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

§ 162 BAO, verdeckte Ausschüttung

Zunächst wird im Rahmen der Berufung geltend gemacht, dass es hinsichtlich der fraglichen Fremdleistungen der Mx zu Unrecht zur Anwendung des § 162 BAO gekommen sei. Einerseits sei die Adresse dieser Gesellschaft benannt worden, andererseits hätte die Bp. selbst den hinter dieser Adresse stehenden Gläubiger ermittelt. Es sei C.

Die Bw. übersieht in diesem Zusammenhang, dass die bekämpfte Bescheidbegründung nicht auf der Anwendung des § 162 BAO fußt.

Nach der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 27. April 1998 wird den Aufwendungen der S hinsichtlich Vorleistungen der Me noch in Anwendung des § 162 BAO die Abzugsfähigkeit versagt.

Im Bp. Bericht Tz. 15 lit c) wird jedoch klargestellt:

„StB. H wurde am 29. Mai 1998 mit der geänderten rechtl. Würdigung konfrontiert. Er verzichtete auf eine formell geänderte NS‘.

Die Zurechnung der fraglichen Beträge gemäß Berufungsentscheidung erfolgte ausschließlich aufgrund der Tatsache, dass werthaltige Leistungen der Me nicht nachgewiesen werden konnten wobei gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 eine verdeckte Ausschüttung an C angenommen wurde. Die Berufungsausführungen gegen die Anwendung des § 162 BAO gehen insoweit ins Leere.

Begründet wurde diese Annahme der Bp. nach Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung im Rahmen der Berufungsentscheidung damit, dass C zum Zeitpunkt der Planung der Anteilsübernahme an S durch die SL maßgeblich beteiligt gewesen sei und den Kontakt mit H hergestellt habe.

Darüber hinaus habe C ein Bankkonto der S eröffnet. Er besitze dafür eine Zeichnungsberechtigung. Eine Verfügungsberechtigung über Geschäftskonten sei ‚geradezu Ausdruck des maßgeblichen Einflusses in einer GesmbH‘.

Eine verdeckte Ausschüttung setzt die Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung oder gesellschafterähnlicher Stellung (Anteilsinhaber) voraus (vgl. u.a. VwGH 2002/13/0190 v. 13.9.2006).

Zu dem festgestellten ‚maßgeblichen Einfluss‘ des C liegt lediglich eine Niederschrift mit dem steuerlichen Vertreter vor, der zum Zustandekommen der vorliegenden Gesellschafterstruktur folgende Aussage tätigte:

„Über die italienischen Gesellschafter (Anmerkung: gemeint sind die ‚Altgesellschafter‘) meldete sich bei mir ein Herr C, der seit damals ca. 1 Mal im Jahr nach Wien kommt.“

Desweiteren gab er in der Niederschrift bekannt, C sei jedenfalls derjenige, der die Zahlungen veranlasst und bewirkt habe. Als Vertreter der SL habe er sich nicht speziell ausgewiesen.

Obwohl die SL als Sitzunternehmung zu qualifizieren und ihr Verwaltungsrat ES ein bekannter Treuhänder ist, der seine Funktion in einer Vielzahl anderer Gesellschaften ausübt, weswegen von dahinterstehenden Machthabern auszugehen ist, vermag der UFS in den Ausführungen der Berufungsentscheidungen noch keinen ‚maßgeblichen‘ Einfluss des C über die SL erkennen.

Die Kontaktaufnahme des C ist für sich genommen noch nicht hinreichend, die erforderliche Nahebeziehung zur SL anzunehmen.

Was die angesprochenen Zahlungen anlangt wird dabei übersehen, dass diese nicht an die Gesellschafterin (SL) sondern vielmehr in Vortäuschung nicht bestehender Leistungsbeziehungen an die Me erfolgten.

