



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Linz
Senat 8

GZ. RV/0135-L/02

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1993 bis 1996, Einkommensteuer für die Jahre 1993 bis 1995 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

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 oder einem Wirtschaftsprüfer 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

Der Bw. ist Alleingesellschafter und Geschäftsführer der P-Ltd. Company, Channel Islands.

Im Zuge einer UVA-Prüfung bei der K-GmbH in M. wurden folgende – jeweils von der P-Ltd. Company, M., H-Straße 21, Austria, österreichische Telefon- und Telefax Nr., ausgestellte – Rechnungen aufgefunden:

Rechnung Nr. 96-014 vom 4. März 1996: Honorar über Entwicklungsarbeit für PVC-Extrusionsverfahrenstechnik, Pauschalbetrag für Februar 1996 30.000,00 S;

Bankverbindung: L-Bank Plc, International Branch Jersey, PO Box 788, 4 B-Street, St. H., Jersey, Channel Islands;

Bankleitzahl: 30-94-61;

Kontonummer: 24930260, P-Ltd. Company, Austrian Schilling account;

Rechnung Nr. 96-022 vom 2. Juli 1996: Honorar über Entwicklungsarbeit für PVC-Extrusionsverfahrenstechnik, Pauschalbetrag für Juni 1996 30.000,00 S;

Bankverbindung: L-Bank Plc, International Branch Jersey, PO Box 788, 4 B-Street, St. H., Jersey, Channel Islands;

Bankleitzahl: 30-94-61;

Kontonummer: 24930260, P-Ltd. Company, Austrian Schilling account.

Am Rechnungsende scheint jeweils folgende Eintragung auf: P-Ltd. Company, Registered Office, PO Box 641, No. 1 S-Place, St. H., Jersey, Channel Islands.

Lt. Geschäftsführer der K-GmbH Adolf W. (Niederschrift vom 11. November 1996) habe die P-Ltd. Company Leistungen im Bereich Marketing, Konstruktion, Entwicklung und Consulting erbracht. Der Ansprechpartner sei stets der Bw., wohnhaft in M., H-Straße 21, gewesen. Kennen gelernt hätten die Vertreter der K-GmbH den Bw. auf der Extrusionsmesse in B. im November 1993 (lt. Bw. war er schon längere Zeit vorher privat bekannt mit Adolf W.); konkrete geschäftliche Verbindungen beständen erst seit ca. eineinhalb bis zwei Jahren. Als Bezahlung sei entweder ein Verrechnungsscheck an den Bw. persönlich übergeben oder an die P-Ltd. Company nach Jersey übersandt worden. Derzeit seien noch Verbindlichkeiten an die P-Ltd. Company offen, der Kontakt sei daher abgebrochen.

Im Zuge der – aufgrund der Ergebnisse der UVA-Prüfung bei der K-GmbH erfolgten – abgabenbehördlichen Prüfung beim Bw. über den Zeitraum 1993 bis 1995 traf der Betriebsprüfer im Wesentlichen folgende Feststellungen (es handelt sich jeweils um Schillingbeträge):

Zurechnung der Einkünfte/Domizilgesellschaft "P-Ltd. Company" (Tz. 16):

Die gegenständliche Gesellschaft sei eine so genannte "Exempt Company" (Domizilgesellschaft, Sitzgesellschaft), sodass deren Einkünfte dem Bw. in nachstehender Höhe zuzurechnen seien (es handelt sich jeweils um Schillingbeträge):

Umsatz	1993	1994	1995	1996
Umsatz mindestens lt. Beilagen	0,00	161.000,00	617.000,00	145.000,00

Zuschätzung lt. BP	300.000,00	300.000,00	300.000,00	700.000,00
Gesamtumsatz:	300.000,00	461.000,00	917.000,00	845.000,00
davon Auslandsumsatz	-150.000,00	-150.000,00	-200.000,00	-200.000,00
steuerbarer Umsatz	150.000,00	311.000,00	717.000,00	645.000,00
Bemessungsgrundlage	150.000,00	311.000,00	717.000,00	645.000,00
davon 20 % USt	+30.000,00	+62.200,00	+143.400,00	+129.000,00
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	1993	1994	1995	1996
Schätzung Gewinn	200.000,00	310.000,00	620.000,00	570.000,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	1993	1994	1995	1996
Diensterfindungsvergütung				100.000,00

Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung führte das Finanzamt eine entsprechende Veranlagung zur Einkommensteuer durch und setzte die Umsatzsteuer demgemäß fest (endgültige Bescheide vom 11. März 1997 – U, E 93; 7. März 1997 – U, E 94-95 und vorläufiger Bescheid vom 17. April 1997 – U 96).

Gegen diese Bescheide er hob der Bw. durch seine steuerliche Vertreterin mit Schriftsätzen vom 10. April 1997 bzw. 22. April 1997 Berufung und beantragte, die Umsatzsteuer für die Jahre 1993 bis 1996 mit 0,00 S festzusetzen sowie keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu veranlagen.

Begründend führte er im Wesentlichen aus, die Abgabenbehörde habe ihm die geschätzten Einkünfte der – auf den Channel Islands registrierten – P-Ltd. Company zugerechnet. Der Vorwurf, er habe die P-Ltd. Company nur deshalb gegründet, um Steuern zu vermeiden, sei unrichtig.

Die Einschaltung einer Kapitalgesellschaft oder Körperschaft – vergleichbar einer inländischen juristischen Person im Sinne des § 1 Abs. 3 lit. a KStG 1988 – und die Ausübung des wirtschaftlichen Engagements über diese Kapitalgesellschaft stelle keinesfalls einen Missbrauch dar, sondern sei ein ordnungsgemäßer Gebrauch zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten. Die Kapitalgesellschaft sei vielmehr als Steuersubjekt anzuerkennen; auf die dahinter stehenden Gesellschafter könne daher nicht durchgegriffen werden.

Das oben aufgezeigte Trennungsprinzip bewirke die steuerliche Anerkennung der vertraglichen Beziehungen zwischen einer juristischen Person und ihren Gesellschaftern. Dieser Grundsatz gelte auch für eine Einmann-GmbH, deren Gründung seit dem EU-Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 1996 zulässig sei (§ 1 GmbHG), und für eine Familienkapitalgesellschaft.

Die P-Ltd. Company könne daher nicht als Steuersubjekt negiert und stattdessen eine Unternebenstätigkeit des Bw. fingiert werden. Die für die Geschäftsjahre 1993 bis 1996 geschätzten Einkünfte der P-Ltd. Company könnten dem Bw. nicht direkt zugerechnet werden.

Der Bw. habe ein "Extract from Accounts" (Zusammenfassung sämtlicher Einnahmen und Ausgaben) für die Jahre 1993 bis 1995 vorgelegt, wonach die P-Ltd. Company 1993 lediglich Anlaufverluste, 1994 -6.430,41 PST (-115.747,00 S) Verlust und 1995 19.633,81 PST (353.408,58 S) Gewinn erzielt habe. In die jetzt eingelangten Belege aus den Jahren 1993 bis 1995 könne in den Räumen des Rechtsvertreters Einsicht genommen werden. Da nunmehr eine exakte rechnerische Erfassung des Umsatzes und der Betriebsausgaben möglich sei, sei die Durchführung einer Schätzung nicht mehr gerechtfertigt.

Im Falle einer Schätzung habe die Abgabenbehörde auf alle für die Schätzung bedeutsamen Behauptungen, Vorstellungen und Beweisanträge des Bw. einzugehen und die Darlegungen zu würdigen. Sie habe jedenfalls die schätzungsgrundlegenden und die das Schätzungsergebnis beeinflussenden Tatsachenannahmen und die Schritte und Ergebnisse des Denkprozesses, also auch die Ermittlungsergebnisse und die daraus gezogenen Schlussfolgerungen darzulegen. Bei der Schätzung sei die wahrscheinlichste Besteuerungsgrundlage zu ermitteln.

Die Abgabenbehörde unterstelle Deckungsbeiträge von 66 % (1993) bzw. 86 % (1995); dies sei realitätsfern. Der Deckungsbeitrag bei freiberuflichen Tätigkeiten (zB bei Wirtschaftstreuhändern) könne mit maximal 30 % eingeschätzt werden.

