



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Franz Zeitlhofer und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Karl Fink, Kommerzialrat Wolfgang Sauer (Wirtschaftskammer) und Dr. Wolfgang Bartosch (Arbeiterkammer) im Beisein der Schriftführerin VB Eveline Wünscher über die Berufung der Bw., Maschinenbau und Handel mit Maschinen, Graz, vertreten durch Intercura Treuhand- und Revisionsgesellschaft mbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1010 Wien, Bösendorferstraße 2, vom 13. Mai 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch Oberrat Dr. Michael Ropposch, vom 5. April 2002, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1995 bis 1998 nach in Graz am 16. Februar 2005 durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerber (Bw.) haben gegen die unter Bedachtnahme auf die Feststellungen der Betriebsprüfung [Betriebsprüfungsbericht vom 15. Februar 2002 (im Folgenden: Bp-Bericht) und Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 10. Jänner 2002] gemäß § 188 BAO erlassenen Gewinnfeststellungsbescheide mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

1) Verkauf der PDI Anteile (Bp-Bericht Tz 24)

Die Planung und Abwicklung des Verkaufes der Beteiligung an der P. sei von der schweizerischen Firma S. (nunmehr E.) durchgeführt worden. Diese Firma habe auf dem Gebiet der internationalen Unternehmens- bzw. Anteilsverkäufe große Erfahrung und so hätte durch die professionelle Abwicklung ein etwa doppelt so hoher Abtretungspreis, als er in einem Gutachten aus dem Jahr 1997 ermittelt worden sei, erzielt werden können. Im Rahmen einer Zwischenbesprechung im Herbst 2001 habe die Betriebsprüfung schriftlich mitgeteilt, dass die Kosten für die Leistungen dieser Firma in Höhe von S 9,556.170,00 einerseits mangels Vorliegens eines wirtschaftlichen Grundes und andererseits auf Grund der Tatsache, dass es sich um eine reine Sitz- oder Holdinggesellschaft ("Briefkasten") handle, gemäß § 162 BAO nicht absetzbar seien.

Die daraufhin vorgelegten Beweismittel (diverse Bestätigungen, ein Verzeichnis über die vielen erfolgreich durchgeführten Unternehmensverkäufe, Verträge, Korrespondenz usw.) seien vom Betriebsprüfer in keinsten Weise gewürdigt worden. Eine Bestätigung der Firma E. selbst über ihre Eigentumsverhältnisse bzw. ihre Leistungen im Rahmen des strittigen Verkaufes werde nunmehr als zusätzliche Bekräftigung vorgelegt.

2) Organschaft (Bp-Bericht Tz 25)

Mit Vertrag vom 19. November 1993 über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft sei zwischen der M.-AG und der A.-GmbH eine atypisch stille Gesellschaft errichtet worden. Mit Ergebnisabführungsvertrag vom 2. Juli 1996 sei zwischen der M.-AG und der C.-GmbH eine Vollorganschaft begründet worden. Diese zwischen dem Geschäftsherrn der atypisch stillen Gesellschaft (dh. nicht mit der atypisch stillen Gesellschaft) und der C.-GmbH abgeschlossene Organschaft sei vom Finanzamt Graz-Stadt auch bescheidmäßig anerkannt worden. Das Vorhandensein einer atypisch stillen Gesellschaft sei der Finanzbehörde hinlänglich bekannt gewesen und stelle für die Anerkennung kein Hindernis dar. Diese Anerkennung sei ihres Erachtens sachlich schon deshalb richtig, weil Vertragspartner des Ergebnisabführungsvertrages eindeutig die M.-AG und nicht die Mitunternehmerschaft gewesen sei.

Diese bescheidmäßig anerkannte Organschaft werde nun durch die Betriebsprüfung aberkannt, ohne dass irgendwelche neuen Sachverhaltsmomente hervorgekommen seien. Abgesehen von der ihres Erachtens unrichtigen rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes, verstoße eine derartige Vorgangsweise gegen den Grundsatz von "Treu und Glauben", da dem Steuerpflichtigen durch eine willkürliche Änderung der rechtlichen Würdigung seitens der Finanzbehörde eine unbillige nachträgliche massive Steuerbelastung erwachsen würde.

3) Einbringungswert der Mitunternehmeranteile (Bp-Bericht Tz 31)

Bei der Berechnung des Einbringungswertes zum 30. September 1998 sei von Verlustzuweisungen an die atypisch stillen Gesellschafter in Höhe von S 239,880.868,34 ausgegangen worden, weshalb sich der entsprechende Einbringungswert auf S 148,128.258,78 belaufe. Bei den Verlustzuweisungen sei aber irrtümlicherweise der bloße prozentuelle Verlustanteil gemäß Verteilungsbasis verwendet worden, ohne jedoch die anteiligen Hinzurechnungen mitzubersichtigen, weshalb sich richtigerweise eine tatsächliche Verlustzuweisung in Höhe von S 213,881.101,09 und damit ein Einbringungswert in Höhe von S 134,681.101,09 ergebe.