Zu Recht wurde daher die Leistungserbringung der Me an die S in Zweifel gezogen, andererseits reichen die Ermittlungsergebnisse nicht zur Annahme einer Nahebeziehung des C zur SL und damit einer verdeckten Ausschüttung an ihn aus.

Der Berufung gegen die Kapitalertragsteuerbescheid ist somit stattzugeben.

#### Zurechnung von Einkünften

Die S als juristische Person des Handelsrechts ist aufgrund des hierfür maßgeblichen Trennungsprinzips primär Zurechnungssubjekt der erklärten Einkünfte.

Gemäß Tanzer (Einkünftezurechnung an ausländische Basis und Finanzierungsgesellschaften GesRZ 2005 S 59) darf die Lenkung, Beherrschung und Benützung des Objektes

"Körperschaft" durch andere für deren Zwecke und wirtschaftliche Ziele für sich gesehen nicht dazu führen die so erwirtschafteten Einkünfte bei diesen festzumachen.

Dieser Grundsatz gilt aber nicht absolut.

„Ist die Basisgesellschaft dagegen eine reine "Fakturierungsgesellschaft", das heißt, es soll ihr nur die Rolle einer passiven Zahlstelle zukommen, werden ihr die betreffenden Einkünfte nicht zuzurechnen sein. Es fehlt sodann an jenem Außenverhältnis, das die juristische Person erst am Erwerbsleben teilnehmen lässt. Anders gewendet: Muss auch der Geschäftspartner erkennen, dass lediglich seine Gegenleistung über die Basisgesellschaft geführt wird, für die ursprüngliche Leistung hingegen der oder die sie tatsächlich Ausführende(n) verantwortlich sind, betätigen sich die handelnden Personen nicht mehr durch die betreffende Körperschaft als Basisgesellschaft, sondern bedienen sich ihrer als bloßer Inkassostelle.“

Zu den Vorleistungen der Me an die S sind im Bp. Bericht Tz. 17 A „Fremdleistungsaufwand“ eine Reihe von Merkmalen dargestellt, die gegen eine Leistungserbringung der Me sprechen.

In der Berufungsentscheidung vom 2. November 2000 Gz. RV/56-11/99 auf die an dieser Stelle verwiesen wird, wird ausgeführt: „Aus all diesen Erwägungen teilt der erkennende Senat die Beurteilung der Bp, die Me hätte im Zusammenhang mit den hier strittigen Rechnungen keinerlei Leistungen an die S erbracht“.

Die Bw. erklärt im Rahmen ihrer Berufung das im Bp.-Bericht vom 17. Juni 1998 angeführte Ergebnis der Sachverhaltsermittlung, somit die Feststellung, dass es sich bei der Me um eine Sitzgesellschaft handelt, als zutreffend.

Bei den Rechtsbeziehungen der S zur Me handelt es sich um Scheingeschäfte i.S.d. § 23 Abs. 1 BAO, ein Geschäftspartner auf Lieferantenseite ist nicht auszumachen.

Auch für die Kunden der S war erkennbar, dass die Leistungserbringung nicht durch sie (die S verfügt über keinerlei Infrastruktur wie Personal, Räumlichkeiten etc.), sondern durch C im Ausland erfolgte.

Geschäftsanbahnung, Leistungsvereinbarungen, Preisgestaltung und Geschäftsabwicklung erfolgten durch C, dem es vorbehalten blieb, vorhandene Marktchancen zu nützen und sich der S aus bestimmten (im nachfolgenden erläuterten) Gründen zu bedienen.

Die aus den fakturierten Geschäften der S resultierenden Einnahmen sind nach Ansicht des Senates C zuzurechnen.

Diese Vorgangsweise entspricht jenen Fällen, bei denen im Falle zweifelhafter Leistungserbringungen von in Niedrigsteuerrändern ansässigen (Sitz)Gesellschaften an inländische Steuersubjekte keine Betriebsstätte der Sitzgesellschaft im Inland angenommen, sondern die Leistungen im Sinne obiger Überlegungen dem inländischen ‚Leistungsempfänger‘ zugerechnet werden.