Weiters sei die Zuschätzung von Umsätzen mit der B-GmbH & Co KG nicht zulässig. Die 1995 in Konkurs gegangene B-GmbH & Co KG habe weder an den Bw. noch an die P-Ltd. Company Entgelte ausbezahlt. Die Abgabenbehörde könne ohne weiteres durch Erhebungen bei der B-GmbH & Co KG feststellen, ob und in welchem Ausmaß 1993 bis 1995 Zahlungen an die P-Ltd. Company geflossen seien. Die Behörde könne sich diesbezüglich nicht auf verwaltungsökonomische Grundsätze berufen.

Eine Zuschätzung von Auslandsumsätze für den Zeitraum 1993 bis 1996 sei ebenfalls nicht gerechtfertigt; es entspreche nicht der Lebenserfahrung, dass einmalige (nachgewiesene)

Umsätze im Jahr 1996 auch Umsätze in den Vorjahren induzierten. Es handle sich hiebei um eine denkunmögliche Beweiswürdigung.

Da der Bw. in den Jahren 1993 bis 1996 keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt und keine umsatzsteuerbaren Leistungen erbracht habe, sei sowohl die Vorschreibung der Einkommensteuer als auch die Festsetzung der Umsatzsteuer nicht gerechtfertigt.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

In Beantwortung des Vorhaltes vom 7. November 1997 führte der Bw. mit Schriftsatz vom 21. Jänner 1998 im Wesentlichen ergänzend aus:

Sämtliche im Vorhalt zitierten Entscheidungen seien ergangen, bevor die Gründung einer Einmann-GmbH in Österreich durch § 1 GmbHG idgF als zulässig normiert worden sei. Es müsse bei einer Einmann-GmbH – wie bei anderen Gesellschaften auch – zwischen der juristischen Person und der dahinter stehenden natürlichen oder juristischen Person unterschieden werden; es lägen daher zwei verschiedene Rechtssubjekte vor. Einkünfte seien demjenigen zuzurechnen, der die entsprechenden Leistungen erbringe. Zurechnungssubjekt sei derjenige, der die Möglichkeit besitze, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Die Einkünfte seien dann der Gesellschaft zuzurechnen, wenn der Geschäftsführer bei Eingehen der Vertragsbeziehung zum Leistungsempfänger als Vertreter der Gesellschaft aufgetreten sei. Da der Bw. als Vertreter der P-Ltd. Company agiert habe, seien sämtliche Einkünfte der P-Ltd. Company zuzurechnen.

Die Gründung einer Einmann-GmbH, um die Haftungsbeschränkungen einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung zu nutzen, stelle keinen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 22 BAO dar. Zwischen der Errichtung einer Gesellschaft im Inland oder im Ausland dürfe nicht unterschieden werden. Die P-Ltd. Company sei von der Gesellschaftsstruktur her mit einer inländischen GmbH vergleichbar; sie übe eine freiberufliche Tätigkeit aus, der Bw. fungiere als alleingeschäftsführender Gesellschafter. Die Gründung einer Einmann-GmbH sei beispielsweise bei den Wirtschaftstreuhändern zulässig, wo der einzelne Wirtschaftstreuhänder als Geschäftsführer auftrete. Die Gründung der P-Ltd. Company im Ausland mit dem Bw. als alleingeschäftsführenden Gesellschafter sei daher nicht anders zu behandeln als die Gründung einer inländischen Einmann-GmbH.

Das Vorliegen einer rechtsmissbräuchlichen Zwischenschaltung einer Basisgesellschaft verlange als weitere Voraussetzung im Wesentlichen ein Handeln in Umgehungsabsicht. Die

Absicht, die Abgabepflicht zu umgehen oder zu mindern, müsse schon bei Wahl oder Beschreiten des Umgehungswege vorgeherrscht haben. Die Verhältnisse müssten so liegen, dass der unangemessene Weg nicht beschritten worden wäre, hätte sich nicht der Vorteil der Abgabenersparnis von Anfang an geboten. Der Bw. habe die P-Ltd. Company nicht aus Abgabenersparnisgründen gegründet. Der Bw. habe im Ausland studiert. Zur Erlangung der erforderlichen Gewerbeberechtigung für die Führung eines technischen Büros in Österreich wäre ein Nostrifizierungsverfahren abzuführen gewesen. Diese Vorgangsweise wäre nicht nur mit einem beträchtlichen Verwaltungsaufwand sondern auch mit der Ablegung einer Prüfung verbunden gewesen. Die Finanzverwaltung habe die Auskunft bei der Wirtschaftskammer – nicht wie der Bw. 1993 – sondern erst im Jahr der Prüfung eingeholt. 1993 sei dem Bw. die Gründung einer ausländischen Gesellschaft empfohlen worden, um das Problem der fehlenden Gewerbeberechtigung zu lösen. Ausschließlich aus diesen Überlegungen heraus habe der Bw. die P-Ltd. Company gegründet. Die Wahl einer Gesellschaftsform, die die Verwaltungshürden zur Erlangung einer Gewerbeberechtigung überwinde, sei aber nicht unangemessen.

Bei der Schätzung der Einkünfte sei – entgegen der im Vorhalt vertretenen Ansicht – nicht davon auszugehen, dass mit den Einnahmen sowohl die betrieblichen Aufwendungen als auch die privaten Lebenshaltungskosten abzudecken seien. Private Ausgaben seien nicht zu berücksichtigen. 1993 habe es keine Entgelte gegeben; eine Zuschätzung könne daher in diesem Jahr sachlich nicht begründet werden. Ebenso könnten für die Jahre 1994 bis einschließlich 1996 die Zuschätzungen nicht in nachvollziehbarer Weise mit privaten Lebenshaltungskosten erklärt werden. Es sei völlig unrealistisch – insbesondere im ersten Jahr der Gesellschaftsgründung – davon auszugehen, dass die P-Ltd. Company von vornherein mit Gewinnen arbeiten müsse. Aufgrund der erfolgten Investitionen sei hingegen mit Anfangsverlusten zu rechnen. Diese Verluste seien annähernd realistisch zu schätzen. Die betrieblich veranlassten Betriebsausgaben seien den vorgelegten Belegen zu entnehmen. Die Belege seien umfassend und vollständig.

Der Bw. habe die – anlässlich der Betriebsprüfung bei der Firma Helmut P. Möbelwerkstätten aufgefondene – Ausgangsrechnung 1994/131 für seine Übersetzungstätigkeit auf Verlangen mit Umsatzsteuerausweis ausgestellt. Diese Rechnung sei mit Scheck Nr. 1291596 am 19. September 1994 bezahlt worden. Diese Übersetzungstätigkeit sei nach Auffassung des Bw. der Privatsphäre zuzurechnen, sodass das Entgelt als persönliches Einkommen zu qualifizieren sei. Aus diesem Grunde sei das Entgelt auch nicht im Jahr 1994 als Einnahme berücksichtigt worden.

Sonst seien sämtliche Belege der P-Ltd. Company vorgelegt worden. Der Umstand, dass eine Durchnummerierung der Ein- und Ausgangsrechnungen nicht erfolgt sei – hiezu bestehe auch keine gesetzliche Verpflichtung – könne allein keine begründeten Zweifel an der Vollständigkeit der vorgelegten Belege rechtfertigen.

Nach dem vorgelegten Extract ergebe sich unter Einbeziehung des Gesellschafterdarlehens von 25.000,00 PST jedoch ohne Berücksichtigung der Abschreibungen auf angeschaffte Anlagegüter folgende Ergebnisstruktur: -25.198,81 PST (1993), -6.629,22 PST (1994), 13.022,00 PST (1995).

Die P-Ltd. Company habe 1993 keine Entgelte vereinnahmt, 1994 hätten die vereinnahmten Entgelte die ab 1. Jänner 1994 geltende Kleinunternehmerschwelle in Höhe von 300.000,00 S nicht erreicht, sodass die Gesellschaft für diesen Zeitraum als so genannter Kleinunternehmer einzustufen sei.

