



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

---

Außenstelle Wien  
Senat 15

GZ. RV/3041-W/02  
GZ. RV/3042-W/02  
GZ. RV/3924-W/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Umsatz- und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1992-1995, Körperschaftsteuer für die Jahre 1992 bis 1997 und 2000 und Gewerbesteuer für die Jahre 1992 und 1993 entschieden:

Der Berufung wird hinsichtlich der Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1992 und 1993 teilweise Folge gegeben.

Die Berufungen betreffend die restlich bekämpften Abgaben und Jahre werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt 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**

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 4. Jänner 1988 gegründet. Als Gegenstand des Unternehmens wurde die Werbeberatung, Werbemittlung und die Werbeagentur sowie die Public-Relation Beratung benannt. Von Beginn bis 5. Mai 1993 waren A zu 23% und B zu 77% an der Bw. beteiligt, ab 5. Mai 1993 bis 13. Dezember 1995 die Fa. C zu 100% und ab 13. Dezember 1995 u.a. die Fa. D, sowie E und F. Geschäftsführer waren bis 6. Jänner 1996 A, und ab 6. Jänner 1996 E und F.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung betreffend die Jahre 1992 bis 1996 wurde festgestellt, dass die Bw. im Rahmen von Werbeaufwendungen aus dem Titel der Abhaltung von Seminaren sowie Kundeneinquartierungen, Zimmer im Ferienhaus G angemietet hatte. Hierfür wurden von 1992 bis 1995 in Summe ein Betrag von S 1.270.626,50 brutto seitens der H verrechnet. Aufgrund von Erhebungen beim zuständigen Fremdenverkehrsverein wurde festgestellt, dass betreffend die Anmietungen seitens der Bw. nachfolgende Nächtigungszahlen registriert waren:

1992: 14 Nächtigungen

1993 123 Nächtigungen

1994: 135 Nächtigungen

1995: 15 Nächtigungen.

Bei Gegenüberstellung der registrierten Nächtigungen zu den verrechneten Mietaufwendungen der Bw. ergaben sich unverhältnismäßig hohe Nächtigungskosten, die durchschnittlich je Nächtigung zwischen S 952,00 und S 29.361,00 betrugen. Eine Ermittlung der durchschnittlichen Nächtigungsgelder exklusive der Bw., somit ausschließlich Fremdkunden, ergaben einen Wert zwischen S 155,00 und S 185,00. Eine Berechnung dieses Wertes für die gemeldeten Nächtigungen der Bw. ergab in Summe S 52.045,00. Hieraus berechnete die Betriebsprüfung eine überhöhte Verrechnung in Höhe von S 1.218.581,00 brutto.

Niederschriftliche Befragungen des Hauspersonals des G, I und J, ergaben, dass es sich bei den Gästen des G zum weitaus überwiegenden Teil um solche gehandelt hätte, die durch ein Reisebüro vermittelt worden wären. Des weiteren seien sämtliche Gäste durch das Hauspersonal beim Fremdenverkehrsverband gemeldet gewesen. Ausgenommen wären nur gelegentliche Wochenendgäste von A und B gewesen. Von der Abhaltung von Seminaren

wäre weder I noch J etwas bekannt gewesen. Als Nachweis zu den verrechneten Hausanmietungen, insbesondere betreffend die Abhaltung von Seminaren, wären seitens der ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführer A und B ausschließlich polnische, englische, schwedische, ungarische, französische, slowenische, finnische, tschechische, amerikanische, türkische, syrische, russische, griechische, dänische, spanische, italienische und norwegische Teilnehmer genannt worden. Eine Überprüfung bzw. Befragung wäre im Betriebsprüfungsverfahren praktisch nicht möglich gewesen. Obwohl der überwiegende Teil der Teilnehmer eine Woche oder länger in G ihren Aufenthalt hatten, wäre kein einziger beim Fremdenverkehrsverband gemeldet gewesen. Als Eigentümer des G wurden durch die Betriebsprüfung A und B als Hälfteeigentümer festgestellt. Weiters erblickte die Betriebsprüfung sowohl beim Mieter (der Bw.) als auch beim Vermieter (H) bis zum 13. Dezember 1995 idente Machthaberstrukturen. Somit hätte hier ein Naheverhältnis bestanden, welches besonders strengen Maßstäben im Zusammenhang mit der Überprüfung der Fremdüblichkeit zu unterwerfen gewesen wäre.

