



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 Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 1994 und Sachbescheide Umsatz- Körperschaft- und Gewerbesteuer für das Jahr 1993 und Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 1994 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 1994 und Sachbescheide Umsatzsteuer für die Jahre 1993 und 1994 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer für das Jahr 1993 und Körperschaftsteuer für das Jahr 1994 wird teilweise stattgegeben.

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

unterschieden 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 X GmbH, eine Steuerberatungsgesellschaft, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 14. Juli 1993 gegründet. Anteilsinhaber und Geschäftsführer war im berufsgegenständlichen Zeitraum Herr Mag. Erich S. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 11. Juli 1996 wurde die X GmbH als übertragende Gesellschaft mit der G GmbH als übernehmender Gesellschaft verschmolzen. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 17. September 1996 wurde die G GmbH als übertragende Gesellschaft mit der Bw. als übernehmender Gesellschaft verschmolzen.

Anlässlich einer bei der X GmbH durchgeführten Betriebsprüfung (BP), welche den Prüfungszeitraum 1993 bis 1994 umfasste, wurden die zu den berufsgegenständlichen Nachforderungen führenden, folgenden, im BP-Bericht vom 7. Mai 1997 und in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 3. April 1997 dargestellten Feststellungen getroffen:

Laut Kaufvertrag vom 31. Juli 1993 habe die X GmbH das Anlagevermögen, den Warenbestand laut Inventuraufnahme, die nicht verrechneten Leistungen, die Kundenforderungen, die geringwertigen Wirtschaftsgüter und die gesamte Fachliteratur von der K GmbH erworben. Die Eigentumsübergabe sei per 1. Juli 1993 erfolgt. Im Kaufvertrag sei ausdrücklich vereinbart, dass der Firmenwert der Steuerberatungskanzlei nicht Gegenstand des Kaufvertrages sei. Am 1. Juni 1993 habe die K GmbH der H-AG angeboten, ihren Klientenstock zu einem Kaufpreis von S 8.000.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer zu erwerben (Option). Die H-AG habe mit Schreiben vom 31. Juli 1993 diese Option angenommen, wobei der Kauf mittels Kaufvertrag detailliert geregelt werden sollte. Da die H-AG keine Berufsberechtigung in Österreich gehabt habe, sei mit Geschäftsbesorgungsvertrag vom 5. Juni 1993 der gegenständliche Klientenstock der L GmbH zur Verfügung gestellt worden. Aufgrund dieses Vertrages habe sich die L GmbH verpflichtet, die berufsrechtlichen Vorschriften zu wahren und die Vertretung der Klienten durchzuführen. Für diese Verpflichtung habe die H-AG ein Geschäftsbesorgungsentgelt an die L GmbH entrichten müssen. Der Geschäftsbesorgungsvertrag habe eine Laufzeit vom 1. Juli 1993 bis zum 31. Juli 1994 gehabt und die L GmbH habe am 1. Juli 1993 ihre Geschäftstätigkeit aufgenommen. Mit Kaufvertrag vom 31. Juli 1994 habe die X GmbH

ihre Forderungen, nicht verrechneten Leistungen, das Anlagevermögen, usw. (analog zum Erwerb vom 31. Juli 1993) an die L GmbH verkauft. Die L GmbH habe auch den Klientenstock der K GmbH von der H-AG um den Kaufpreis in Höhe von S 10,000.000,00 laut Kaufvertrag vom 31. Juli 1994 erworben.

Die H-AG sei eine Aktiengesellschaft nach schweizerischem Recht und im Handelsregister St. Gallen eingetragen. Der Sitz der Gesellschaft sei in Zug. Aus dem Handelsregisterauszug vom 11. August 1994 gehe hervor, dass die Gesellschaft seit ihrer Gründung eine so genannte Domizilgesellschaft sei. Die jeweiligen Zeichnungsberechtigten der H-AG (Verwaltungsräte) seien berufsmäßige Treuhänder, die bei einer Unzahl von Firmen als Verwaltungsräte eingetragen seien.