Mit Schriftsatz vom 26. Jänner 1998 legte der Bw. eine Bestätigung der L-Bank vom 18. Dezember 1997 vor und führte erklärend aus, er leiste seit 8. August 1992 regelmäßige Zahlungen an seine Ehegattin jeweils zum 21. des Monats in Höhe von 275,00 PST. Er verfüge daher über ein Auslandskonto, von dem er laufend Zahlungen vornehme. Seinen Lebensunterhalt bestreite er nach wie vor von seinem im Ausland befindlichen Vermögen, da er über keine inländischen Einkünfte verfüge. Selbst die P-Ltd. Company habe derzeit keine Aufträge, sodass sie auch keine Einkünfte erziele.

Mit Schriftsatz vom 16. Juni 1998 teilte der Bw. ergänzend zu seinen bisherigen Ausführungen mit, er habe das Dienstverhältnis mit der CAG-GmbH nicht in Erwartung eines höheren Einkommens durch seine Selbständigkeit sondern aufgrund vorliegender Auffassungsunterschiede über die Leitung der von ihm geführten Abteilung einvernehmlich zum 30. Juni 1993 beendet. Nach seinem Ausscheiden habe er in Erfahrung gebracht, dass ihm für seine Entwicklungstätigkeit eine Diensterfindungsvergütung gemäß § 8 Abs. 1 Patentgesetz zustehe. Aus diesem Grunde habe er – vertreten durch die Arbeiterkammer – im dritten Quartal 1994 die Klage auf Zahlung der Vergütung beim LG S. eingebracht. Im Juni 1996 sei schließlich eine außergerichtliche Einigung auf Zahlung einer Dienstvergütung in Höhe von 100.000,00 S zu Stande gekommen, wobei seitens der CAG-GmbH von ihm eine Rechnungslegung verlangt worden sei.

Zusammengefasst ergibt sich aufgrund der vorgelegten Unterlagen und der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens folgender Sachverhalt:

Der Bw. ist britischer Staatsbürger und hat sowohl einen Wohnsitz in Großbritannien als auch seit ca. 1985 in Österreich, Bezirk K.

Er war von 1. Jänner 1991 bis 30. Juni 1993 bei der CAG-GmbH als Angestellter beschäftigt. 1996 erhielt er – im Wege eines außergerichtlichen Vergleiches – aus diesem Dienstverhältnis eine Diensterfindungsvergütung in Höhe von 100.000,00 S. Der Bw. legte hiezu folgende Rechnung:

Rechnung Nr. 96-035 vom 9. August 1996: Honorar über Erfindervergütung, Gesamt 100.000,00 S;

Bankverbindung: L-Bank Plc, International Branch Jersey, PO Box 788, 4 B-Street, St. H., Jersey, Channel Islands;

Bankleitzahl: 30-94-61;

Kontonummer: 24930260;

P-Ltd. Company, Registered Office, PO Box 641, No. 1 S-Place, St. H., Jersey, Channel Islands.

Der Bw. bezog vom 1. Juli 1993 bis 20. November 1993 und vom 8. Jänner 1994 bis 17. Mai 1994 Arbeitslosengeld (Notstandshilfe), vom 21. November 1993 bis 7. Jänner 1994 Krankengeld; ab 18. Mai 1994 bestand eine Selbstversicherung (Krankenversicherung) bei der ASVG (Dienstgeber: Bw.).

Der Bw. gründete am 21. Juni 1993 eine eigene Firma (P-Ltd. Company). Lt. Auskunft des Arbeitsmarktservice K. und der Gebietskrankenkasse OÖ. vom 10. Dezember 1996 ist der Bezug von Arbeitslosengeld und Krankengeld nicht zulässig, wenn jemand vor dem Ausscheiden aus einem Dienstverhältnis eine eigene Firma gründet und für diese tätig wird.

1993 gründete der Bw. die P-Ltd. Company auf den Channel Islands.

Dem vom Bw. vorgelegten "Certificate of Incorporation of a Limited Company" – unterzeichnet vom "Deputy Registrar of Companies" – ist zu entnehmen, dass die P-Ltd. Company am 21. Juni 1993 unter der Register-Nr. 55738 als eine "Private company under the Companies (Jersey) Law 1991" eingetragen wurde.

Der Bw. ist Alleingesellschafter und Geschäftsführer der P-Ltd. Company, es besteht jedoch kein Dienstverhältnis zur Gesellschaft. Die auf den Rechnungen angegebene Adresse der Gesellschaft lautet: No. 1 S-Place, St. H., Jersey, Channel Islands. Die Gesellschaft verfügt über kein eigenes Büro auf den Channel Islands und wird dort selbst auch nicht tätig. An oben angegebener Adresse befindet sich der Firmensitz der RT-Company (lt. Tätigkeitsbericht rechtsanwaltliche Tätigkeit und Finanzberatung; lt. Bw. Wirtschaftstreuhand- und Unternehmensberatungsunternehmen), die mit der Verwaltung beauftragt wurde. Die Geschäftsführung besteht aus drei Direktoren: Bw. und zwei Mitarbeitern der RT-Company;

anlässlich der Befragung am 15. November 1996 konnte der Bw. die Namen der anderen Direktoren nicht auswendig angeben. In Geldangelegenheiten sind die drei Direktoren einzeln zeichnungsberechtigt. Die Gesellschaft verfügt insgesamt über sechs Konten für verschiedene Währungen. Die Gesellschaft besitzt außer einem in Großbritannien auf sie zugelassenen Pkw mit dem Kennzeichen J 44862 kein Anlagevermögen; außer Büromaterial und Bankguthaben verfügt sie über kein Umlaufvermögen. Die Gesellschaft hat keine Arbeitnehmer.

Die P-Ltd. Company ist als technisches Büro und im Bereich Beratung (insbesondere Kunststofftechnik) tätig. Nach Aussage des Bw. werden Kunden in Österreich und in den USA betreut. Der Bw. ist der einzige Leistungserbringer der P-Ltd. Company, dh. alle Leistungen der P-Ltd. Company, bzw. alle Leistungen, die von ihr verrechnet wurden, wurden vom Bw. durchgeführt. Lieferungen wurden keine erbracht. Sämtliche geschäftliche Entscheidungen über eine Auftragsannahme und die folgende Auftragsabwicklung werden nur vom Bw. getroffen. Die Durchführung der Aufträge erfolgte am Wohnsitz des Bw., bei den einzelnen Kunden bzw. auf Dienstreisen.

In Österreich gab es nur zwei Kunden: B-GmbH & Co KG und K-GmbH. Beide Gesellschaften sind nunmehr in Konkurs bzw. zahlungsunfähig.

Mit der B-GmbH & Co KG wurde nur ein Auftrag (sh. unten stehende Rechnung) abgewickelt; dieser umfasste Konstruktionen und Know How für Extrusionswerkzeuge. Der Bw. legte eine Rechnung, die jedoch seitens der KG nicht bezahlt wurde; die Forderung wurde lt. Bw. im Konkursverfahren beim LG S. angemeldet.

Kunde: B-GmbH & Co KG

Rechnung Nr. 95-026 vom 12. Juli 1995: Bestellung vom 16. Jänner 1995, Honorar für Extrusionswerkzeug Auslegung und Know-How, Zeitraum Juli 1994, Gesamtsumme 120.000,00 S;

Bankverbindung: L-Bank Plc, International Branch Jersey, PO Box 788, 4 B-Street, St. H., Jersey, Channel Islands;

Bankleitzahl: 30-94-61;

Kontonummer: 24930260, P-Ltd. Company, Austrian Schilling account;

P-Ltd. Company, Registered Office, PO Box 641, W-House, U-Street, St. H., Jersey, Channel Islands.

Für die K-GmbH wurden technische Beratungen, Konstruktionen (Auslegungen), Dienstreisen zur Kundenbetreuung (Problem Management, Auftragsvorabklärung) durchgeführt. Die Bezahlung erfolgte meistens mittels Verrechnungsscheck, zu Beginn durch Überweisung nach St. H. auf das auf den Rechnungen angegebene Schilling-Konto. Die Schecks wurden teils nach St. H. an die Adresse der P-Ltd. Company gesandt, teils wurden sie dem Bw. persönlich übergeben.