4) Vorsteuerkürzung PKW (Bp-Bericht betr. die M.-AG Tz 17 und 18)

Für den Zeitraum 1998 seien von der Betriebsprüfung bei den PKW Aufwendungen Vorsteuern in Höhe von S 19.521,75 gekürzt worden, obwohl es sich um ein Fahrzeug der Marke Ford Galaxy handle, bei dem die Einschränkung des Vorsteuerabzuges auf Grund des EuGH Urteiles vom 8. Jänner 2002 unzulässig sei.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung – Hinsichtlich des Jahres 1995 fehle eine nähere Begründung des Rechtsmittels. Ein Verweis auf die Berufung der M.-AG gegen den Körperschaftsteuerbescheid gehe insoweit ins Leere, als dort nur die Bescheide 1996 bis 1998 bekämpft worden seien - wurde im Wesentlichen wie folgt begründet:

1) Verkauf der PDI Anteile (Bp-Bericht Tz 24)

In einer Gesamtschau seien die im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens vorgelegten Unterlagen – im Berufungsverfahren seien keine neuen Nachweise erbracht worden – nicht geeignet gewesen die Beweiswürdigung, dass es sich bei der Firma E. um eine reine Domizilgesellschaft handle und daher für die strittigen Aufwendungen kein wirtschaftlicher Grund gegeben sei, zu entkräften. In diesem Zusammenhang sei die vorgelegte Referenzliste bedeutsam, wonach die S. Investments AG bereits im Jahr 1987 tätig gewesen sein soll, obwohl sie erst im Jahr 1990 ins Handelsregister des Kantons Zug eingetragen worden ist. Der Bestätigung der E., dass sie am gegenständlichen Veräußerungsvorgang mitgewirkt und Leistungen erbracht habe, stehe die Auskunft des KSV gegenüber, dass es sich um eine Sitzgesellschaft handle, die keine eigentliche Tätigkeit ausübe.

2) Organschaft (Bp-Bericht Tz 25)

Im § 9 Abs. 3 KStG 1988 sei abschließend geregelt, dass als Organträger nur unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit im Sinne des Versicherungsaufsichtsgesetzes oder Kreditinstitute im Sinne des Bankwesengesetzes, wenn sie Körperschaften sind, zugelassen seien. Die Beteiligung atypisch stiller Gesellschafter an einer Kapitalgesellschaft beende die Organträgerfähigkeit bzw. lasse eine solche von vornherein nicht zu. Die atypisch stille

Beteiligung begründe eine Mitunternehmerschaft und sei steuerlich einer Kommanditgesellschaft gleichzuhalten. Durch den Hinzutritt eines atypisch Stillen werde das Betriebsvermögen des Inhabers des Handelsgewerbes zum Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft (Bauer/Quantschnigg, Die Körperschaftsteuer 1988, § 9 Tz 25ff). Dieses Ergebnis könne nur dadurch vermieden werden, dass bei Vorliegen mehrerer Betriebe des Organträgers der atypisch Stille sich nur an einem Teilbetrieb beteiligt und die wirtschaftliche Eingliederung der Organgesellschaft zwingend mit dem verbleibenden Eigenbetrieb des Inhabers des Handelsgewerbes gegeben ist. Dies müsse aus dem Gesellschaftsvertrag eindeutig ersichtlich sein (Bauer/Quantschnigg, Die Körperschaftsteuer 1988, § 9 Tz 25/6; KStR 2001, Rz 398). Da im Vertrag über die Errichtung einer atypischen stillen Gesellschaft vom 19. November 1993 eine Vereinbarung in der Gestalt, dass der Stille nur am Ergebnis bestimmter Teilbetriebe des Inhabers des Handelsgewerbes teilhaben und dem Inhaber des Handelsgewerbes eine gesonderte eigenbetriebliche Sphäre verbleiben solle, nicht getroffen worden sei, seien die gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 3 KStG 1988 nicht erfüllt.

Auch der Einwand, die nunmehr durch die Betriebsprüfung vorgenommene Aberkennung der Organschaft verstoße gegen den Grundsatz von Treu und Glauben gehe ebenso ins Leere, da dieser nämlich nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit schütze. Die Behörde sei vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Ein solches Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung sei nur bei Vorliegen besonderer Umstände unbillig. Dies sei zB dann der Fall, wenn die Abgabenbehörde vom Abgabepflichtigen ein bestimmtes Verhalten ausdrücklich gefordert habe oder dem Abgabepflichtigen eine Rechtsauskunft erteilt worden sei und sich deren Unrichtigkeit nachträglich herausstelle. Der bloße Umstand, dass eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen worden sei, hindere die Behörde jedoch nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen.

3) Einbringungswert der Mitunternehmeranteile (Bp-Bericht Tz 31)

Den Einwendungen sei zwar insoweit zuzustimmen, dass bei der Ermittlung des Einbringungswertes von Verlustzuweisungen in Höhe von S 239,880.868,34 ausgegangen worden sei. Allerdings ergebe sich unter Berücksichtigung der Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben sowie der steuerlichen Hinzurechnungen ein Einbringungswert in Höhe von S 113,048.173,89. Es sei jedoch bereits in Tz 20 des die M.-AG betreffenden Betriebsprüfungsberichtes angeführt worden, dass mangels steuerlicher Auswirkungen der von der Betriebsprüfung ermittelte Einbringungswert bilanziell nicht dargestellt worden sei.

Daher habe auch die Änderung des Einbringungswertes keine Auswirkung auf das Ergebnis des Feststellungsverfahrens, weshalb die Berufung auch in diesem Punkt abzuweisen sei.

4) Vorsteuerkürzung PKW (Bp-Bericht Tz 17 und 18)

Da die Vorsteuerkürzung den Umsatzsteuerbescheid 1998 der M.-AG betreffe, sei die Berufung auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Dagegen haben die Bw. fristgerecht den Antrag auf Vorlage der Berufung an den unabhängigen Finanzsenat gestellt.