Bei der S handelt es sich um eine Gesellschaft, die C primär zum Zwecke der steuerschonenden Einkünfteerzielung zwischengeschaltet hat. Entgegen den Ausführungen der Bw. im Rahmen der Berufung bestand die einzige Funktion der S jedoch nicht nur darin, ‚eine österreichische Firma‘ zu sein

#### Funktionen der S

- Die S übernahm die Fakturierung werthaltiger Leistungen gegenüber Dritten, eröffnete Konten und wickelte den Zahlungsverkehr ab.
- Im Arbeitsbogen finden sich Verträge mit Kunden die von der Bw. als Geschäftsführerin der S unterschrieben wurden. Gemäß do. Vermerk der Bp. unterschreibt die Bw. lediglich, sie schließt keine Verträge. Ungeachtet dessen wurde die S formeller Vertragspartner der Kunden. Allenfalls auftretende Probleme (zu Klagen führende Leistungsstörungen, Zahlungsverzug udgl.) hätten somit über die S abgewickelt werden müssen.
- Ein im Prüfungsverfahren vorgelegtes Fax eines Kunden ist direkt an die S gerichtet. Der im Firmenbuch ausgewiesene Ort der Geschäftsleitung (zugleich Kanzlei von H) fungierte somit zumindest im Einzelfall als Kontaktadresse (Telefon, Fax, Anschrift) für Kunden der S.
- Wie aus einem Schreiben vom 9. Juni 1998 der F. (Nachfolgefirma der Me) hervorgeht, wäre es ohne Zwischenschaltung der S zumindest schwierig gewesen, den Kundenstock zu erweitern ohne andere Kunden zu verlieren.

‚The rationale behind the agreement from our point of view, was to increase our client base without losing any of our valued older customers....For this reason we approached an Austrian based company to invoice, on our behalf, our consultancy work.‘

Die Erhaltung oder Ausweitung des Kundenstocks stellt einen geldwerten Vorteil dar.

- Die Bw. als Geschäftsführerin der S trägt automatisch das Haftungsrisiko bei Verletzung der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes gemäß § 25 Abs. 1 GmbHG sowie gemäß § 9 BAO wobei nach letzterer Bestimmung eine bestimmte Schuldform bei der Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten nicht gefordert ist und Unkenntnis den Vertreter nicht zu exkulpieren vermag (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup> §9 Rz. 18,20). Ohne Bedeutung ist somit, dass die Bw. wie dargestellt ‚nur auf dem Papier‘ als Geschäftsführerin agierte und die Abwicklung in Österreich in den Händen ihres Gatten lag.

Die aus dieser Bestimmung resultierende Geltendmachung der Haftung ist nicht zuletzt Ursache der gegenständlichen Berufung.

Für C hatte diese Konstruktion den Vorteil, dass Leistungen aus einem steuerlich unverdächtigen Land fakturiert wurden, was bei der Me nicht der Fall gewesen wäre. Die Me wurde in Irland nach den companies act 1963 registriert und verfügte dort über keine Niederlassung. Hinsichtlich der Gesellschafter wurde festgestellt, dass es sich um britische Staatsbürger mit Adressen auf den Channel Islands handelt, die als tax havens d.h. Steueroasen u.a. in der OECD Liste vom 26. Juni 2000 ‚OECD Report on identifying and eliminating harmful tax practices‘ bekannt sind. Die Gesellschafter dürfen in Irland nicht aktiv tätig werden.

Die in Österreich durch die S erzielten Erlöse wurden durch hohe fingierte Aufwendungen gegenüber der Me so weit reduziert, dass sie im Prüfungszeitraum lediglich Mindestkörperschaftsteuer zu entrichten hatte.