Es liegen die Lieferantenkontenauszüge der P-Ltd. Company aus der Buchhaltung der K-GmbH vor. Lt. den Ergebnissen der Betriebsprüfung bei der K-GmbH stellen sich die Geschäftsbeziehungen mit der P-Ltd. Company wie folgt dar (es handelt sich jeweils um Schillingbeträge):

Gesamtdarstellung	Umsatz	Zahlungen	Differenz
1994	52.500,00	0,00	52.500,00
1995	409.302,50	431.802,50	-22.500,00
1996	258.704,40	145.272,74	113.431,66
offener Restbetrag zum 11.10.1996		143.431,66	

Der Hauptkunde im Ausland war die R-Incorporated mit Sitz in N.J., USA. Die Tätigkeit umfasste ähnliche Leistungen wie bei der B-GmbH & Co KG und der K-GmbH. Die Höhe der Einnahmen konnte der Bw. anlässlich der Befragung am 15. November 1996 nicht angeben. Lt. Bw. gab es noch viele Kontakte zu weiteren potentiellen ausländischen Kunden, eine Auftragerteilung fand jedoch nicht statt.

Die Höhe der Auslandsumsätze hat der Bw. bis dato nicht bekannt gegeben.

Während des gesamten Betriebsprüfungsverfahrens legte der Bw. mit Ausnahme eines "Extract from Accounts for 1993, 1994 and 1995" (am 9. Dezember 1996) keine Bücher oder sonstigen Geschäftsunterlagen vor. Die Unterlagen befinden sich angeblich in St. H. bei der RT-Company.

Das "Extract from Accounts" – bereinigt um die Anschaffungskosten für Anlagegüter und das Stammkapital – zeigt folgendes Bild:

	1993	1994	1995
Income	0,00	8.970,59	34.288,15
	0,00	8.970,59	34.288,15
Expenditure			
Company formation cost	793,67		
Company secretarial fee	350,00	700,00	750,00
Annual filing fee		110,00	110,00

Exempt company fee	500,00	500,00	500,00
Office rental and energy costs	487,94	1.049,07	1.109,92
Office consumables	140,72	244,67	264,07
Subscriptions	22,00	23,00	23,00
Post	25,38	109,35	117,87
Telephone/facsimile	1.335,38	2.845,43	3.186,96
Vehicle operation costs, service and repairs	731,85	940,81	680,78
Fuel for vehicle	544,59	1.174,13	1.270,40
Insurance for vehicle	153,18	321,88	337,67
Travel costs – Air tickets	586,65	278,82	555,88
Travel costs – Ferry tickets	134,50	510,00	181,00
Travel costs – Rail tickets	111,21		37,18
Travel costs – Coach and Taxi fares	19,00		
Travel costs – Parking/toll fees	169,94	70,44	0,88
Hotel accommodation	180,00	235,25	115,26
Food, Beverages Hospitality	46,52	178,25	112,32
Exhibition tickets	10,29	8,24	
Car hire			186,14
Petrol			72,10
Depreciation – Vehicle	1.167,81	2.335,62	2.335,62
Depreciation – Data processing equipment	344,19	940,59	940,59
Depreciation – Telephone equipment	61,77	123,53	123,53
Depreciation – Office equipment and furniture	81,99	163,99	163,99
Bank charges – transactions	17,64	26,84	211,76
	8.016,22	12.889,91	13.386,92
Income	0,00	8.970,59	34.288,15
Expenditure	8.016,22	12.889,91	13.386,92
Profit/Loss	-8.016,22	-3.919,32	20.901,23

Umrechnungskurs Pfund/S rund (Minimum)	18,00	18,00	18,00
Umsatz in Pfund	0,00	8.970,59	34.288,15
Umsatz in Schilling (gerundet)	0,00	161.000,00	617.000,00
Gewinn/Verlust in Pfund	-8.016,22	-3.919,32	20.901,23
Gewinn/Verlust in Schilling (gerundet)	-144.000,00	-71.000,00	376.000,00

Folgende Anschaffungskosten von Anlagegütern waren ursprünglich neben den Abschreibungen dieser Güter im "Extract from Accounts" angeführt (es handelt sich jeweils um PST -Beträge):

	1993	1994	1995
Vehicle purchase (J 44862)	11.500,00		
Vehicle registration and tax	178,12		
Data processing equipment (hard and software)	3.441,88	1.261,09	
Telephone and facsimile equipment	617,65		
Office equipment and furniture	819,94		

Es war dem Betriebsprüfer nicht möglich, die Richtigkeit der Angaben im "Extract from Accounts" zu überprüfen.

Mit Schreiben vom 5. Dezember 1996 teilte der Bw. dem Betriebsprüfer während der laufenden Betriebsprüfung zum geäußerten Verdacht einer Umgehung der Steuerpflicht mit, er habe 1993 um die Gründung eines technischen Büros in Österreich angesucht; die Wirtschaftskammer Wien habe ihm damals die Auskunft erteilt, es liege kein Abkommen zwischen Österreich und Großbritannien vor, sodass sein Universitätsabschluss in Österreich nicht anerkannt werde und es dadurch unmöglich sei, ein technisches Büro in Österreich zu gründen.

Eine daraufhin vom Betriebsprüfer eingeholte telefonische Auskunft bei der "Fachgruppe für technische Büros", Wirtschaftskammer Wien, ergab, dass folgende Voraussetzungen für die

Erreichung einer Konzession für ein technisches Büro in Österreich bestanden hätten und noch beständen: 1. Abschluss eines technischen Studiums, 2. Berufspraxis (drei Jahre), 3. einschlägige kommissionelle Prüfung (Zuständigkeit Landeshauptleute). Diese Voraussetzungen müssten sowohl von Inländern als auch von Ausländern erfüllt werden. Ausländische Staatsbürger bzw. Bewilligungsbewerber mit einem ausländischen Studienabschluss müssten zuerst ihren ausländischen Abschluss nostrifizieren lassen, da der Abschluss einer inländischen Ausbildung gefordert sei. Dafür sei das Bundesministerium für Unterricht und Kunst zuständig; es gäbe im Allgemeinen keine Probleme dabei. Es könne auch eine Nachsicht der Zulassungsvoraussetzungen erfolgen, sodass die Nostrifizierung eines ausländischen Studiums nicht erforderlich sei. Die Voraussetzungen für die Bewilligung eines technischen Büros vor dem 31. Dezember 1993 (Inkrafttreten des EWR) sei für Inländer und Ausländer grundsätzlich gleich und die Anerkennung (Nostrifizierung) eines ausländischen Studiums oder eine diesbezügliche Nachsicht sei ebenfalls kein Problem gewesen.

Zur Sicherstellung der Steuerforderungen erfolgte am 15. Jänner 1997 eine Pfändung von Wirtschaftsgütern an der Wohnadresse des Bw. in Österreich. Außer privaten Gütern wurden noch der Pkw mit dem Kennzeichen J 44862 (in Großbritannien, Jersey, zugelassen), eine EDV-Anlage samt Modem, eine Telefonanlage und ein Handy gepfändet, die lt. "Extract from Accounts" aus dem Betriebsvermögen der P-Ltd. Company stammen.

In den Berufungen wurde erstmals bekannt gegeben, dass die Belege der P-Ltd. Company eingesehen werden könnten. Die Einsichtnahme erfolgte am 21. Mai 1997 in der Rechtsanwaltskanzlei H. Der Bw. und sein Rechtsvertreter standen für Auskünfte zur Verfügung. Die Einsichtnahme ergab folgendes Bild:

1994 beginnen die Ausgangsrechnungen erst mit der Rechnungsnummer 94-141, 1995 mit der Nummer 95-013 und 1996 mit der Nummer 96-010. Weiters fehlen in den Jahren 1995 und 1996 auch Rechnungsnummern, die zwischen den vorgelegten Rechnungsnummern liegen (sh. Blatt 33 des Arbeitsbogens, Aktenfahne "Rechtsmittel" – Erfassung aller Ausgangsrechnungen: *5. Oktober 1994 94-141, 16. Dezember 1994 94-142, 3. Februar 1995 95-013, 2. März 1995 95-015, 21. März 1995 95-017, 27. März 1995 95-018, 3. April 1995 95-019, 3. Mai 1995 95-020, 4. Mai 1995 95-021, 6. Juni 1995 95-023, 3. Juli 1995 95-024, 4. Juli 1995 95-025, 12. Juli 1995 96-026, 3. August 1995 95-027, 7. September 1995 95-030, 9. Oktober 1995 95-032, 20. November 1995 95-034, 1. Dezember 1995 95-038, 12. Jänner 1996 96-010, 2. Februar 1996 96-012, 4. März 1996 96-014, 3. April 1996 96-016,*

7. Mai 1996 96-018, 7. Juni 1996 96-020, 2. Juli 1996 96-022, 1. August 1996 96-027, 30. September 1996 96-041).

Der Betriebsprüfer erstellte folgenden Aktenvermerk:

Die Ausgangsrechnungen wurden lt. Auskunft des Bw. heute vollständig vorgelegt. Die an die CAG-GmbH gelegte Ausgangsrechnung aus 1996 ist der Betriebsprüfung ohnehin bekannt. Sonst gibt es keine weiteren Ausgangsrechnungen.