In der mündlichen Berufungsverhandlung hat der bevollmächtigte Vertreter eingangs ausgeführt, dass die Berufungspunkte **2) Organschaft** (Bp-Bericht Tz 25) und **4) Vorsteuerkürzung PKW** (Bp-Bericht Tz 17 und 18) zurückgenommen werden.

Zum Streitpunkt **1) Verkauf der PDI Anteile** (Bp-Bericht Tz 24) führte er unter Vorlage einer nicht anonymisierten Referenzliste der S. Investments AG bzw. E. Holdings AG Nachstehendes aus:

Zur Begründung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, wonach Firmenverkäufe in der Referenzliste bereits ab 1987 aufscheinen und die S. Investments AG erst seit 1990 bestehe, sei festzuhalten, dass – wie aus den vorgelegten Wirtschaftsauskünften D&B bekannt – es sich um eine Schweizer Firmengruppe handle und nicht festgestellt werden könnte, von welcher dieser Gesellschaften die einzelnen Firmenverkäufe begleitet worden seien.

Zur KSV Auskunft vom 24. November 2000 betreffend E. Holdings AG erklärte der bevollmächtigte Vertreter, dass daraus in keinsten Weise hervorgehe, dass es sich um eine Briefkastenfirma handeln sollte.

Überdies führte er aus, dass aus dem Familienvermögen der Aktionäre in den Jahren 1999 bis 2004 insgesamt mehr als zwei Millionen Euro durch Veräußerung und Belastung privater Immobilien in das Gesellschaftsvermögen der M.-AG geflossen seien, um diese wirtschaftlich am Leben erhalten zu können. Auch aus diesem Grund hätte es keinerlei Sinn gemacht der Gesellschaft, die 1998 akut insolvenzgefährdet gewesen sei, Vermögen zu entziehen. Die Gesellschaft habe im Jahr 1998 einen schweren Verlust erlitten. Selbst nach den bekämpften Hinzurechnungen durch die Betriebsprüfung ergebe sich noch immer ein deutlich negatives steuerliches Ergebnis.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach Einschränkung der Berufung im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung sind im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz nur mehr die ursprünglichen

Berufungspunkte **1) Verkauf der PDI Anteile** (Bp-Bericht Tz 24) und **3)**

Einbringungswert der Mitunternehmeranteile (Bp-Bericht Tz 31), wobei sich die Ausführungen des bevollmächtigten Vertreters in der mündlichen Verhandlung ausschließlich auf den Punkt **1) Verkauf der PDI Anteile** (Bp-Bericht Tz 24) beschränkt haben, strittig.

1) Verkauf der PDI Anteile (Bp-Bericht Tz 24)

Dem diesbezüglichen Berufungsbegehren konnte auch unter Bedachtnahme auf das ergänzende Ermittlungsverfahren – Vorhalt vom 6. April 2004 des Referenten des Senates 3 an die M.-AG und diesbezügliche Vorhaltsbeantwortung vom 14. Mai 2004 – und auf die Ausführungen im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung aus nachstehenden Erwägungen nicht entsprochen werden:

In der vom Finanzamt eingeholten Auskunft des KSV (Informationsdienste Ausland) vom 24. November 2000 wird zur Tätigkeit der E. Holdings AG ("Die Gesellschaft wurde vor Jahren gegründet und erstmals am 22.01.1990 mit Sitz in B. unter der Bezeichnung S. Investments AG im HR eingetragen. Die Änderung der Firmierung in die heutige Bezeichnung erfolgte am 05.08.1998") ausgeführt, dass sie sich mit dem Halten und Verwalten von Beteiligungen an anderen Unternehmen, insbesondere an Industrie-Unternehmungen im In- und Ausland befasse. Gegen außen hin sei jedoch keine eigentliche Tätigkeit ersichtlich. Im Übrigen beschäftige diese kein eigenes Personal und halte lediglich einige Tochtergesellschaften.

Die mit der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Mai 2004 vorgelegte aktuelle DUN & BRADSTREET Abfrage gebe die Anzahl der eigenen Beschäftigten mit drei an und verweise bezüglich der detaillierten Tätigkeit der E. Holdings AG (bis 5. August 1998: S. Investments AG) darauf, dass Außenstehende keinen konkreten Einblick in die internen Verhältnisse der Unternehmung erhielten. Auf Grund des im Kanton Zug bestehenden Steuergeheimnisses würden seit 1. Jänner 2001 keine Steuerzahlen mehr bekannt gegeben und auch keine Bilanz- und Umsatzzahlen veröffentlicht.

Auf Grund nachstehender Erwägungen erweist sich nach Ansicht des erkennenden Senates die Beweiswürdigung des Finanzamtes, dass es sich bei der gegenständlichen Schweizer Gesellschaft um eine Domizilgesellschaft handle, als schlüssig:

Die gegenständliche Gesellschaft wurde von berufsmäßigen Treuhändern [lic. iur. B.S. fungierte unbestritten in 26 Unternehmen als Verwaltungsrat und C.C. hatte unbestritten rund 50 Verwaltungsratsmandate inne (vgl. Punkt 2. der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Mai 2004)] als Verwaltungsräte repräsentiert, was jedenfalls für die Eigenschaft als Domizilgesellschaft spricht. Auch aus der von den Bw. im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Mai 2004

vorgelegten Wirtschaftsauskunft enthaltenen Angabe der Geschäftsadresse mit "c/o CC C. C.C., Zstraße 36, W." (lt. Handelsregisteramt des Kantons Zug – Hauptregister "Domizil-Adresse" / Internet Abfrage vom 24. Dezember 2003) kann auf das Vorliegen einer Domizilgesellschaft geschlossen werden, da diese Adresse auf Grund der berufsmäßig ausgeübten Treuhandfunktionen von C.C. als Massendomizil zu bezeichnen ist. Denn gemäß Artikel 43 der Schweizer Verordnung vom 7. Juni 1937 über das Handelsregister zum Gläubigerschutz - "Wenn eine juristische Person am Orte des statutarischen Sitzes kein Geschäftsbureau hat, so muss in die Eintragung aufgenommen werden, bei wem sich an diesem Orte das Domizil befindet" - ist bei der Registereintragung ihr bloßes Domizil zu vermerken (vgl. Renner/Steiner, Gewinnverlagerungen durch Einschalten von Domizilgesellschaften – Praktische Erfahrungen, ÖStZ 1995, 394ff). Der diesbezügliche Hinweis in der Vorhaltsbeantwortung, wonach aus der Anzahl der Funktionen – auch Dipl.Ing. Pa. übe acht bis zwölf Funktionen aus – keine Rückschlüsse darauf, ob eine Unternehmung operativ tätig sei, gezogen werden könnten, lässt die in Wirtschaftskreisen allgemein bekannte Erfahrungstatsache, dass es sich bei der Schweiz im Gegensatz zu Österreich um ein für Gewinnverlagerungen beliebtes Steueroasenland handelt (vgl. Renner/Steiner, Gewinnverlagerungen durch Einschalten von Domizilgesellschaften – Praktische Erfahrungen, ÖStZ 1995, 394ff) völlig außer Acht. Denn es ist für Domizilgesellschaften geradezu typisch, dass sie von berufsmäßig agierenden Verwaltungsräten repräsentiert werden, die vielfach eine große Anzahl von Gesellschaften vertreten. Auch die im Schreiben der Kantonalen Steuerverwaltung Zug vom 13. Mai 1997 bezifferte Steuerleistung (Canton and Community Taxes in den Jahren 1994 bis 1996 in Höhe von jeweils CHF 1.000,00 und Federal Taxes im Jahr 1994 in Höhe von CHF 3.445,80, sowie in den Jahren 1995 und 1996 in Höhe von jeweils CHF 859,20) lässt, vor allem angesichts der Höhe des Aktienkapitals (CHF 15.000.000,00 - vgl. KSV Auskunft vom 24. November 2000) auf eine Off-Shore Gesellschaft schließen, zumal es sich bei der Schweiz um ein allgemein bekanntes Steueroasenland handelt, wobei ein erheblicher Teil der dort etablierten Gesellschaften vornehmlich dem Zweck der Erlangung steuerlicher Vorteile für die in höher besteuerten Ländern ansässigen Personen dient (vgl. Margreiter, Dubiose und namenlose Zahlungen – Zur Abzugsfähigkeit im Einkommensteuerrecht, FJ 1996, 239ff und die dort zitierte Judikatur).

Die sehr allgemein gehaltene Schilderung, dass Dipl.Ing. Pa. (Vorstandsmitglied der M.-AG) über einen ehemaligen Arbeitskollegen bei A.L. die Bekanntschaft mit Herrn C.C. gemacht habe, der ihn anlässlich eines Golfturnieres über das Know how der S. Investments AG im Bereich von internationalen Unternehmensveräußerungen informiert habe, ist sehr unbestimmt und vermag in dieser Form keinen Zusammenhang mit der gegenständlichen Unternehmensanteilsveräußerung in einer Größenordnung von rund € 5.000.000,00

herzustellen. Denn woher dieser ehemalige Arbeitskollege über die angeblichen hervorragenden Beratungs- und Vermittlungsleistungen der S. Investments AG bzw. ihres Repräsentanten C.C. Bescheid wusste, bleibt im Dunkeln, wo selbst Wirtschaftsauskunfteien über die tatsächliche Tätigkeit des Unternehmens nur oberflächliche Angaben, die nicht wesentlich über den Handelsregisterstand hinausgehen, zu machen vermögen. Von besonderen branchenbezogenen Fachkenntnissen bei der Veräußerung eines Unternehmensanteiles der hier gegenständlichen Branche ist überhaupt keine Rede. Vielmehr wird auch in der von den Bw. vorgelegten Wirtschaftsauskunft der Zweck der Gesellschaft gemäß Handelsregister wie folgt angegeben: "Verwaltung und Veräußerung von Vermögenswerten jeglicher Art sowie Beteiligung an und Finanzierung von anderen Unternehmungen, insbesondere von Industrie-Unternehmungen; kann im Ausland Immobilien erwerben, verwalten und veräußern". Hinzu kommt, dass weder der angebliche Arbeitskollege namhaft gemacht wird, noch Zeitpunkt und Ort des angeblichen Zusammentreffens mit C.C. genannt werden, obwohl gerade bei Auslandssachverhalten die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen nach der Literatur und Judikatur als äußerst weitreichend angesehen wird und neben einer erhöhten Offenlegungspflicht noch in einer Beweismittelbeschaffungs- und sogar in einer Beweisvorsorgepflicht besteht. Daraus ergibt sich für Abgabepflichtige, die in Geschäfte eintreten, die Beziehungen zu einer bekannten Steueroase aufweisen die Verpflichtung, dafür zu sorgen, dass sie in der Lage sind, gegenüber den österreichischen Abgabenbehörden im Bedarfsfalle diese Beziehungen vollständig aufzuhellen und zu dokumentieren (vgl. Renner/Steiner, Gewinnverlagerungen durch Einschalten von Domizilgesellschaften – Rechtliche Aspekte, ÖStZ 1995, 365ff und die dort zitierte Judikatur).