Es ist davon auszugehen, dass die effektiven Aufwendungen des C um vieles geringer gewesen sein dürften. Durch die gewählte Vorgangsweise entzog er sich jeglicher Besteuerung.

#### Italienisches Besteuerungsrecht

Weiters ist davon auszugehen, dass C der S die oben dargestellten Leistungen vergütet hat. Grundlage der Besteuerung im Inland können somit (mangels Leistungserbringung) nicht die von der S fakturierten Leistungen (die C zuzuordnen sind) sein, sondern die von ihr übernommenen Funktionen.

*Die von der Bw. vertretene Ansicht – die Zurechnung der fakturierten Einnahmen an die S – ist nicht sachgerecht.*

*Da es sich bei der S um eine in Österreich im Firmenbuch eingetragene GesmbH handelt, liegt aufgrund des Sitzes ein in Österreich gemäß § 1 Abs. 2 KStG 1988 i.V.m. § 27 BAO unbeschränkt steuerpflichtiges Unternehmen vor.*

*Fraglich wäre diesfalls, ob sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der S in Italien befindet und Österreich durch Anwendung des DBA Italien seinen Besteuerungsanspruch (mangels Funktionen) teilweise oder (mangels Betriebsstätte) vollständig verlieren würde.*

*Nach der Rechtsprechung liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei vor, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben. Diesfalls besteht eine Beweismittelbeschaffungs- und -vorsorgepflicht (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup> § 115 Rz. 10).*

*Dieser Pflicht ist die Bw. erkennbar nicht nachgekommen.*

*Gemäß Bp.-Bericht gab H lediglich an, die Anweisungen zu allen Handlungen, die er für die S setze, würden von C, z, Italien stammen.*

*Der diesbezüglichen Niederschrift ist weiters zu entnehmen, dass mit C zunächst telefonisch Kontakt hergestellt wurde und ‚in der Folge ein Fax komme‘. Über Aufforderung wurde der Bp. ein Fax aus Italien sowie ein weiteres aus New York vorgelegt.*

*H gab desweiteren an, dass C seit der Zeit des Gesellschafterwechsels (1994) einmal jährlich nach Österreich komme.*

*In einem Einzelauskunftsersuchen der Bp. gemäß § 2 Abs. 1 EG-AHG betreffend Geschäftsverbindungen der S mit Italien wurde den italienischen Behörden die vermutliche Adresse von C bekanntgegeben und dargelegt, dass sich dieser meist in Italien oder den USA aufhalte und nach den Erhebungsergebnissen der österreichischen Behörden seit 1994 sämtliche Geschäfte der S abwickle.*

*Der Auskunftserteilung von C an die italienischen Behörden, wonach er die S nicht kenne, ist angesichts der Beweislage (u.a. Zeichnungsberechtigung am Konto der S...) kein Glauben zu schenken.*

*Es ist nicht auszumachen, ob der ‚Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung‘ i.S.d. Art. 4 Abs. 3 DBA in Italien lag.*

*Dass C über einen Wohnsitz in Italien verfügt ist anzunehmen.*

*Die Behauptung der Bw., dass der Ort der Geschäftsleitung der S mit dem Wohnsitz des C übereinstimme, von dem aus die von H beschriebenen Telefonate geführt wurden kann mangels Ermittlungsmöglichkeiten der h.o. Behörden nicht überprüft werden.*

*Die Aussage von C gegenüber den italienischen Steuerbehörden legt die Annahme nahe, dass weder er selbst die von der S fakturierten Geschäfte versteuert hat noch die S, die in Italien offensichtlich steuerlich überhaupt nicht erfasst ist.*

*Die bekämpfte Berufungsentscheidung geht zwar davon aus, dass C ‚aus Italien agiert‘, die Behörde vermochte aber (mangels Erfordernis) keinen konkreten Ort der Geschäftsleitung auszumachen.*