Die Belege zu den Ausgaben sind bis auf die Position "Office rental and energy costs", die intern mit der RT -Company verrechnet wurden, nach dem heutigen Wissensstand des Bw. vollständig. Die im "Extract from Accounts" angeführten Abschreibungen sind durch die Anschaffungskosten belegt.

Eine konkrete Buchhaltung (Sachkonten, Kunden- und Lieferantenkonten, Jahresabschlüsse) wurde heute nicht vorgelegt. Eine doppelte Buchhaltung im Sinne des österreichischen Abgabenrechtes gibt es für die P-Ltd. Company nicht, es gibt nur eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung.

Schriftverkehr ist zum Teil noch vorhanden; was vorhanden ist, müsste jedoch erst zusammengesucht und aufbereitet werden. In der Rechtsanwaltskanzlei liegt nichts auf.

Zu den Reisekosten gibt der Bw. an, dass die Belege, die vorgelegt wurden, ausschließlich Betriebsausgaben (betriebliche Reisen) betreffen. Der Bw. hat eine Wohnung und einen Sohn in England; er hat seinen Sohn jedoch nur nach Beendigung von beruflichen Aufenthalten in England besucht.

Eine Ausgangsrechnung vom 30. September 1995 an die RT -Company und die Ausgangsrechnung vom 12. Juli 1995 an die B-GmbH & Co KG sowie drei Postaufgabescheine aus 1994 wurden in Kopie zur Verfügung gestellt. In den Aufgabescheinen sind als Kunden S&L-Plastics (England) und Michel R. (Frankreich) ersichtlich. Der Bw. erklärt dazu, dass es sich in diesen beiden Fällen nur um Geschäftsanbahnungen gehandelt hat, zu diesem Zweck wurden Unterlagen versendet. Ein konkreter Auftrag kam jedoch mit diesen beiden potentiellen Kunden nicht zustande.

Der Betriebsprüfer übermittelte am 26. Mai 1997 dem Bw. obigen Aktenvermerk und die aufgrund der Belegeinsicht von ihm erstellten Arbeitsbogenblätter und ersuchte um Aufklärung der fehlenden Ausgangsrechnungs-Nummern.

Mit Schreiben vom 2. Juni 1997 teilte der Bw. durch seinen Rechtsvertreter mit, es seien sämtliche Ausgangsrechnungen vorgelegt worden. Die Rechnung Nr. 94-141 sei tatsächlich die erste 1994 gelegte Rechnung. Die RT -Company habe nicht mit der Nr. 1 beginnen wollen. Aus diesem Grunde habe sie eine beliebige Zahl – nämlich 141 – gewählt. Auf die Vergabe von Rechnungsnummern habe der Bw. keinen Einfluss gehabt. Auch bei der Vergabe von Rechnungsnummern für 1995 habe die RT -Company darauf bestanden, dass nicht mit der Nr. 1 begonnen werde. Um eine völlige Abhängigkeit der P-Ltd. Company von der K-GmbH zu vermeiden, habe der Bw. keine fortlaufenden Nummern vergeben wollen. Damit habe er

dokumentieren wollen, dass die P-Ltd. Company noch andere Aufträge in Bearbeitung habe, was jedoch tatsächlich nicht der Fall gewesen sei. Gleiches gelte für 1996.

Während des Betriebsprüfungsverfahrens der Firma Helmut P. Möbelwerkstätten tauchte noch folgende – von der P-Ltd. Company ausgestellte – Rechnung auf:

Kunde: Helmut P. Möbelwerkstätten

Rechnung Nr. 94-131 vom 29. Juli 1994: Honorar für technische Übersetzungsarbeit in Englisch, Zeitraum Juli 1994, Leistungsbetrag 2.625,00 S, Umsatzsteuer 20 % 525,00 S, Gesamtbetrag 3.150,00 S;

Bankverbindung: L-Bank Plc, 9 Br-Street, St. H., Jersey, Channel Islands;

Bankleitzahl: 30-94-61;

Kontonummer: 08225885;

P-Ltd. Company, Registered Office, W-House, U-Street, St. H., Jersey, Channel Islands.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabenrechtlichen 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.

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Die Abgabenbehörde hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Leugnet eine Partei im Abgabenverfahren eine für sie nachteilige Tatsache, so ist der Behörde nicht aufgegeben, im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn den Bestand der in Abrede gestellten Tatsache nachzuweisen. Es genügt vielmehr, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Es trägt zwar die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch

geltend machen zu können, doch schließt der Verfahrensgrundsatz des § 115 Abs. 1 BAO in seiner Wirksamkeit keinesfalls die Verpflichtung der Partei aus, zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß im Sinne des § 119 Abs. 1 BAO offen zu legen. Auf die Mitwirkung des Abgabepflichtigen an der Aufklärung kann im Besonderen dann nicht verzichtet werden, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann, oder wenn die Behauptungen eines Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen. Stellt das Verhalten des Abgabepflichtigen das Gegenteil dessen dar, was § 119 Abs. 1 BAO von ihm verlangt, so hat die Aufklärungspflicht der Abgabenbehörden ihre Grenzen; sie sind in einem solchen Fall berechtigt und verpflichtet, im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung den Sachverhalt festzustellen (VwGH 18.4.1990, 89/16/0204).

Wenn Sachverhaltselemente im Ausland ihre Wurzeln haben, ist die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei in dem Maße höher, als die Pflicht der Abgabenbehörde zur amtsweigigen Erforschung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer wird. Tritt in solchen Fällen die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Vordergrund, so liegt es vornehmlich an ihm, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhalte beizusuchen (VwGH 22.1.1992, 90/13/0200; VwGH 12.7.1990, 89/16/0069; VwGH 28.10.1987, 85/13/0179).

Die Beweiswürdigung der belangten Behörde unterliegt der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle nur in der Richtung, ob der Sachverhalt genügend erhoben wurde und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig waren, dh. ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (VwGH 28.10.1987, 85/13/0179; VwGH 22.9.1987, 85/14/0033; VwGH 16.6.1987, 85/14/0125).

Der Bw. hat im berufungsgegenständlichen Zeitraum keine Steuererklärungen abgegeben. Da er 1993 noch bis 30. Juni bei der CAG-GmbH als Angestellter beschäftigt war, erfolgte in diesem Jahr eine Arbeitnehmerveranlagung. Der Bw. gab weder dem Finanzamt die Gründung der P-Ltd. Company am 21. Juni 1993 bekannt noch teilte er diesen Umstand dem Arbeitsmarktservice K. und der Gebietskrankenkasse OÖ. mit, sodass er vom 1. Juli 1993 bis 17. Mai 1994 ungerechtfertigterweise Arbeitslosengeld bzw. Krankengeld bezog.

Die Beziehungen des Bw. zur P-Ltd. Company wurden erst im Zuge einer UVA-Prüfung bei der K-GmbH bekannt. Der Bw. wurde daraufhin einer genauen abgabenrechtlichen Prüfung unterzogen, in deren Verlauf er mit Ausnahme des am 9. Dezember 1996 eingereichten

"Extract from Accounts for 1993, 1994, 1995" keinerlei Unterlagen – trotz mehrmaliger Aufforderung – vorlegte und nur spärliche Informationen gab. In den Berufungen wurde erstmals bekannt gegeben, dass die Belege der P-Ltd. Company eingesehen werden könnten. Die Einsichtnahme erfolgte am 21. Mai 1997. Laut Bw. gibt es überhaupt keine Buchhaltung im Sinne des Abgabenrechtes, lediglich eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung. Unterlagen über die Gründung der P-Ltd. Company (mit Ausnahme des "Certificate of Incorporation of a Limited Company") sowie ein Schriftverkehr mit der Gesellschaft liegt bis dato nicht vor.