Zusammenfassend sei folgender Sachverhalt festzustellen: Die X GmbH habe im Jahr 1993 den Betrieb der K GmbH ohne den Klientenstock erworben und diesen Betrieb im Jahr 1994 an die L GmbH weiterverkauft. Die H-AG habe von der K GmbH monatlich einen Betrag von S 100.000,00 für die Betreuung des Klientenstockes erhalten sollen und für die Betreuung dieses Klientenstockes einen Betrag von S 150.000,00 an die L GmbH leisten müssen. Tatsächlich seien jedoch keine Zahlungen erfolgt. In Anbetracht der aus wirtschaftlicher Sicht nicht nachvollziehbaren und daher auch nicht glaubwürdigen Vorgangsweise und der Beurteilung der H-AG als Domizilgesellschaft seien die Rechtsgeschäfte mit dieser steuerlich nicht anzuerkennen. Entsprechend den Feststellungen im Betriebsprüfungsverfahren der K GmbH werde in wirtschaftlicher Betrachtungsweise davon ausgegangen, dass die X GmbH den Klientenstock bereits im Jahr 1993 von der K GmbH zum Kaufpreis von S 8,000.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer erworben und im Jahr 1994 an die L GmbH um einen Betrag von S 10,000.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer verkauft habe. Da die X GmbH laut Mitteilung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder per 31. Juli 1994 als Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft ausgeschieden sei, sei ab diesem Zeitpunkt eine Ist-Besteuerung bei der Umsatzsteuer nicht mehr möglich, weshalb die Veräußerung des Klientenstockes der Umsatzsteuer unterzogen werde. Für den von der K GmbH erworbenen Klientenstock sei im Jahr 1993 eine entsprechende Aktivpost in die Bilanz einzustellen und bedingt durch den Verkauf des Klientenstockes im Jahr 1994 auszubuchen. Mangels Vorliegens einer Rechnung werde für die damit in Zusammenhang stehende Vorsteuer eine Aktivpost in Höhe von S 1,600.000,00 in die Bilanz eingestellt. Im Jahr 1993 werde für den Erwerb des Klientenstockes eine entsprechende Passivpost, für den Verkauf des Klientenstockes an die L GmbH per 31. Juli 1994 eine Forderung in Höhe von S 12,000.000,00 in die Bilanz eingestellt. Die in den

Handelsbilanzen der Jahre 1993 und 1994 ausgewiesenen, aus dem Geschäftsbesorgungsvertrag vom 5. Juni 1993 resultierenden, Forderungen seien auszubuchen.

Eine sich im Eigentum der K GmbH befindliche Wohnung sei der X GmbH ab 1. Juli 1993 unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden. Im Zuge der BP bei der K GmbH sei die Miete für dieses Objekt im Schätzungswege ermittelt worden, weshalb korrespondierend mit dieser Feststellung bei der X GmbH eine Verbindlichkeit in die Prüferbilanz eingestellt werde.

Das Finanzamt für Körperschaften erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 1994 den Prüfungsergebnissen entsprechende Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1993 bis 1994 und einen Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 1993.