*Die von der Bw. angestrebte Anwendung des DBA-Italien aufgrund einer Doppelansässigkeit mit einem Italien zukommenden Besteuerungsrecht setzt die tatsächliche Geschäftsleitung der S in Italien voraus (Art. 4 Abs. 3 DBA Italien).*

*Über Aufforderung des UFS konnte die Ansässigkeit weder durch eine italienische Ansässigkeitsbestätigung noch durch Besteuerungsnachweise in Form von Veranlagungsbescheiden nachgewiesen werden.*

*Der Anfrage der Bw. an das BMfF (betreffend dem Erfordernis einer Ansässigkeitsbescheinigung) liegt gerade die h.o. zu beurteilende Frage bereits als Feststellung (dass nämlich eine tatsächliche Geschäftsführung in Italien vorliegt) zugrunde weshalb die Antwort nichts zur Lösung derselben beizutragen vermag.*

*Selbst wenn die Vorlage einer Ansässigkeitsbestätigung keine materiellrechtliche Voraussetzung für die Gewährung von Steuerbegünstigungen im zwischenstaatlichen Bereich darstellt, fällt es umgekehrt nicht in den Kompetenzbereich österreichischer Behörden, die Ansässigkeit einer Unternehmung i.S.d. DBA im Ausland (einseitig) festzustellen, würde dies im gegebenen Fall doch bedeuten, gemäß Art. 4 Abs. 1 DBA-Italien den Ort der Geschäftsleitung nach dem Recht dieses Staates (Italien) bestimmen zu müssen.*

*Dagegen sprechen schon die oben erwähnten eingeschränkten Ermittlungsmöglichkeiten.*

*Eine Feststellung der Ansässigkeit der S in Italien wäre somit rein spekulativ.*

*Im vorliegenden Fall liegt neben dem starken Bezug zu Italien u.a. auch ein Hinweis vor, nach denen C von zumindest einem weiteren Staat (USA) aus tätig geworden ist. Der erstmals in der Berufung gegen den Haftungsbescheid vorgetragenen Behauptung der Bw., wonach bei der S von einer doppelt ansässigen Gesellschaft auszugehen sei und Italien das alleinige Besteuerungsrecht zukomme, wäre somit nicht zu folgen.*

*Mangels konkret dargestelltem Ort der tatsächlichen Geschäftsführung müsste für den Fall der Einkünftezurechnung an die S das gesamte ausgewiesene Betriebsergebnis am Ort des Sitzes der S, somit in Österreich der Besteuerung unterzogen werden.*

#### Höhe der Abgeltung der übernommenen Funktionen

Wie die Bw. im Rahmen der mündlichen Verhandlung darlegt, würden vergleichbare ‚Fakturierungs‘gesellschaften wesentlich geringere Entgelte für ihre Serviceleistungen in Rechnung stellen als die vom UFS zunächst angenommenen 15% der Rechnungssumme der Ausgangsrechnungen.

Der Vergleich derartiger Treuhandbüros die Durchlaufgesellschaften gewerbsmäßig errichten mit der hier vorliegenden Gesellschaft ist aus mehreren Gründen nicht zielführend, wobei bemerkenswert ist, dass auch die Bw. bei der S nunmehr vom Vorliegen einer ‚Re-invoicing‘ Firma ausgeht.

- Laut (im Rahmen der mündlichen Verhandlung) vorgelegtem Anbot besteht der Vorteil dieser Firmen in Niedrigsteuerländern darin, dass der Unterschiedsbetrag zwischen Eingangs- und Ausgangsrechnung steuerfrei lukriert werden kann.



Die Funktionsweise der vorliegenden Konstruktion beruht hingegen darauf, dass die S ihrerseits Rechnungen der Me ohne konkrete Leistungsnachweise erhielt, solcherart den Gewinn minimierte und gegenüber Kunden als steuerlich unverdächtige Gesellschaft auftrat. In welcher Höhe im Bereich des Modesegments Aufwendungen für Marktforschung üblicherweise anfallen, vermochte die Bw. nicht darzulegen.