Am 5. Mai 1993 wurden die Anteile durch die bisherigen Gesellschafter zur Gänze an die Fa. C zum Nominalpreis in Höhe des eingezahlten Stammkapitals von S 250.000,00 veräußert. Die Fa. C veräußerte ihrerseits am 13. Dezember 1995 ihren gesamten Anteil an vier Gesellschafter um einen Verkaufspreis von zusammen S 1,4 Mio. Somit hätte der Anteil binnen ca. 2 Jahren eine Wertsteigerung von S 1,150.000,00 bzw. um 460% erfahren.

	Jahr 1989	Jahr 1990	Jahr 1991	Jahr 1992	Jahr 1993	Jahr 1994	Jahr 1995	Jahr 1996
<b>Umsatz</b>	12.750.448,00	10.782.363,00	19.258.515,00	26.139.389,00	21.977.443,00	17.888.604,99	19.108.878,00	18.101.008,00
<b>Gewinn</b>	541.035,00	-654.868,00	518.599,00	341.774,00	-843.306,00	126.960,00	345.870,00	219.160,00

<b>Bilanzerstellungsdatum</b>
-------------------------------

21.12.1990	17.06.1991	06.06.1992	28.10.1993	21.06.1994	05.05.1995	18.03.1996	29.10.1997
------------	------------	------------	------------	------------	------------	------------	------------

	1989-1992	1989-1995	Änderung i.%	1993-1995	Änderung i.%
<b>durchschnittl. Gewinne</b>	186.635,00	53.723,43	-71	-123.492,00	-166
<b>durchschnittl. Umsätze</b>	17.232.678,75	18.272.234,43	6	19.658.308,66	14

Für die Betriebsprüfung wäre aus dieser Tabelle ersichtlich, dass im Zeitraum 1993 bis 1995 bei den Umsätzen eine durchschnittliche Steigerung von 14% sowie bei den Gewinnen ein Absinken um – 166% vorlag. In Summe wären dies Anhaltspunkte, dass der Wert der Anteile nicht ansteigen sondern sinken hätte müssen. Aus Sicht der Betriebsprüfung hätte es sich daher bei der maltesischen Fa. C um eine Sitzgesellschaft gehandelt. Der aus der Anteilsver-

äußerung lukrierte Gewinn in Höhe von S 1,150.000,00 wäre daher den maltesischen Steuergesetzen entsprechend steuerschonend erfolgt.

Der Verkauf an die maltesische Sitzfirma wurde seitens der Betriebsprüfung als Scheingeschäft gewürdigt, sodass de facto weiterhin dem Ehepaar A und B Gesellschafterstatus zukäme. Der Verkauf der Anteile von C an die nunmehrigen Gesellschafter per 13. Dezember 1995 würde in wirtschaftlicher Betrachtungsweise hingegen als fremdüblich und angemessen anzusehen sein. Hingegen gäbe es keinen vernünftigen Grund, dass die Anteile per 5. Mai 1993 zum Nominalwert, somit ohne jedwede Gewinnrealisierung, an eine maltesische Basisgesellschaft veräußert werden sollten, zumal die Geschäfts- und Geschäftsführungsstrukturen unverändert geblieben wären. Die Betriebsprüfung würde hierin ausschließlich steuerliche Motive sehen. Diese Sichtweise wäre auch nicht durch das Schreiben von K vom 10. September 1999 abgeändert worden, in welchem dem Ehepaar A und B bestätigt werde, "never the ultimate beneficial owners or financial beneficiaries of C" zu sein. In diesem Zusammenhang wurde die niederschriftliche Aussage vom 8. Oktober 1998 von dem nunmehrigen Gesellschafter-Geschäftsführer I zitiert, der äußerte, dass die Kaufverhandlungen hinsichtlich des Erwerbes der Anteile der Bw. von C mit A und B geführt worden wären. L wäre erstmalig anlässlich der Unterfertigung des Notariatsaktes aufgetreten.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise wären somit weiterhin A und B als tatsächliche Gesellschafter der Bw. bis zur Veräußerung am 13. Dezember 1995 anzusehen. Ein Machthaberstatus käme A auch allein aufgrund ihrer offiziellen Geschäftsführungsfunktion zu. Dieser Umstand wurde von der Betriebsprüfung als maßgeblich für die Feststellung einer verdeckten Ausschüttung aus dem Titel einer unangemessen hohen bzw. vorgetäuschten Verrechnung von Appartements des G an die Bw. bewertet. Folgende Beträge (brutto) wurden von G in den Jahren 1992 bis 1995 dafür in Rechnung gestellt: S 251.550,00; S 117.100,00; S 461.566,60 und S 440.409,90; in Summe S 1,270.626,50.