Gegen diese Bescheide hat die Bw. mit Schreiben vom 6. August 1997 das Rechtsmittel der Berufung erhoben und beantragt, die gegenständlichen Bescheide aufzuheben und den ursprünglichen Zustand wieder herzustellen. Begründend führte die Bw. aus, dass eine rechtswidrige Sachverhaltsdarstellung der BP gegeben sei, da Kapitalgesellschaften in der Schweiz hinsichtlich ihres Betriebsstättenbegriffes zu untersuchen seien. Auf diese Ausführungen sei im Rahmen der Schlussbesprechung nicht eingegangen worden. Auf die Berufung der K GmbH vom 17. Jänner 1997 sei die BP nicht eingegangen und habe diese nicht gewürdigt. Dies stelle einen groben Verfahrensmangel und eine entsprechende Missachtung des Parteiengehörs dar. Um nicht eine mehrfache Darstellung in sämtlichen anhängigen Berufungsverfahren durchführen zu müssen, werde auf die Seite 92 ff der Berufungsschrift vom 17. Jänner 1997 betreffend die K GmbH hingewiesen und auch deren Inhalt ausdrücklich zum Inhalt dieser Berufung erhoben. Auch die Stellungnahme der H-AG, vertreten durch den wirtschaftlichen Eigentümer Marcel S. vom 24. September 1996, betreffend die K GmbH werde ausdrücklich zum Beweisantrag erhoben. Die Abgabenbehörde setze sich vollkommen über die zivilrechtlichen Verträge hinweg. Obwohl die X GmbH mit der K GmbH im Kaufvertrag vom 30. Juni 1993 ausdrücklich vereinbart habe, dass der Klientenstock nicht Gegenstand dieses Kaufvertrages sei, unterstelle die Abgabenbehörde nunmehr, dass der Klientenstock von der K GmbH an die X GmbH verkauft worden sei. Dies widerspreche eindeutig den vorliegenden zivilrechtlichen Verträgen. Inwiefern die Vorgangsweise wirtschaftlich nicht glaubwürdig und nicht nachvollziehbar sei, sei von der Abgabenbehörde nicht erläutert worden. Es werde von der BP festgestellt, dass die rückwirkend per 31. Juli 1994 durchgeführte Zurücklegung der Berufsbefugnis auch zu diesem Zeitpunkt zu einer entsprechenden Sollbesteuerung führen würde. Die BP habe jedoch übersehen, dass der gegenständliche

Antrag auf Stilllegung der Berufbefugnis erst erheblich später gestellt worden sei, weshalb erst ab diesem Zeitpunkt die Überführung in die Sollbesteuerung möglich sei. Da dieser Antrag nicht im Jahr 1994 gestellt worden sei, wäre die von der Abgabenbehörde durchgeführte Sollbesteuerung zu Unrecht erfolgt. Im Rahmen der Schlussbesprechung sei von der Bw. der Antrag gestellt worden, die Vorsteuer anlässlich des „angeblichen Erwerbes des Klientenstockes“ von der K GmbH, die dieser im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens vorgeschrieben worden sei, doch in sinnvoller und entsprechender Art und Weise anzuerkennen. Die K GmbH habe nun die Umsatzsteuer für einen Teilbetrag von S 8,000.000,00 zu entrichten und die X GmbH für einen Betrag von S 10,000.000,00, worin der Betrag von S 8,000.000,00 enthalten sei. Auf diesen Punkt sei die BP nicht eingegangen. Die BP habe den Erwerb des Klientenstockes um S 8,000.000,00 unterstellt und den Betrag von S 1,600.000,00 nicht als Vorsteuer anerkannt. Aufgrund dessen müssten die Anschaffungskosten theoretisch S 9,600.000,00 betragen. Warum die Vorsteuer als „noch nicht abzugsfähige Vorsteuer“ zu sehen sei und nicht als Teil der Anschaffungskosten, habe die BP nicht begründet. Auch sei keine Abschreibung des Klientenstockes durchgeführt worden.

In der dem unabhängigen Finanzsenat vorliegenden Berufung der K GmbH vom 17. Jänner 1997 führte die Bw. zur H-AG folgendes aus: Im Hinblick darauf, dass die H-AG als "Domizilgesellschaft" bezeichnet worden sei, werde darauf hingewiesen, dass es sich um eine Aktiengesellschaft handle, die außerkantonale Tätigkeiten entwickle. Diese Gesellschaft weise diverse Zustelladressen auf, was darauf zurückzuführen sei, dass sie an mehreren Adressen tätig geworden sei. Die BP habe unrichtig festgestellt, dass die H-AG 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 Gesellschaft niedergelassen habe, zu besichtigen. Der Begriff Domizilgebühren aus der Bilanz der H-AG sei unmaßgeblich. Als Beweise für die tatsächliche Geschäftstätigkeit der H-AG wurden Fotografien, die die Büros und die Firmentafeln zeigen, Telefax- und Telefonbucheinträge und eine eidesstattliche Erklärung einer Mitarbeiterin der H-AG dem Berufungsschreiben beigelegt. Herr Marcel S. habe im Rahmen seiner 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.