Während Leistungen wie das vorliegende offshore invoicing Anbot alleine aufgrund ihres Unternehmenssitzes bereits Verdacht auf steuerliche Umgehungshandlungen zu begründen geeignet sind, ist dies bei inländischen Gesellschaften nicht der Fall, weshalb davon auszugehen ist, dass derartige Funktionen um einiges höher entschädigt werden als die aus dem Internet-Anbot ersichtlichen 2%.

- Indem die Bw. die S als Re-Invoicing Firma darstellt müssen die Leistungen für die Einrichtung und den Betrieb derselben von der Bw. oder dem steuerlichen Vertreter, der seine Gattin ja als Geschäftsführerin der S einsetzte, erbracht worden sein. Die Bw. machte keine Angaben darüber, ob sie entsprechende Treuhandfunktionen auch gegenüber anderen Gesellschaften ausübt, somit ein ‚Massengeschäft‘ ähnlich jenen der Treuhandbüros in Steueroasen betreibt. Nachdem sie gemäß Firmenbuchabfrage lediglich bei der S als Geschäftsführerin einer inländischen Gesellschaft aufscheint, ist davon auszugehen, dass die auf in Steueroasen befindliche Treuhandgesellschaften zutreffende Kostendegression auf die Bw. typischerweise nicht zutrifft.

Während diese in der Regel eine Reihe von ‚Klienten‘ betreuen und ihre Dienste öffentlich (im Internet, Printmedien....) anbieten, wurde die vorliegende Konstruktion für C sozusagen ‚maßgeschneidert‘.

- Risiken für die Bw. als Geschäftsführerin zur Haftung herangezogen zu werden erscheinen dem erkennenden Senat im Inland jedenfalls ungleich höher als für Treuhänder in einem Niedrigsteuerland, deren Normen oft erst den Betrieb derartiger Treuhandgesellschaften ermöglichen (z.B. unterschiedliche Behandlung von residential und offshore companies).  
- Der steuerliche Vertreter bestritt u.a. im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Senat, dass die Erweiterung des Kundenstocks einen geldwerten, abzugeltenden Vorteil darstelle. Im Gegensatz dazu geht aus einem, im Arbeitsbogen aufliegenden Schreiben der F (Nachfolgefirma der Me) an die S vom 9. Juni 1998 hervor, dass die Me der S alleine für die Abgeltung dieser Funktion zwischen 3 und 5% der Rechnungssummen anbietet. ‚In recognition this ‚Intermediary‘ service we were offering a commission of between 3 and 5 percent on the amounts invoiced‘.

Es ist davon auszugehen, dass für die Gesamtheit der oben dargestellten Funktionen eine höhere Abgeltung zwischen C und der S vereinbart wurde.

Bei der im Rahmen der Berufungsverhandlung zunächst angenommene Höhe der Funktionsabgeltung war aber auch auf den Umstand Bedacht zu nehmen, dass C entsprechende (seinen Gewinn mindernde) Zahlungen für Durchlaufgesellschaften nicht nur an die S sondern auch an die Me (kumulativ) zu leisten hatte. Die Höhe der Funktionsabgeltung der Bw. wurde daher im Schätzungsweg i.H.v. 10% der erklärten Umsätze ermittelt, was angesichts der C erwachsenden Vorteile (völlige Steuerfreiheit der dargelegten Geschäfte) sachgerecht erscheint. Dabei wurden sämtliche Aufwendungen (mit Ausnahme jener Fremdleistungsaufwendungen der Me die mit der Leistungserbringung des C in direktem Zusammenhang stehen) anerkannt.

Die Schätzung (§ 184 BAO) orientiert sich an den erklärten Erlösen, ist doch davon auszugehen, dass die C erwachsenden Vorteile bzw. die von der S übernommenen Risiken in einem proportionalen Verhältnis zu den erklärten Umsätzen stehen.