Da im Zuge der Betriebsprüfung beim Rechnungsleger H der Unternehmerstatus aberkannt wurde, anerkannte die Betriebsprüfung auch für den im Schätzungswege als angemessen zu betrachtenden Nächtigungsaufwand eine Vorsteuer nicht. Für den als unangemessen nicht anerkannten Scheinaufwand wurde die Vorsteuer mangels Leistungsaustausches aberkannt. Die Vorsteuerkürzung betrug daher für die Jahre 1992 bis 1995 S 22.868,18, S 10.796,97, S 41.960,60 und S 41.047,94. An Vorsteuer ermittelte die Betriebsprüfung daher für den Zeitraum 1992 bis 1994 S 4,375.963,70, S 3,094.491,43, S 2,632.739,14 und S 2,797.651,62.

Im Rahmen der Gewinnermittlung wurden durch die Betriebsprüfung die Umsatz-, Körperschaft-, Gewerbe- und Kapitalertragsteuernachforderungen aufgrund der Betriebsprüfung

passiviert. An Verlustverträgen für den Zeitraum 1992 bis 1996 errechnete die Betriebsprüfung –S 51.502,10, -S 913.511,12, -S 961.836,34, -S 922.957,18 und –S 710.319,20.

Zu Zwecken der Berechnung der Körperschaftsteuer wurde der im Rahmen des festgestellten Sachverhaltes als unangemessen erachtete Nächtigungsaufwand durch die Betriebsprüfung als verdeckte Ausschüttung an die "de facto" Machthaber bzw. Gesellschafter A und B gewürdigt und im Rahmen der Berechnung der Körperschaftsteuer außerbilanzmäßig zugerechnet.

	1992	1993	1994	1995
Aufwand btto. lt. Transpotext GmbH	251.550,00	117.100,00	461.566,60	440.409,90
- angemessener Aufwand lt. BP btto	-2.170,00	-22.755,00	-24.435,00	-2.685,00
vorl. verdeckte Ausschüttung lt. BP	249.380,00	94.345,00	437.131,60	437.724,90
+ Kapitalertragsteuer gesamt	83.127,00	31.448,00	123.293,00	123.460,00
Zurechnung KÖSt v. A. lt. BP	332.507,00	125.793,00	560.425,00	561.185,00

Konform zu den dargestellten Scheinaufwendungen G wurde der als unangemessen gewürdigte Anteil als verdeckte Ausschüttung an A und B gewertet. Die Veräußerung der Gesellschaftsanteile an die in der Steueroase gelegene Sitzfirma C wurde durch die Betriebsprüfung als Scheingeschäft gewürdigt, sodass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise bis zum 13. Dezember 1995 weiterhin A und B als tatsächliche Gesellschafter der Bw. angesehen wurden.

Mit Bescheiden vom 11. April 2000 wurden die Verfahren betreffend Umsatz-, Körperschaft-, und Gewerbesteuer hinsichtlich der Jahre 1992 und 1993 und betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1994 wieder aufgenommen sowie die Abgabebeträge vorgeschrieben. Mit Bescheiden vom 13. April 2000 wurden die Verfahren hinsichtlich der Jahre 1994 bis 1996 wieder aufgenommen, die Abgabebeträge der oben Genannten, sowie jene zur Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1.1.1992 bis 31.12.1995 und Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 vorgeschrieben.