Steueroase – Sitzgesellschaft:

Es steht fest, dass es sich bei den Channel Islands um eine Steueroase handelt.

Es gibt folgende Gesellschafts-Besteuerung auf den Channel Islands, Jersey (vgl. Paul Hücker, Corporate Taxes – A Worldwide Summary, Information Guide, Price Waterhouse, Channel Islands, Jersey, 1995):

Taxes on corporate income, Channel Islands, Jersey:

Income tax/Corporations pay income tax at a rate of 20 % on taxable income.

Exempt companies/A company that is resident in the island, whether incorporated in Jersey or in any other jurisdiction, may make a claim to be exempt from Jersey taxation and for all purposes be treated as not resident in the Island if the following conditions are met.

1. The company is a Collective Investment Fund.
2. No Jersey resident individual has an interest in the company. (Interest for this purpose is interpreted very widely.)

An exempt company is liable to a fixed levy of 500,00 PST per annum.

International Business Company/From January 1, 1993 a new corporate vehicle known as an International Business Company (IBC) was brought into existence, paying tax at a low rate on profits from international activities. An IBC will be resident in Jersey for tax purposes, but its special status modifies the impact of the Income Tax Law in a number of ways. Profits from its international activities will be subject to a tax at rates that range from 2 % on the first 3 million PST of profit to 0.5 % on profits that exceed 10 million PST, subject to a minimum tax charge of 1,200 PST. Losses cannot be carried forward. As with exempt companies, beneficial ownership must be in the hands of nonresidents of Jersey.

Eine Exempt Company wird mit ihren Gewinnen aus Auslandsgeschäften nicht besteuert (company fee jährlich 500,00 PST). Voraussetzung dafür ist, dass die Gesellschaft nicht als örtliches Unternehmen gilt. Dafür müssen insbesondere folgende Bedingungen erfüllt sein: Die Gesellschafter dürfen nicht in Jersey ansässig sein. Die Gesellschaft ist nicht befugt, Verträge auf den Inseln abzuschließen. Die Gesellschaft darf keinerlei Geschäftstätigkeit auf

den Inseln aufnehmen, außer Aufgaben, die das Sekretariat oder die Verwaltung betreffen. Die Gesellschaft ist nicht befugt, Geschäftsräume oder Zweigstellen auf den Inseln zu unterhalten (vgl. Walter Baumann, Steueroasen und internationale Holdingkonstruktionen, 117, Ueberreuter-Verlag, Wien, 1996; Walter Messner, Steueroasen, 2. Auflage, 93, Fachverlag der Wirtschaftsuniversität Wien, Wien, 1987).

Es handelt sich bei der P-Ltd. Company um eine "Private Company under the Companies (Jersey) Law 1991". Sie ist daher eine ordnungsgemäß gegründete und in das örtliche Register eingetragene Basisgesellschaft, der eine aktive, eigene Geschäftstätigkeit fehlt. Sie selbst verfügt über kein eigenes Büro (die auf den Rechnungen angegebene Adresse ist jene der RT -Company, die mit der Verwaltung beauftragt wurde) und kein Personal. Das Anlagevermögen (Pkw mit dem Kennzeichen J 44862) und das Umlaufvermögen (Büromaterial und Bankguthaben) befinden sich in der alleinigen Verfügungsmacht des Bw. Es werden keinerlei Geschäfte auf den Channel Islands abgewickelt. Der Bw. hat keinen Wohnsitz auf den Channel Islands.

Im "Extract from Accounts" scheint unter den Ausgaben (Expenditure) jährlich ein "Exempt company fee" von 500,00 PST auf.

Nach obiger Definition ist die P-Ltd. Company eine so genannte "Exempt Company", die auf den Channel Islands nur ein geringes "Annual Fee" von 500,00 PST zu entrichten hat und sonst von der Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer befreit ist.

Die P-Ltd. Company ist eine so genannte Domizilgesellschaft, genauer Basisgesellschaft (vgl. Günter Dreßler, Die Besteuerung von Gewinnverlagerungen in Steueroasen-Länder, 73, Alfred Metzner Verlag, Frankfurt am Main, 1982).

Als Domizilgesellschaften sind jene Rechtsgebilde anzusehen, die im Land ihrer Registrierung (Firmenbuch, Handelsregister, Öffentlichkeitsregister) keinen eigenen Geschäftsbetrieb unterhalten, sondern bei einem so genannten Domizilträger (idR einem Rechtsanwalt, berufsmäßigen Treuhänder usw.) ansässig sind. Als Basisgesellschaften (Sitzgesellschaften) sind jene Gesellschaften zu bezeichnen, welche üblicherweise aufgrund der gesetzlichen Vorschriften des Domizillandes keine oder nur sehr eingeschränkte Tätigkeiten im Sitzstaat entwickeln dürfen (bei Zu widerhandeln würden diese Gesellschaften die steuerlichen Privilegien verlieren!), jedoch im "Rest der Welt" uneingeschränkt ihren Geschäften nachgehen können (Renner/Steiner, Gewinnverlagerungen durch Einschalten von Domizilgesellschaften, ÖStZ 1995, 394).

Die für den Berufungsfall entscheidende Frage, ob und inwieweit die P-Ltd. Company gerade in dem für die strittigen Zurechnungen maßgebenden Rahmen wirtschaftlich tätig geworden ist oder ob sie nur zur Gewinnabschöpfung bzw. Steuerminimierung für den Bw. vorgeschoben wurde, ist damit noch nicht gelöst.

Zurechnung der Einkünfte:

Gemäß § 21 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend (Abs. 1).

Vom Abs. 1 abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften bleiben unberührt (Abs. 2).

Gemäß § 22 BAO kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden (Abs. 1).

Liegt ein Missbrauch (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären (Abs. 2).

Die Einschaltung einer Kapitalgesellschaft ist – wie der Bw. richtig ausführt – ordnungsgemäßer Gebrauch zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten und nicht Missbrauch.

Zu überprüfen ist jedoch, ob die Gesellschaft tatsächlich den Zwecken dient, die Aufgaben erfüllt, im Wirtschaftsleben die Handlungen entfaltet und den ihr zugeschriebenen Funktionen gerecht wird, die vorgegeben werden. Entscheidend ist somit, ob sie über die Leistungserstellung disponieren kann, dh. die Möglichkeit hat, Marktchancen zu nutzen, die Leistungen zu variieren, im Extremfall auch zu verweigern, und sie der Erfolg oder Misserfolg der Dispositionen trifft. Wenn dies zu verneinen ist, wenn die Gesellschaft am Erwerbsleben nicht in der erklärten Art und Weise teilnimmt, wenn die Gesellschaft nicht zwischen den Gesellschaftern und dem Marktgeschehen steht, nicht zwischengeschaltet sinnvolle Funktionen erfüllt, wenn es also nicht die Gesellschaft ist, die am Wirtschaftsverkehr teilnimmt, dann werden die Ergebnisse der entfalteten Aktivitäten nicht der Gesellschaft, sondern den tatsächlichen Trägern der Erwerbstätigkeit zuzurechnen sein, denn dann sind sie es, zumeist die Gesellschafter, die selbst und unmittelbar am Marktgeschehen teilnehmen. Das ist aber nicht eine Frage der missbräuchlichen Gestaltung und nicht eine der Anerkennung oder Nichtanerkennung der Gesellschaft, sondern eine Frage der sachgerechten

Zurechnung (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Band 1, § 22, 248; Ruppe, Steuerliche Zurechnung von Einkünften, Handbuch der Familienverträge, 131).