Mit der Namhaftmachung einer Empfängerperson ist der Abzug eines bezahlten Betrages als Betriebsausgabe aus dem Blickwinkel des § 162 BAO noch lange nicht gesichert. Rechtfertigen maßgebliche Gründe die Vermutung, dass die benannte Person nicht der tatsächliche Empfänger ist, kann die Abgabenbehörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung den Abzug trotzdem versagen; denn Ziel des Abgabenverfahrens ist die Erforschung der materiellen Wahrheit, nicht die Herbeiführung eines formal verstandenen Aussageergebnisses. Bei Leistungen an Domizilgesellschaften ist der Empfängernachweis nur erbracht, wenn die hinter der Gesellschaft stehenden Personen benannt werden (vgl. VwGH 11.7.1995, 91/13/0154, 91/13/0186).

In diesem Zusammenhang ist für den erkennenden Senat die ungewöhnliche Abwicklung der Kaufpreiszahlung ein entscheidendes Indiz dafür, dass die Zwischenschaltung der Domizilgesellschaft lediglich der Schaffung eines Titels für eine fingierte Betriebsausgabe mit dem Effekt der Gewinnverlagerung in die Schweiz und der damit verbundenen Minimierung der Steuerlast in Österreich gedient hat. Denn mit Kaufvertrag vom 13. Juli 1998 hat die M.-

AG 245 Stück Aktien mit einem Gesamtnennwert von S 245.000,00 der P.D.I. AG an die P.D.I. GmbH um einen Kaufpreis in Höhe von US \$ 6.000.000,00 verkauft. Zusage Punkt III. des Kaufvertrages "wird der Kaufpreis mit Unterzeichnung des Kaufvertrages fällig und ist spätestens binnen 5 Tagen nach Unterzeichnung samt einer vereinbarten Verzinsung im Pauschalbetrag von insgesamt US \$ 360.000,00 seit 1.1.1998 an die M.-AG zu bezahlen. Die Bezahlung des Kaufpreises von US \$ 6 Millionen erfolgt in bar". Obwohl die S. Investments AG im vorhin zitierten Kaufvertrag, der die maßgebliche Rechtsgrundlage für den Aktienverkauf bildet, in keiner Weise erwähnt wird, ist der von der Erwerberin des Aktienpaketes geschuldete Kaufpreis einschließlich der vereinbarten Verzinsung offenkundig zur Gänze an die S. Investments AG entrichtet worden und von dieser nach Anforderung durch die M.-AG, wobei auf die Corporate Finance Vereinbarung vom 11. November 1997 verwiesen worden ist (vgl. Schreiben der M.-AG vom 7. September 1998 an die S. Investments AG und deren Antwortschreiben vom 3. Dezember 1998 mit der Abrechnung des noch offenen Anspruches aus dem Aktienverkauf) nach Einbehaltung der streitgegenständlichen Provision [Provisionsanspruch in Höhe von US \$ 802.500,00 lt. Punkt 4a) der Corporate Finance Vereinbarung vom 11. November 1997 und Anspruch auf Zinsen in Höhe von US \$ 360.000,00 lt. Punkt 4c) der Corporate Finance Vereinbarung vom 11. November 1997] weitergeleitet worden. Dazu hat die M.-AG in der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Mai 2004 unter Punkt 8. lediglich behauptet, dass S. in Verhandlungen mit der Erwerberin offensichtlich erreicht habe, dass diese – vermutlich zur Absicherung des Provisionsanspruches des internationalen Vermittlers – direkt an den Vermittler zu überweisen hatte. Dieses Vorbringen ist aus der Sicht des erkennenden Senates mit den Erfahrungen im Wirtschaftsleben nicht in Einklang zu bringen. Denn welcher Käufer eines Aktienpaketes, über dessen Veräußerung ein schriftlicher Kaufvertrag errichtet wurde, würde den Kaufpreis nicht vereinbarungsgemäß an den Veräußerer, sondern an eine nicht im Kaufvertrag aufscheinende ausländische Gesellschaft entrichten? Denn ohne entsprechende Zusatzvereinbarung zum Kaufvertrag, in dem ja die näheren Modalitäten der Bezahlung des vereinbarten Kaufpreises ohnedies verbindlich geregelt worden sind, ist die Entrichtung des Kaufpreises mit schuldbefreiender Wirkung nur unmittelbar an die M.-AG möglich. Somit erweist sich die tatsächlich praktizierte, vertragswidrige Entrichtung des Kaufpreises an die Schweizer Gesellschaft nur dann wirtschaftlich verständlich und begründbar, wenn dies mit dem Einverständnis der M.-AG erfolgt und überdies zwischen ihr und der S. Investments AG ein entsprechendes Naheverhältnis besteht.