Die Umsatzsteuer wurde für die Jahre 1992 bis 1995 mit S 461.795,00, S 1,054.689,00, S 678.834,00 und S 825.720,0, die Körperschaftsteuer für die Jahre 1992 bis 1997 mit S 149.730,00, mit S 0,00, mit S 15.000,00, mit S 98.288,00, S 21.522,00 und S 55.998,00, die Gewerbesteuer für die Jahre 1992 und 1993 mit S 155.527,00 und S 0,00 und die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1992 bis 1995 mit S 361.330,00 festgesetzt.

Mit Schriftsatz vom 11. Mai 2000 brachte die Bw. gegen diese Bescheide das Rechtsmittel der Berufung ein. Einleitend führte sie aus, dass das Verfahren ihrer Rechtsansicht nach nicht ordnungsgemäß abgeschlossen wäre, da für den Zeitraum 1992 bis 1995 A, B und C die Ver-

antwortung tragen würden, währenddessen es zu einer Änderung der Gesellschafterstruktur erst mit 1. Jänner 1996 gekommen wäre. Da die Schlussbesprechung nicht im Beisein der seinerzeitigen Gesellschafter und Geschäftsführer abgehalten worden wäre, wäre auch die Unterschrift auf der entsprechenden Niederschrift verweigert worden.

Zur Behandlung der maltesischen Firma C als Sitzgesellschaft führte die Bw. aus, dass es sich bei einer Werbeagentur nicht um ein Unternehmen handeln würde, welches aus der Vergangenheit zu beurteilen wäre, sondern extrem von Zukunfts- bzw. Ertragsaussichten gekennzeichnet wäre. Dies wäre insofern belegbar, als der Kauf der Bw. durch D, E und F nur deswegen erfolgt wäre, da ein Großkunde mit dem Potenzial zur Umsatzverdoppelung zur Vermarktung übergeben worden wäre. Selbstverständlich wäre eine entsprechende Unternehmensbewertung durchgeführt worden, welche dem angebotenen Kaufpreis von S 1,4 Mio. entsprochen hätte. Die Annahme der Betriebsprüfung einer grundlosen Anteilsabtretung an die maltesische Firma wäre lediglich eine Behauptung und durch keinerlei Unterlagen dokumentiert, während von der Bw. angeboten worden wäre, ein Unternehmensbewertungsgutachten vorzulegen. Zur Berechnung der tatsächlichen Nächtigungen im Verhältnis zu den fakturierten Aufwendungen G bemerkte die Bw., dass diese Erhebungen im Detail nicht zur Verfügung gestellt worden wären und daher früher nicht beurteilt werden könnten, jedoch jedenfalls sich die durchgeführten Meldungen nicht voll auf die Zahlenarithmetik auswirken würden. Hinsichtlich des veranschlagten Betrages für ein durchschnittliches Nächtigungsentgelt wies die Bw. auf jenes des Jahres 1993 in Höhe von S 952,00 hin.

Im Übrigen hätten A und B unter Koordination von E umfangreiche Berechnungen vorgelegt, aus denen ersichtlich wäre, welche Firmen bzw. Personen im Zeitraum 1992 bis 1995 im G untergebracht bzw. dort Seminare abgehalten hätten. Dabei wäre sogar angeboten worden, mittels Rechtshilfeabkommens mit den diesbezüglichen teilweise ausländischen Firmen Kontakt aufzunehmen, um die Angaben zu verifizieren. Diesem Antrag wäre die Betriebsprüfung nicht nachgekommen, da sich diese nur auf die gemeldeten Nächtigungen beim Fremdenverkehrsverein gestützt hätte. Im Hinblick auf die beim Ehepaar A und B sowie bei G beim Finanzamt Schwaz anhängigen Berufungen wäre der Ausgang dieser Verfahren eine erhebliche Vorfrage für dieses gegenständliche Verfahren.