Der Bw. ist Alleingesellschafter und Geschäftsführer (nicht jedoch Dienstnehmer) der P-Ltd. Company. Die Gesellschaft verfügt über keine Dienstnehmer und kein eigenes Büro. Das Anlagevermögen der P-Ltd. Company (Pkw mit dem Kennzeichen J 44862, EDV-Anlage samt Modem, Telefonanlage und Handy, welche im Rahmen des Sicherstellungsauftrages gepfändet wurden) befanden sich nicht am vorgeblichen Sitz der Gesellschaft auf den Channel Islands sondern an der Privatadresse des Bw. in Österreich. Sämtliche – von der P-Ltd. Company verrechneten – Leistungen wurden ausschließlich durch den Bw. erbracht, der allein über das spezielle Wissen verfügte. Alle geschäftlichen Entscheidungen über eine Auftragsannahme und die folgende Auftragsabwicklung traf der Bw. und trifft sie nach wie vor. Wäre die P-Ltd. Company – wie behauptet – Leistungserbringer, hätte der Bw. als Vertreter der Gesellschaft gegenüber dieser eine Berichtspflicht. Der Bw. hat jedoch keinerlei Unterlagen (Schriftverkehr mit der P-Ltd. Company etc.), aus denen diese Berichtspflicht ersichtlich ist, vorgelegt.

Es ist daher davon auszugehen, dass die Ergebnisse der Erwerbstätigkeit nicht der P-Ltd. Company sondern dem tatsächlichen Träger der Erwerbstätigkeit, dem Bw., zuzurechnen sind.

Betrachtet man den vorliegenden Sachverhalt in seiner Gesamtheit hat – nach Ansicht des UFS – der Bw. die P-Ltd. Company auf den Channel Islands gegründet, um inländische Gewinne (soweit erklärt) auf ein Steueroasen-Land zu verlagern und damit seine persönliche Steuerpflicht zu umgehen.

Der Bw. hat sogar Tätigkeiten – die wie er selbst zugibt seinem Privatbereich zuzuordnen sind – wie zB die Übersetzungstätigkeit für die Firma Helmut P. Möbelwerkstätten oder Einnahmen, die aus seiner nichtselbständigen Tätigkeit für die CAG-GmbH stammen (Diensterfindungsvergütung), über die P-Ltd. Company fakturiert, obwohl diese keinerlei Zusammenhang mit der Gesellschaft aufweisen.

Die vom Bw. angeführten Argumente (Vorhaltsbeantwortung vom 5. Dezember 1996), er habe "angesucht in Österreich ein technisches Büro zu gründen", wonach ihm die Wirtschaftskammer Wien mitgeteilt habe, dies sei unmöglich, weil sein ausländisches Studium nicht anerkannt werde, waren – nach Ansicht des UFS – nicht maßgeblich für die Gründung der P-Ltd. Company und die Abrechnung seiner (privaten und beruflichen) Einnahmen über die Gesellschaft.

Der Bw. verweist lediglich auf ein Telefonat mit der Wirtschaftskammer Wien. Tatsächlich hat er nicht den Versuch unternommen, als erste Voraussetzung für die Bewilligung eines technischen Büros in Österreich seinen ausländischen Studienabschluss nostrifizieren zu lassen, was in der Regel laut Auskunft der Wirtschaftskammer problemlos möglich sei, oder eine Nachsicht der Zulassungsvoraussetzungen zu erwirken, sodass die Nostrifizierung des Studiums nicht erforderlich sei.

Die P-Ltd. Company ist lediglich – wie bereits ausgeführt – eine Sitzgesellschaft und hat keinerlei Tätigkeit entfaltet. In diesem Fall kann ihr keine wirtschaftliche Funktion zugeordnet werden.

Die Einschaltung derartig funktionsloser Steueroasen-Gesellschaften in den Geschäftsablauf erfolgt aus steuerlichen Gründen und dient dem Ziel, Gewinne, die im Inland zu besteuern wären, im Ausland (Steueroase) gänzlich oder weitgehend steuerfrei zu stellen.

Gewinnverlagerungen auf Sitzgesellschaften in einer Steueroase müssen daher von der Finanzverwaltung rückgängig gemacht werden. Die verlagerten Gewinne werden dabei dem Abgabepflichtigen, bei dem die Gewinnverlagerung die steuerliche Bemessungsgrundlage gemindert hat, wieder hinzugerechnet (Gutschi, Steueroasenproblematik – konkret am Beispiel Liechtenstein, Der Wirtschaftstreuhänder 4/03, 34).

Umsatzsteuer:

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Die P-Ltd. Company hat keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausgeübt; sie hat keinerlei Leistungen erbracht. Die Leistungserbringung erfolgte vielmehr durch den Bw., der Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist.

Die Umsätze sind daher dem Bw. zuzurechnen.

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer nur jene Vorsteuerbeträge abziehen, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung, die den Bestimmungen des § 11 entspricht, gesondert an ihn ausgewiesen worden sind.

Bis dato wurden keine Rechnungen, die den obigen Kriterien entsprechen vorgelegt, sodass ein Vorsteuerabzug nicht zulässig ist.

Schätzungsbefugnis – Höhe der Einkünfte:

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

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 (Abs. 2).

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 (Abs. 3).

Die Befugnis (und die Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen (Stoll, a.a.O., Band 2, § 184, 1912).

Absatz 1 normiert als allgemeinen, beiden Anordnungen (Absätze 2 und 3) vorgeordneten Grundsatz, dass dann zu schätzen ist, wenn sich nach Ausschöpfung der Ermittlungsmöglichkeiten ergibt, dass sich die Höhe der Bemessungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen lässt (Stoll, a.a.O., Band 2, § 184, 1917).

Zufolge Absatz 2 ist zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige trotz Aufforderung und Einmahnung Abgabenerklärungen nicht einreicht, ferner, wenn der Abgabepflichtige den Aufforderungen der Behörde, unvollständige Angaben zu ergänzen und Zweifel zu beseitigen (Ergänzungsauftrag nach § 161 Abs. 1), nicht nachkommt, wenn er Auskünfte über zweifelhaft erscheinende Sachverhalte verweigert oder der Aufforderung zur Aufklärung wegen bestimmter Bedenken gegen die Richtigkeit gemachter Angaben (Erklärungen) nicht, nicht ausreichend oder nicht sachgerecht entspricht, also einem Bedenkenvorhalt nach § 161 Abs. 2 nicht Rechnung trägt, wie überhaupt, bei Nichterfüllung eines Auftrages der Behörde, in einem für den Abgabepflichtigen zumutbaren Ausmaß Auskunft zu geben, für die Besteuerung bedeutsame Angaben zu machen, schriftliche Unterlagen vorzulegen oder die Einsichtnahme in diese zu gestatten (§ 138 Abs. 2, § 143 Abs. 2). Verletzt der

Abgabepflichtige seine abgaberechtlichen Pflichten, solchen hinreichend bestimmten und zumutbaren sowie erfüllungsmöglichen Verlangen der Behörde Folge zu leisten, also seine Pflichten, an der Sachverhaltsermittlung in gebotenen Maße mitzuwirken, gibt er zur Schätzung Anlass und setzt sich den damit verbundenen Gefahren der Ungenauigkeit des Ergebnisses aus (Stoll, a.a.O., Band 2, § 184, 1918).

Gemäß § 163 haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Ordnungsvorschriften des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zu Grunde zu legen. Weisen die Bücher oder Aufzeichnungen solche formellen Mängel auf, die "geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen," so ist zu schätzen.

Nur formell ordnungsmäßige Bücher oder Aufzeichnungen, die einen zuverlässigen Überblick über den Gegenstand der Dokumentation gewähren (also über Vermögen, Vermögensänderungen, Umsatz, Einnahmen und Ausgaben), können von vornherein Anspruch auf Glaubwürdigkeit erheben und die Grundlage für die Vermutung abgeben, dass die im Wege formell ordnungsmäßiger Bücher und Aufzeichnungen ausgewiesenen Ergebnisse den für die Abgabenerhebung (Bemessung) maßgebenden Verhältnissen, nämlich der materiellen Wahrheit, damit der Richtigkeit und Wirklichkeit entsprechen (Stoll, a.a.O., Band 2, § 184, 1919).