Gemäß nachfolgender Tabelle wurden die erklärten Erlöse ebenso wie die Fremdleistungsaufwendungen (der Me) aus den vorliegenden Gewinn und Verlustrechnungen der einzelnen Jahre ausgeschieden und durch die angenommene Funktionsabgeltung angesetzt.

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen (Korrektur der Gewinn- und Verlustrechnung) ergibt folgendes Bild:

	<b>1994</b>	<b>1995</b>	<b>1996</b>	<b>1997</b>
<b><u>GuV</u></b>	S	S	S	S
Umsatzerlöse	2.034.009,00	4.088.515,00	2.282.935,00	2.307.240,00
Umsatzerlöse Anteil	<b>10%</b>	<b>203.400,90</b>	<b>408.851,50</b>	<b>228.293,50</b>
Kursdifferenzen				174.741,00
Lieferantenskonti				559,85
Beteiligungen	74.043,00			
<b><u>übrige</u></b>				
Fremdleistungen	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Honorar Prokura	-4.000,00	-24.000,00	-24.000,00	-26.000,00
Rechts- u. Beratungsaufwand	-32.382,00	-12.205,00	-58.126,00	-47.935,00
Bankspesen	-769,09	-22.841,49	-10.098,12	-12.643,21
Gebühren		-875,00	-245,00	
Schadensfälle	-469.747,02			
Buchwerteinsätze	-33.966,00			

Post	-2.400,00			
Transport				-300,00
sonst.	-5.167,08			
Zinsaufwand	-17,00	0,00	-50,00	
Zinserträge	179,90	413,08	340,47	171,58
Steuern v. Einkommen u. Ertrag	-15.000,00	-15.000,00	-55.280,00	-15.000,00
Jahresgewinn/-verlust	-283.424,39	334.343,09	78.434,85	304.318,22
Gewinn/Verlust	-283.424,39	334.343,09	78.434,85	304.318,22
Zurechnung Köst	15.000	15.000	55.280	15.000
Abrechnung Bet. Erträge	-40.947			
E aus Gewerbebetrieb lt. UFS	-309.371,39	349.343,09	133.714,85	319.318,22
Verlustabzug				
aus 1988				120.509
aus 1991				3.605
aus 1992				32.018
Zwischensumme				156.132
Verlust 1994				309.371
Zwischensumme				465.503
Verbrauch 1995				-349.343
Verlustvortrag verbleibend				116.160

Der Verlustabzug 1996 und 1997 entfällt gemäß StrukturanpassungsG 1996 § 117 Abs. 7 Z 1 EStG 1988

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

<b><u>Umsatzsteuer</u></b>	öS	€
<b>1998</b>		
Gesamtbetrag der Einkünfte	0	
Summe Umsatzsteuer	0	
Vorsteuer	-5.811	

Gutschrift	-5.811	-422,30
------------	--------	---------

**Körperschaftsteuer****1994**

	öS	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-309.371	
Gesamtbetrag d. Einkünfte	-309.371	
Einkommen	0	
Mindestkörperschaftsteuer	15.000	1.090,09

**1995**

	öS	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	349.343	
Gesamtbetrag d. Einkünfte	349.343	
Verlustabzug	-349.343	
Einkommen	0	
Mindestkörperschaftsteuer	15.000	1.090,09

**1996**

	öS	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	133.715	
Gesamtbetrag d. Einkünfte	133.715	
Einkommen	133.715	
Einkommen abgerundet	133.700	
Steuer 34%	45.458	3.303,56

**1997**

	öS	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	319.318	
Gesamtbetrag d. Einkünfte	319.318	
Einkommen	319.318	
Einkommen abgerundet	319.300	
Steuer 34%	108.562	
anrechenbare Steuer	-34	
Abgabenschuld	108.528	7.887,04

Wien, am 12. Dezember 2007