Mit Schreiben vom 15. Mai 2000, eingelangt am Finanzamt am 16. Mai 2000 erhob die Bw. das Rechtsmittel der Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1996 und 1997 und begründete sie unter "Berufung zweiter Teil" mit dem Umstand, dass die Körperschaftsteuer-Differenzvorschreibungen 1996 in der Höhe von S 6.522,00 und 1997 in der Höhe von S 40.998,00 eine Folge der neuen Körperschaftsteuer-Differenzvorschreibungen für die

Jahre 1992 bis 1995 wären und somit im kausalen Zusammenhang zu ihrer Berufung vom 11. Mai stünden.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung führte diese aus, dass die im Prüfungszeitraum agierende Geschäftsführung mehrmals aufgefordert worden wäre, in Kooperation mit der seinerzeitigen Geschäftsführung den Beweis anzutreten, dass der verkaufte Gesellschaftsanteil an die maltesische Sitzfirma zu fremdüblichen Bedingungen erfolgt sei, und auch sämtliche verrechneten Nichtigungen tatsächlich stattgefunden hätten. Da dies bis Dezember 1999 nicht möglich gewesen wäre, und die seinerzeitigen Gesellschafter bis März 2000 nicht beabsichtigten, ins Inland zurückzukehren, wäre dies seitens der Betriebsprüfung als Verfahrensverzögerung gesehen worden. Die Betriebsprüfung hätte auch nie bestritten, dass der Verkaufspreis an die Fa. D, E und andere unter Berücksichtigung objektiver Maßstäbe zustande gekommen wäre. Vielmehr wäre die Höhe des Verkaufspreises an die maltesische Firma C angezweifelt worden, da die Werbeagentur sowohl einen Kundenstock als auch zweistellige Umsatzzahlen vorweisen hätte können. Die Betriebsprüfung wies weiters darauf hin, dass in dem von L vorgelegten Schreiben keineswegs die tatsächlichen Eigentümer offengelegt wurden, sondern die Möglichkeit bestünde, dass eine Gesellschaft, hinter der wiederum das Ehepaar A und B stünde, Eigentümer der Fa. C wären. Auch bestand die Betriebsprüfung weiterhin auf ihrer Meinung, dass A und B wirtschaftliche Machthaber der C wären, da die Verkaufsverhandlungen gegenüber D und andere gänzlich durch A und B geführt worden wären. Beweise für die Machthaberschaft des Ehepaars A und B durch die Betriebsprüfung hätten jedoch ebenso wenig erbracht werden können wie man die vorgebrachten Anträge durch die Bw. als Beweis für das Gegenteil sehen könnte. Dass die Bw. nicht sämtliche Erhebungsdaten zur Verfügung gestellt hätte bekommen, hätte seinen Grund in dem parallel abgewickelten Betriebsprüfungsverfahren betreffend die H, wo diese Daten detailliert besprochen worden wären. Während die Betriebsprüfung ein angemessenes durchschnittliches Nichtigungsentgelt zwischen S 155,00 und S 185,00 errechnete, läge der von der Bw. berechnete Wert im Jahr 1993 bei S 952,00, das Fünffache des tatsächlich angemessenen Entgelts. Im übrigen würde die Bw. im Jahr 1993 einen Verlust von S 843.306,00 ausweisen und könnte dies als ein weiteres Indiz für die willkürliche Verrechnung gesehen werden. Indem die Bw. als Nachweis für die nicht gemeldeten Nichtigungen ausschließlich ausländische Firmen und Personen genannt hätte, wäre dem Auftrag der BAO zur erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen dadurch jedoch nicht Rechnung getragen worden. Da durch die Bw. die nicht gemeldeten Nichtigungen aus Sicht der Betriebsprüfung weder bewiesen noch glaubhaft gemacht hätten werden können, wären seitens der Betriebsprüfung im Rahmen der freien Beweiswürdigung sämtliche vorliegenden Fakten wie Frem-

denverkehrsmeldungen und Befragungen des Hauspersonals zur Urteilsfindung herangezogen worden. In diesem Zusammenhang wären seitens der Pflichtigen im Rahmen des Rechtsmittels auch keinerlei neue Beweise vorgebracht worden.