Der Bw. hat keine Abgabenerklärungen eingereicht. Trotz mehrmaliger Aufforderung legte er im Zuge der Betriebsprüfung mit Ausnahme des "Extract from Accounts" und der Registereintragung keinerlei Unterlagen vor. Der Bw. selbst gab nur spärliche Informationen über seine Geschäftsbeziehungen. In den Berufungen bot er erstmals Belege zur Einsichtnahme an.

Es war dem Betriebsprüfer nicht möglich, die Richtigkeit der Angaben im "Extract from Accounts" zu überprüfen. Die erst im Zuge des Berufungsverfahrens zur Einsicht zur Verfügung gestellten Belege reichen nicht aus, um die Richtigkeit der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung zu beweisen. Dies hätte die Offenlegung der Verbuchung jedes einzelnen Beleges erfordert. Aus dem "Extract from Accounts" ist nicht ersichtlich, wie die vorgelegten Belege Eingang in die Buchhaltung gefunden haben. Dazu wäre eine vollständige Buchhaltung benötigt worden. Eine solche Buchhaltung im Sinne des Abgabenrechtes existiert laut Bw. nicht.

Wenn der Bw. behauptet, er habe nunmehr sämtliche Belege vorgelegt, so ist dies nicht glaubwürdig.

Bei der Durchsicht der Ausgangsrechnungen wurde festgestellt, dass diese 1994 erst mit der Rechnungsnummer 94-141 beginnen, 1995 mit der Rechnungsnummer 95-013 und 1996 mit der Rechnungsnummer 96-010. In den Jahren 1995 und 1996 fehlen teilweise Rechnungsnummern.

Der Bw. erklärt dies damit, dass er, um eine völlige Abhängigkeit der P-Ltd. Company von der K-GmbH zu vermeiden, keine fortlaufenden Nummern vergeben habe; er habe damit dokumentieren wollen, dass die P-Ltd. Company noch andere Aufträge durchföhre, was tatsächlich nicht der Fall gewesen sei.

Weiters habe die RT -Company bei der Vergabe der Rechnungsnummern nicht mit der Nummer 1 beginnen wollen, sondern habe eine beliebige Zahl gewählt.

Bei der Firma Helmut P. Möbelwerkstätten wurde jedoch eine Rechnung vom 29. Juli 1994, Rechnungsnummer 94-131, mit der die P-Ltd. Company eine Übersetzungstätigkeit des Bw. in Rechnung gestellt hatte, gefunden. Diese Rechnung wurde nicht im Rahmen der Belegeinsicht zur Kenntnis gebracht. Die Rechnungsnummer und das Rechnungsdatum passen in der Reihenfolge zu der Rechnung vom 5. Oktober 1994, Rechnungsnummer 94-141.

Es besteht daher der dringende Verdacht, dass nicht sämtliche Ausgangsrechnungen vorgelegt wurden.

Die oben beschriebene Vorgangsweise (Vergabe von nicht fortlaufenden Rechnungsnummern) diente – nach Ansicht des UFS – lediglich als Verschleierung des Fehlens von Rechnungen. Es zeigte sich im Laufe sowohl des Betriebsprüfungsverfahrens als auch des Berufungsverfahrens, dass der Bw. nur nach Bekanntwerden eines Sachverhaltes durch die Abgabenbehörde Informationen darüber – wenn auch nur spärlich – gab.

Der Bw. hat weder eine ordnungsgemäße Buchhaltung vorgelegt noch ist er seiner Verpflichtung zur Mitwirkung an der Sachverhaltsermittlung nachgekommen und hat dadurch Anlass zur Schätzung gegeben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung festgestellt, dass derjenige, der zu einer Schätzung begründeten Anlass gebe, die mit jeder Schätzung verbundene Ungenauigkeit hinnehmen müsse; es liege im Wesen der Schätzung, dass die auf diese Weise

ermittelten Größen die tatsächlich ermittelten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichten und die Beweisführung für ein bestimmtes Ergebnis nicht möglich sei (vgl. VwGH 14.12.1995, 93/15/0102).

Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen erfolgte ausgehend vom Zahlenmaterial des "Extract from Accounts for 1993, 1994, 1995". Der Betriebsprüfer hat daraus eine Gewinn- und Verlustrechnung – bereinigt um die Anschaffungskosten für Anlagegüter und das Stammkapital – abgeleitet.

Weiters hat er die aus der Prüfung bei der K-GmbH bekannten Umsätze und Zahlungen in die Bemessungsgrundlagen einbezogen.

Die von der B-GmbH & Co KG stammenden und die im Ausland erzielten Einnahmen mussten hingegen geschätzt werden. Es liegen sowohl Ausgangsrechnungen der B-GmbH & Co KG als auch der R-Incorporated, USA, vor. Es ist daher erwiesen, dass es sehr wohl Geschäftsbeziehungen zu diesen beiden Firmen gegeben hat.

Berücksicht wurden ebenfalls die Einnahmen aus der Übersetzungsarbeit für die Firma Helmut P. Möbelwerkstätten sowie die – aus dem Dienstverhältnis zur CAG-GmbH stammenden – Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Jahr 1993 und die Diensterfindungsvergütung im Jahr 1996.

Bei der Schätzung des Gewinnes wurden weiters die durch die betriebliche Tätigkeit zu finanzierenden Lebenshaltungskosten (wie Mietzahlungen in Österreich, Kosten des Zweitwohnsitzes in England etc.) miteinbezogen. Beweise dafür, dass der Bw. seinen Lebensunterhalt aus seinem im Ausland befindlichen Vermögen bestritten hat, liegen nicht vor.

Betont wird in diesem Zusammenhang nochmals, dass das "Extract from Accounts" selbst durch die nunmehr vorgelegten Belege nicht überprüfbar ist. Allein ohne die bezugnehmenden und zweifelsohne vorhandenen Unterlagen ist diese Zusammenstellung nicht beweiskräftig. Diesem Umstand hat der Betriebsprüfer durch eine Zuschätzung Rechnung getragen.

Der Gewinn wurde mit ca. zwei Dritteln der Gesamteinnahmen geschätzt, wobei sich die Höhe an den Zahlen des vorgelegten "Extract from Accounts" für 1995 orientiert. Nach Ansicht des Bw. habe der Betriebsprüfer Deckungsbeiträge von 66 % bzw. 86 % unterstellt, was realitätsfern sei; es könne lediglich von einem Deckungsbeitrag von 30 % ausgegangen werden, in Anlehnung an die wirtschaftlichen Gegebenheiten der Wirtschaftstreuhänder.

Diese Argumentation ist nicht richtig: Die P-Ltd. Company beschäftigt keine Arbeitnehmer, der Bw. erledigt alle Arbeiten selbst, sodass der ihm fiktiv zuzurechnende Unternehmerlohn steuerlich irrelevant ist. Daraus ergibt sich zwangsläufig eine hohe Umsatzrentabilität. Die angenommenen Verhältnisse zwischen dem geschätzten Umsatz und dem Gewinn sind daher nicht realitätsfremd. Ein Deckungsbeitrag in Höhe von 86 % – wie vom Bw. behauptet – wurde 1995 nicht angesetzt. Im Übrigen ist die vom Bw. ausgeübte Tätigkeit der Tätigkeit eines Wirtschaftstreuhänders nicht vergleichbar.

Was die angefochtene Höhe der Bemessungsgrundlagen betrifft, wäre es dem Bw. während der abgabenbehördlichen Prüfung und im Berufungsverfahren unbenommen geblieben, die erforderlichen Beweismittel vorzulegen, um eine genaue Berechnung der Besteuerungsgrundlagen zu ermöglichen. Dem Bw. wurden sowohl im Besprechungsprogramm als auch nach der Belegeinsicht im Berufungsverfahren die Schätzungsergebnisse vorgelegt, die im Wesentlichen unwidersprochen blieben. Der Bw. hat keine Beweismittel vorgelegt, um seine Behauptungen zu untermauern. Vielmehr hat der Bw. durch sein Verhalten verhindert, dass die Grundlagen für die Abgabenerhebung unmittelbar ermittelt werden konnten und hat dadurch Anlass zur gegenständlichen Schätzung gegeben. Er muss daher auch die mit einer Schätzung verbundenen Ungenauigkeiten in Kauf nehmen.

Dem Berufungsbegehren konnte daher nicht entsprochen werden.

Linz, 11. Dezember 2003