Beim Verkauf des Betriebes der K GmbH an die X 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. Aus den vertraglichen Regelungen habe sich für die H-AG ein monatlicher Verlust von S 50.000,00 ergeben.

Mit Schreiben vom 19. November 1997 nahm die BP wie folgt zur Berufung Stellung:

Die von der Bw. bekämpften Feststellungen seien in mehreren Besprechungen zur Diskussion gestanden und das Betriebsprüfungsverfahren mit Schlussbesprechung vom 3. April 1997 abgeschlossen worden, weshalb das Parteiengehör gewahrt worden sei. Die Nichtanerkennung der zivilrechtlichen Verträge in wirtschaftlicher Betrachtungsweise beruhe nicht allein auf der Tatsache, dass die H-AG einen Domizilvermerk habe sondern darauf, dass die beim Verkauf des Betriebes der K GmbH gewählte Vorgangsweise so gestaltet worden sei, dass die Abgabenbehörde zu keiner anderen steuerlichen Würdigung hätte kommen können. Für die "Sollbesteuerung" sei die tatsächliche Stilllegung der Berufsbefugnis und nicht das Datum der Antragstellung maßgeblich. Hinsichtlich der Nutzungsdauer des entgeltlich erworbenen Klientenstockes sei es von entscheidender Bedeutung, ob der bisherige Praxisinhaber einen entscheidenden Einfluss auf das erwerbende Unternehmen ausübe. Dies könne in Form einer leitenden Position, einer Geschäftsführertätigkeit oder auch eines Werkvertrages zur Weiterbetreuung der bisherigen Klienten gegeben sein. Sei dies der Fall, so handle es sich um keinen abnutzbaren Praxiswert. Da im gegenständlichen Fall diese Voraussetzungen in der Person des Gesellschafters und Geschäftsführers Mag. Erich S gegeben seien, könne der Klientenstock im Jahr 1993 keiner Abschreibung unterzogen werden.

Mit Schreiben vom 29. Dezember 1997 brachte die Bw. eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP ein und stellte die Anträge, die Berufung betreffend die K GmbH vom 17. Jänner 1997 als "integrierten" Bestandteil der gegenständlichen Berufung anzusehen, die Stellungnahme der H-AG vom 24. September 1996 an das Finanzamt für Körperschaften als Beweismittel zu erheben und die bereits von Marcel S. und eine Mitarbeiterin der H-AG abgegebenen Bestätigungen zu würdigen und als Sachbeweise anzuerkennen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, 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 im Veranlagungsverfahren vorgelegten Abgabenerklärungen (einschließlich der Bilanzen) der Bw. für das Jahr 1994 zu beurteilen, weil das Finanzamt in den Abgabenverfahren für dieses Jahr keine Ermittlungen durchgeführt hat.

Dem Finanzamt wurde der konkrete Sachverhalt im Zusammenhang mit den Rechtsbeziehungen der X GmbH zur K GmbH und zur H-AG 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, einem im Spruch anders lautenden Bescheid betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 1994 herbeizuführen. Die vom Finanzamt mit den angefochtenen Bescheiden verfügte Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 1994 ist daher zu Recht erfolgt.

II. Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer

Die Bw. bestreitet zunächst hinsichtlich der H-AG das Vorliegen einer Domizilgesellschaft und versucht, die daraus von der BP abgeleiteten Schlussfolgerungen abzuschwächen bzw. als nicht zutreffend darzustellen, doch ist dies nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates aus folgenden Gründen nicht gelungen:

Als Domizilgesellschaft sind generell all jene Rechtsgebilde anzusehen, die am Ort 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 und am 9. Oktober 1991 von Herrn Werner G., dem damaligen einzigen Mitglied des Verwaltungsrates eine Änderung der Statuten vorgenommen. Seit 23. April 1993 fungiert Herr Marcel S. als einziger Verwaltungsrat. Herr Werner 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, 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 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.

Die Rechtsansicht, dass es sich bei der H-AG um eine Domizilgesellschaft handelt, wurde bereits vom Verwaltungsgerichtshof bestätigt. Es wird daher auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Jänner 2001, 98/15/0089 (miterledigt 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, verwiesen.

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 er 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. Aus den von der BP dargestellten vertraglichen Regelungen ergibt sich, dass die K GmbH der Domizilgesellschaft H-AG die Option zum Erwerb des Klientenstockes unentgeltlich eingeräumt und zusätzlich ab 1. Juli 1993 monatlich S 100.000,00 an diese zahlen hätte müssen. Die H-AG hätte 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 hat. 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 Domizilgesellschaft 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 dargestellten 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 hat, welche nicht von der K GmbH, der X GmbH oder bei der von der BP unterstellten direkten Veräußerung des Klienten-

tenstockes 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 worden ist, 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 Abgabenverfahrens 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 steuerlich anzuerkennende Rechtsgeschäfte handelt. Dem von der BP in wirtschaftlicher Betrachtungsweise gezogenen Schluss, der Klientenstock sei ebenso wie die wesentlichen Betriebsgrundlagen der K GmbH zunächst direkt an die X GmbH und von dieser an die L GmbH verkauft worden, ist die Bw. nicht entgegengetreten.

Nach der Grundregel des § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1972, BGBl. Nr. 223/1972, entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt ist. 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 X 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. zugestanden wurde, erfolgte die Zurücklegung der Berufsbefugnis der X GmbH als Wirtschaftsprüfung- und Steuerberatungsgesellschaft zum 31. Juli 1994, womit sich zweifellos die Beendigung dieser für die Istbesteuerung maßgeblichen Tätigkeit per 31. Juli 1994 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 dem ersten Voranmeldungszeitraum nach dem Wechsel der Besteuerung zu erfolgen hatte. Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage wurde von der BP die Veräußerung des Klientenstockes zu Recht der Umsatzbesteuerung unterzogen.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1972 kann der Unternehmer 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, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Nach § 11 Abs. 1 UStG 1972 müssen Rechnungen folgende Angaben enthalten:

1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder der sonstigen Leistung;
3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt;
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung und
6. den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag.

Da eine den Bestimmungen des § 11 UStG 1972 entsprechende Rechnung bezüglich der Anschaffung des Klientenstockes durch die X GmbH unbestritten nicht vorlag, erfolgte die Nichtberücksichtigung der Vorsteuer in Höhe von S 1,600.000,00 durch die BP zu Recht.

Gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung. Der Klientenstock wurde entsprechend den vertraglichen Regelungen nicht von der X GmbH sondern von der L GmbH genutzt. Eine Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung kann daher bei der X GmbH nicht erfolgen.

Der Rechtsansicht der Bw. hinsichtlich der von der K GmbH unentgeltlich zur Verfügung gestellten Wohnung ist insoweit zuzustimmen, als eine entgeltliche Nutzung der gegenständlichen, von der X GmbH als Büro genutzten Räumlichkeiten, tatsächlich nicht vereinbart wurde. Von der BP wurde keine stichhaltige Begründung für die Schätzung von Mietaufwendungen vorgebracht, weshalb der Berufung in diesem Punkt stattzugeben war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 6 Berechnungsblätter

Wien, 23. November 2005