Im Übrigen ist die nunmehrige Ahnungslosigkeit der M.-AG bezüglich der Abwicklung der Kaufpreiszahlung (vgl. Punkt 8. der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Mai 2004) eher unglaublich, als ja gerade sie und nicht etwa die Käuferin des Aktienpaketes die

S. Investments AG ins Spiel gebracht hat, denn schließlich hat sie mit dieser Gesellschaft ja den Vermittlungsauftrag geschlossen und in diesem ausdrücklich die Überweisung des Transaktionsvolumens ausschließlich an die S. Investments AG vereinbart. Eine schlüssige und glaubwürdige Begründung dafür, weshalb entgegen der eindeutigen vertraglichen Vereinbarung über den Aktienverkauf der gesamte Kaufpreis für das Aktienpaket von der Erwerberin an diese Schweizer Gesellschaft überwiesen worden ist, bleiben die Bw. jedenfalls schuldig. Ebenso unerfindlich ist, weshalb der in der Corporate Finance Vereinbarung vom 11. November 1997 festgelegte Zahlungsweg in dem zeitlich später abgeschlossenen Kaufvertrag (13. Juli 1998) keinen Eingang gefunden hat.

An dieser Beurteilung vermag auch die von den Verwaltungsräten C.C. und C. V. unterfertigte "Bestätigung" der E. Holdings AG vom 9. Jänner 2002, wonach "wunschgemäß und aufgrund Ihrer gestrigen Anfrage" bestätigt werde, dass weder Herr Ing. Gerald Pa. noch Herr Mag. Josef F. jun. am Aktienkapital der E. Holdings AG (vormals S. Investments AG) mit Sitz in Zug direkt oder indirekt beteiligt sind bzw. jemals direkt oder indirekt beteiligt waren, nichts zu ändern. Denn im Allgemeinen gehört es zu den Aufgaben der Organwalter von Briefkasten- bzw. Domizilgesellschaften in Steueroasen, "eidesstattliche Erklärungen" darüber abzugeben, dass die wirtschaftlich an diesen Gesellschaften beteiligten Personen gar nicht beteiligt seien. Das Verfahrensrecht kennt allerdings keine Beweisregel, nach welcher solche Erklärungen stets als mit den tatsächlichen Verhältnissen übereinstimmend angesehen werden müssten (vgl. VwGH 22.11.2001, 98/15/0089).

Der unter Bezugnahme auf die Corporate Finance Vereinbarung – Punkt 2 "Arbeitsprogramm" – im Vorhalt vom 6. April 2004 unter Punkt 11. ergangenen Aufforderung, die von der S. Investments AG erbrachten Leistungen durch Vorlage von dieser Gesellschaft erstellten Unterlagen (Gutachten, Expertisen, Inserate, Nachweis von Reisebewegungen usw.) nachzuweisen, ist die M.-AG in der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Mai 2004 unter Punkt 11. wie folgt nachgekommen:

"Wir weisen nochmals auf die Liste der Referenzen hin, aus der deutlich hervorgeht, dass die S./E.-Gruppe ein erhebliches Know how im Bereich der internationalen Beteiligungsveräußerung besitzt. Der guten Ordnung halber legen wir nochmals den genannten Prospekt bei, in dem auf zahlreiche erfolgreich durchgeführte Transaktionen verwiesen wird (Beilage 3). Wir bitten um Verständnis, dass wir auf Grund des vertraglichen Verschwiegenheitsgebotes nur eine anonymisierte Fassung schriftlich weitergeben können, wir werden jedoch bei der mündlichen Verhandlung gerne den Originalprospekt mit den Namen der Referenzen offen legen".

Leistungsbeziehungen mit Domizilgesellschaften in Steueroasen können nicht als erwiesen angesehen werden, wenn nicht jede einzelne Leistung konkret und detailliert dargestellt und bewiesen wird (vgl. nochmals VwGH 22.11.2001, 98/15/0089). Dieser für die Absetzung der strittigen Beträge [Provisionsanspruch in Höhe von US \$ 802.500,00 lt. Punkt 4a) der Corporate Finance Vereinbarung vom 11. November 1997 und Anspruch auf Zinsen in Höhe von US \$ 360.000,00 lt. Punkt 4c) der Corporate Finance Vereinbarung vom 11. November 1997] als Betriebsausgaben geforderten Nachweispflicht, dass die behaupteten Leistungen tatsächlich an die Bw. erbracht worden sind, haben diese aus nachstehenden Erwägungen keinesfalls entsprochen:

Die als Titel für die Zahlung der strittigen Beträge ins Treffen geführte "CORPORATE FINANCE VEREINBARUNG" vom 11. November 1997 zwischen der M.-AG und der S. Investments AG lautet in den für die Klärung der eigentlichen Streitfrage, ob die vereinbarten Leistungen tatsächlich überhaupt erbracht worden sind, maßgeblichen Punkten 1. und 2. wie folgt:

"1. Inhalt und Umfang des Mandates

M.-AG beauftragt hiermit S. mit der umfassenden Beratung, Planung, Finanzierung und Durchführung des angestrebten Verkaufsvorhabens der Firma P. und im Erfolgsfall bis zum Abschluss der Transaktion zu begleiten. Dieses Mandat schließt die Ermächtigung zum Erhalt aller dazu notwendigen Informationen, sowie die Führung der aller dazu notwendig erscheinenden Gespräche und Verhandlungen mit allen Personen und Institutionen ein, welche in der Beurteilung des mandatierten Unternehmens als sinnvoll erscheinen. Die M.-AG unterstützt die Bemühungen der S. nach bestem Wissen und Gewissen und mit allen Ihnen zur Verfügung stehenden Mitteln. Sie lassen sich dabei in allen Gesprächen und Verhandlungen, unabhängig davon, ob sie ebenfalls persönlich daran teilnehmen, unbeschränkt von der S. vertreten. Dieses Vertretungsrecht schließt die Erteilung von kostenpflichtigen Untermandaten ausdrücklich nicht ein.