Mit Schriftsatz vom 17. Juli 2000 nahm die Bw. zu dem Schreiben der Betriebsprüfung Stellung und führte aus, dass sie keinesfalls das Verfahren verzögern hätte wollen, sondern vielmehr nur die zuständigen Geschäftsführer bzw. Gesellschafter in die Schlussbesprechung einbeziehen wollte. Da die Behörde dies unterlassen hätte, würde sie darin einen Verfahrensmangel sehen. Aus diesem Grund wäre auch die Unterfertigung der Niederschriften bei der Schlussbesprechung verweigert worden. Hinsichtlich der Höhe des Verkaufspreises der Bw. an die Fa. C führte die Bw. aus, dass sie im Jahr 1993 einen Verlust von S 819.764,00, in den Jahren 1994 und 1995 jeweils ein mehr oder weniger ausgeglichenes Ergebnis erzielt hätte, jeweils mit einem Gewinn von S 116.929,00 und S 286.676,00. Zu diesem Zeitpunkt hätte sich das Ehepaar A und B entschlossen, die Anteile um das Nominale an die Fa. C zu verkaufen. Unter Zusammenfassung dieser drei Jahresergebnisse wäre es durchaus als fremdüblich anzusehen, das Nominale von S 500.000,00 für S 500.000,00 zu verkaufen. Nachdem in diesen drei Jahren das Stammkapital mehr oder weniger verbraucht gewesen wäre, wäre es nach Rechtsauffassung der Bw. sogar gerechtfertigt gewesen, die Geschäftsanteile um viel weniger an eine fremde Person zu verkaufen. Der Verkaufspreis hätte daher den wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprochen.

Nach Ansicht der Bw. wäre der Preis der anlässlich des Erwerbes der Geschäftsanteile von der maltesischen Firma an die jetzigen Gesellschafter benannt wurde, deswegen gerechtfertigt gewesen, da die Bw. nach diesem Zeitraum einen Vertrag hätte vorweisen können, indem es möglich gewesen wäre, ein nicht unbedeutendes Einkaufszentrum in Wien als Kunden zu gewinnen. Aufgrund dieses künftigen Kunden bzw. den daraus resultierenden Gewinnen wäre es verständlich, dass das Unternehmen um S 1,4 Mio. an die jetzigen Gesellschafter verkauft worden wäre. Auch wäre es in der Werbebranche absolut üblich, dass bei Firmenkäufen bzw. Firmenverkäufen weniger der Substanzwert heranzuziehen wäre, als vielmehr die künftigen Ertragswerte Beachtung fänden. Aus diesem Grunde hätten die neuen Gesellschafter auch die Firma erworben.

Zum Verkauf bemerkte die Bw. ergänzend, dass bei den Übernahmeverhandlungen die Firma ursprünglich nicht zum Verkauf gestanden wäre, wie ein in ihrem Besitz befindliches Inserat erkennen ließe, sondern der Verkauf erst im Zuge der Verhandlungen durch Initiative der jetzigen Gesellschafter entstanden wäre. Nach Wiederholungen von Ausführungen des ersten Schriftsatzes wies die Bw. darauf hin, dass sie im Rahmen der Schlussbesprechung bzw. in vorigen Besprechungen des öfteren angeregt hätte, entsprechende Rechtshilfeersuchen an