2. Arbeitsprogramm

Die Tätigkeit der S. unterteilt sich in drei Phasen, welche in enger Koordination mit der M.-AG und dessen Beratern durchgeführt werden:

Phase I – Ist-Analyse:

- Analyse der Geschäftstätigkeit des Unternehmens
- Finanzanalyse (Gewinn- und Verlustrechnungen, Bilanzen)
- Markt- und Konkurrenzanalyse
- Optimale Struktur der Transaktion planen
- Zusammenstellung der Firmendokumentation
- eventuell Unternehmensbewertung

Phase II – Vorgehensalternativen

- Darstellen von Transaktions- / Vorgehensalternativen
- Festlegen des zu wählenden Vorgehens (Strategische Positionierung)
- Erarbeiten eines Blind-/ Kurzprofils und eines ausführlichen Informations-Memorandums

- Erstellen einer Liste möglicher potentieller Übernahmepartner
- Reduktion einer Shortlist mit Prioritätspartnern

Phase III – Beratung und Mithilfe bei Verhandlungen bis zum Abschluss

- Ansprechen potentieller Übernahmepartner
- Festlegung der Preisstrategie
- Informationsaustausch und Prüfung
- Initiieren von Verhandlungen
- Unterstützung der Verhandlungen bis zum Abschluss".

Die Tatsache, dass die Bw. trotz der unter Punkt 2. der Vereinbarung detailliert beschriebenen Leistungen keine einzige, mit dem gegenständlichen Aktienverkauf in unmittelbarem Zusammenhang stehende, von der S. Investments AG stammende schriftliche Unterlage als geeignetes Beweismittel für die behaupteten Leistungen vorlegen konnten, ist im Zusammenhalt mit den obigen Erwägungen in freier Beweiswürdigung nur so zu würdigen, dass die behaupteten Leistungen in Wahrheit gar nicht erbracht worden sind, sondern lediglich als Titel für fingierte Betriebsausgaben mit dem Effekt der Gewinnverlagerung in die Schweiz und der damit verbundenen Minimierung der Steuerlast in Österreich dienen sollten. An dieser Beurteilung vermögen die Bw. auch mit dem Hinweis auf die an Hand der bekannt gegebenen Referenzen dokumentierten, von der S. Investments AG erfolgreich durchgeführten Transaktionen nichts zu ändern. Denn angesichts der vorhin zitierten, bezüglich der vereinbarten Leistungen sehr detailliert gehaltenen Vereinbarung erscheint es nach Ansicht des erkennenden Senates als völlig unglaubwürdig, dass darüber nicht ein einziges Schriftstück existiert. Selbst wenn, wie die Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Mai 2004 unter Punkt 7. behaupten, "die Verhandlungen über die Veräußerung der Unternehmensanteile wurden monatelang in verschiedenen Treffen geführt (hier sei beispielsweise auf die Besprechung bei PWC in Wien unter Anwesenheit des Managements ua. auch von S. hingewiesen)", dann wäre es auf Grund der ausdrücklichen und unmissverständlichen Aufforderung unter Punkt 11. des Vorhaltes vom 6. April 2004, entsprechende Beweismittel (Gutachten, Expertisen, Inserate, Nachweis von Reisebewegungen usw.) vorzulegen, an ihnen gelegen, diesem behördlichen Auftrag entsprechend nachzukommen. Vielmehr begnügen sich die Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Mai 2004 bezüglich dieses Punktes unter 11. mit nachstehenden Ausführungen: "Wir weisen nochmals auf die Liste der Referenzen hin, aus der deutlich hervorgeht, dass die S./E.-Gruppe ein erhebliches Know how im Bereich der internationalen Beteiligungsveräußerung besitzt. Der guten Ordnung halber legen wir nochmals den genannten Prospekt bei, in dem auf zahlreiche erfolgreich durchgeführte Transaktionen verwiesen wird (Beilage 3). Wir bitten um Verständnis, dass wir aufgrund des vertraglichen Verschwiegenheitsgebotes nur eine

anonymisierte Fassung schriftlich weitergeben können, wir werden jedoch bei der mündlichen Verhandlung gerne den Originalprospekt mit den Namen der Referenzen offen legen."

Im Übrigen kann doch wohl nicht ernsthaft behauptet werden, dass über diese, auch in der mündlichen Berufungsverhandlung von Dipl.-Ing. Pa. vor allem bezüglich des Teilnehmerkreises erwähnte, angebliche Besprechung, an der ua. auch Vertreter des Managements der M.-AG, P.D.I. AG und P.D.I. GmbH teilgenommen hätten, nicht irgendeine, als Beweismittel geeignete, schriftliche Dokumentation existiert. Denn gerade angesichts des Transaktionsvolumens ist nach den Erfahrungen im Wirtschaftsleben wohl mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit anzunehmen, dass Ergebnisse von Verhandlungen, vor allem aus Gründen der Verhandlungseffizienz, einen entsprechenden schriftlichen Niederschlag finden.

Somit war auf Grund der vorhin aufgezeigten Umstände und Erwägungen im Wege der freien Beweiswürdigung davon auszugehen, dass die von den Bw. als Zahlungsgrund für die strittigen Betriebsausgaben ins Treffen geführten Leistungen der S. Investments AG im Zusammenhang mit der gegenständlichen Aktientransaktion keinesfalls als erwiesen anzunehmen sind. Daher ist nach Ansicht des erkennenden Senates unter Bedachtnahme auf die oben dargelegten Erwägungen durchaus die Vermutung gerechtfertigt, dass die S. Investments AG als Domizilgesellschaft nicht der tatsächliche Empfänger der strittigen Zahlung ist. Da die Bw. aber während des gesamten Verfahrens nicht die hinter dieser Gesellschaft stehenden Personen benannt haben (vgl. nochmals VwGH 11.7.1995, 91/13/0154, 91/13/0186) konnte der Berufung jedenfalls kein Erfolg beschieden sein.

2) Einbringungswert der Mitunternehmeranteile (Bp-Bericht Tz 31)

Gemäß § 12 Abs. 4 UmgrStG sind auf Einbringungen die §§ 13 bis 22 anzuwenden. Zuzüglich § 18 Abs. 5 UmgrStG ist auf Buchgewinne und Buchverluste § 3 Abs. 2 (Buchgewinne und Buchverluste bleiben bei der Gewinnermittlung außer Ansatz) und 3 anzuwenden.

Buchgewinne und Buchverluste sind kraft der in § 18 Abs. 5 enthaltenen Verweisung auf § 3 Abs. 2 grundsätzlich steuerneutral (vgl. Hügel/Mühlehner/Hirschler, Umgründungssteuergesetz, Kommentar, Wien 2000, Rz 41 zu § 18).

Aus § 3 Abs. 2 folgt, dass der nach Handelsrecht ermittelte Gewinn für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung um Buchgewinne zu kürzen, um Buchverluste aber zu erhöhen ist (Adaptierung gemäß § 44 Abs. 2 EStG 1988) [vgl. Hügel/Mühlehner/Hirschler, Umgründungssteuergesetz, Kommentar, Wien 2000, Rz 48 zu § 3).

Da auf Grund der vorhin zitierten Rechtslage, wie bereits vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zutreffend ausgeführt worden ist, der "Umgründungsmehrwert"

steuerrechtlich zu neutralisieren ist, kann die von den Bw. relevierte Änderung des Einbringungswertes jedenfalls dahingestellt bleiben. Damit erübrigt sich ohne nähere Prüfung der rechnerischen Ermittlung – die Bw. beziffern den Einbringungswert im Berufungsantrag mit S 134,681.101,09 während dieser vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung mit S 113,048.173,89 beziffert wird – aus steuerrechtlicher Sicht jede weitere Auseinandersetzung mit diesem Berufungsbegehren. Damit konnte der Berufung mangels steuerlicher Auswirkung im Spruch der angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein.

Zum **Bescheidadressaten** ist Folgendes zu bemerken:

Die Bestimmung des § 191 Abs. 2 BAO lautet:

"Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid an diejenigen zu ergehen, die in den Fällen des Abs. 1 lit. a am Gegenstand der Feststellung beteiligt waren oder denen in den Fällen des Abs. 1 lit. c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind".

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt aus dieser Bestimmung, dass dort, wo der Abgabenbehörde nicht rechtsfähige Personenzusammenschlüsse als Gemeinschaften (Vereinigungen) gegenüberstehen, der Feststellungsbescheid an eben diese Gemeinschaft (Vereinigung) zu richten ist, solange diese besteht; unzulässig ist es im Hinblick auf § 191 Abs. 2 BAO jedoch, den Bescheid an eine Gemeinschaft zu richten, die nicht mehr besteht (vgl. VwGH 29.11.2000, 94/13/0267 betr. eine bereits aufgelöste atypisch stille Gesellschaft und die dort zitierte Judikatur, sowie VwGH 25.11.2002, 2002/14/0133 und VwGH 16.5.2002, 98/13/0182).

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die A.-GmbH auf Grund des Einbringungsvertrages vom 29. Juni 1999 ihre atypisch stille Beteiligung an der M.-AG mit Wirkung vom 30. September 1998 unter Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigungen nach Artikel III des UmgrStG in die M.-AG eingebracht hat (vgl. den vorhin zitierten Einbringungsvertrag und die Berufungsentscheidung vom 8. Juli 2004, RV/0208-G/03 betr. die M.-AG).

Da demnach im Zeitpunkt der Erlassung der gegenständlichen Berufungsentscheidung die atypisch stille Gesellschaft rechtlich nicht mehr existent ist, ist die Berufungsentscheidung an die ehemaligen Mitunternehmer zu richten (vgl. auch Hügel/Mühlehner/Hirschler, Umgründungssteuergesetz, Kommentar, Wien 2000, Rz 14 zu § 18 und Kotschnigg, SWK 1998, S 468). Im Hinblick auf das bezüglich der Namhaftmachung der ehemaligen Gesellschafter bestehende Individualisierungserfordernis (vgl. VwGH 6.4.1994, 91/13/0234)

und mit Rücksicht auf die Tatsache, dass auf Grund der großen Anzahl der ehemaligen Gesellschafter – 554 – eine namentliche Anführung jedes Einzelnen im Adressfeld des Bescheidspruches aus Platzgründen nicht möglich ist, wird dem Individualisierungserfordernis dadurch Rechnung getragen, dass bezüglich der im Adressfeld mit der Sammelbezeichnung "atypisch stille Gesellschafter" bezeichneten Mitunternehmer auf die im Rahmen der Verteilung der Einkünfte erfolgte Nennung jedes einzelnen Gesellschafters verwiesen wird.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 17. Februar 2005