die maltesische Steuerbehörde zu richten, um festzustellen, ob es sich bei der Fa. C überhaupt um eine Sitzgesellschaft handeln würde. All diesen Ersuchen wäre die Behörde jedoch in keinsten Weise nachgekommen. Dem Vorhalt der Behörde, dass die Vertragsverhandlungen zwischen D, I und anderen sowie mit der Bw. immer mit A und B geführt worden wären, hielt die Bw. entgegen, dass bei sämtlichen Besprechungen mit dem Ehepaar, dieses immer wieder darauf hingewiesen hätte, dass eventuelle Ergebnisse erst mit dem Gesellschafter verhandelt werden müssten und es daher nicht möglich gewesen wäre, seitens des Ehepaares spontane Zusagen zu erhalten. Daher wäre es für die neuen Gesellschafter im Zuge der Verkaufsverhandlungen immer klar gewesen, dass das Ehepaar entsprechend Rücksprache mit den Gesellschaftern der Bw. gehalten hätte. Abschließend hielt die Bw. fest, dass der entsprechende Abtretungsvertrag auch von Herrn L unterschrieben worden wäre, welcher zur Vertragsunterfertigung extra nach Wien anreiste. Vor Vertragsunterfertigung hätte L noch zusätzlich bestätigt, dass er überhaupt zeichnungsberechtigt wäre und die Abtretungsverträge unterschreiben dürfe. Weiters führte die Bw. aus, dass es hier im Rahmen des Steuergeheimnisses nicht möglich wäre, Einsicht in die Betriebsprüfung von H zu erhalten. Sie ersuchte, ihr diese Unterlagen zur Verfügung zu stellen sowie auch jene, die bei der dortigen Betriebsprüfung zu einer Berufung geführt hätten. Es wäre nämlich davon auszugehen, dass auch im Rahmen dieser Berufung versucht worden wäre, die Gesellschafter der Fa. C entsprechend zu dokumentieren.

Hinsichtlich des durchschnittlichen Nächtigungsentgeltes zwischen S 155,00 bis S 185,00 bemängelte die Bw., dass die Betriebsprüfung nicht angegeben hätte, wo diese Preise erhoben worden wären und sie einen Betrag von S 952,00 als durchaus angemessen erachte. Unverständlich wäre die ablehnende Haltung der Betriebsprüfung hinsichtlich der erhöhten Mitwirkungspflicht gemäß Bundesabgabenordnung, da die Bw. sehr wohl auch Einzelpersonen angeführt hätte, die Behörde aber es nach wie vor unterlassen hätte, diese Beweisangebote entsprechend zu würdigen. Die Beschränkung auf die Auskünfte des Fremdenverkehrsvereines bzw. des Hauspersonals wäre ihrer Meinung nach nicht ausreichend. Die Aussagen dieser Angestellten würden der Bw. nicht vorliegen.

Zu diesen Ausführungen abermals Stellung nehmend, vertrat die Betriebsprüfung die Ansicht, dass der steuerliche Vertreter des Ehepaares bei der Schlussbesprechung am 21. Jänner 2000 anwesend gewesen wäre und dieser die Interessen der Gesellschafter A und B gewahrt hätte. Das Argument, dass im Jahr des Verkaufes ein Verlust erwirtschaftet worden und somit ein Verkauf zum Nominalwert an die maltesische Firma somit durchaus als angemessen anzusehen wäre, würde dadurch entkräftet, dass der Anteilsverkauf am 5. Mai 1993 rückwirkend mit Stichtag 31. Dezember 1992 erfolgte, und somit zu diesem Zeitpunkt das

Jahresergebnis von 1993 nicht bekannt gewesen sein konnte. Des weiteren wäre zu diesem Zeitpunkt ein Kundenstock vorhanden gewesen, welcher einen bestimmten Wert über dem Nominalwert repräsentieren musste. Die Betriebsprüfung vertrat weiters die Meinung, dass beim Erwerb von Unternehmen der Ertragswert ein nicht unwesentlicher Faktor sein könnte, jedoch bezweifelt werde, dass ein möglicher Kundengewinn ausschlaggebend für einen Preissteigerung von nahezu 200% sein könnte. Ein Kaufpreis von S 1,4 Mio. wurde von der Betriebsprüfung durchaus als realistisch betrachtet. Dass es sich bei der Firma C um eine Sitzfirma handeln würde, wäre über eine Anfrage an die Großbetriebsprüfung Wien-Auslandsgruppe festgestellt worden. Zum Ablauf der Verkaufsverhandlungen merkte die Betriebsprüfung an, dass es wohl Sinn einer Schenkung wäre, auch nach außen den Schein zu wahren und logische Folge, gewisse Formalismen auch entsprechend einzuhalten. Tatsache wäre, dass sich nach dem Wechsel der Eigentumsverhältnisse (Verkauf an die Fa. C) de facto in den Firmenabläufen nichts geändert hätte und das Ehepaar A und B praktisch agiert hätte wie zu Zeiten, zu welchen sie selbst Eigentümer der Bw. gewesen wäre. Im Rahmen der Schlussbesprechung wäre in Anwesenheit des steuerlichen Vertreters des Ehepaares A und B vorgebracht worden, dass bei Vortrag sämtliche Argumente auf ein Steuergeheimnis nicht zu achten wäre und somit durchaus auf das Verfahren im Zusammenhang mit der Betriebsprüfung der H verwiesen werden könne. Hinsichtlich der Ermittlung des fremdüblichen Nächtigungsentgeltes laut Betriebsprüfung wären die Erlösdaten des G selbst hergenommen worden, jedoch wären die Nächtigungen seitens der Bw. ausgeschieden worden.

#### Erlösdaten G

	1992	1993	1994	1995	1996
Gesamterlöse	208.248,00	677.169,00	655.970,00	739.267,00	119.637,00
- Erlöse Bw.	-19.450,00	-459.200,00	-362.731,00	-440.410,00	0,00
Erl. exkl. Bw.	188.798,00	217.969,00	293.239,00	298.857,00	119.637,00
Gesamtnächtigungen	1.232	1.299	1.761	1.685	776
gem. Nächtig. Bw.	14	123	143	15	0
daher exkl. Bw.	1.218	1.176	1.618	1.670	776
durchschnittl. Nächtig.					
entgelt exkl. Bw.	155	185	181	179	154

In der Meldung der Seminarteilnehmer, die sämtliche ausländischer Herkunft waren, sah die Betriebsprüfung eine Schutzbehauptung.

Mit Bescheid vom 12. Juni 2002 wurde die Körperschaftsteuer für das Jahr 2000 mit € 4.124,77 festgesetzt. Der steuerlichen Berechnung wurde hierzu ein Verlustabzug von S 854.744,00 zugrunde gelegt.

Mit Schreiben vom 18. Juni 2002 erhob die Bw. gegen den o.a. Bescheid das Rechtsmittel der Berufung und begründete dies mit dem Umstand, dass sie in ihrer Körperschaftsteuererklärung einen Verlustvortrag von S 1.225.220,00 ausgewiesen hätte, das Finanzamt jedoch lediglich einen um S 370.476,00 verminderten Verlust anerkannt hätte. Diese Differenz würde aus Vorperioden stammen, die im Zuge der Betriebsprüfung nicht anerkannt worden wäre, die jedoch mit Berufung vom 11. Mai 2000 und ihrem Nachtrag vom 15. Mai 2000 bekämpft worden wäre.

Aus dem Veranlagungsakt der Bw. sind folgende Ergebnisse zu entnehmen:

	1989 S	1990 S	1991 S	1992 S
Umsatz	12.750.448,00	10.782.363,00	19.258.515,00	26.139.389
Gewinn/Verlust	541.035,00	-654.868,00	518.599,00	341.774,00
Bilanzerstellungsdatum	21.12.1990	17.6.1991	6.7.1992	28.10.1993
	1993 S	1994 S	1995 S	1996 S
Umsatz	21.977.443,00	17.888.605,00	19.108.878,00	18.101.008,00
Gewinn/Verlust	-843.306,00	126.960,00	345.870,00	219.160,00
Bilanzerstellungsdatum	21.6.1994	5.5.1995	18.3.1996	29.10.1997

	1989-1992 S	1989-1995 S	Änderung %	1993-1995 S	Änderung %
Gewinn/Verlust	186.635,00	53.723,43	-71,21	-123.492,00	-166,17

(Durchschnitt)					
Umsatz	17.232.678,75	18.272.234,43	6,04	19.658.308,67	14,08
(Durchschnitt)					

Der Bw. wurden im Verfahren des Unabhängigen Finanzsenates die Aussagen der im G im Berufszeitraum Tätigen in Abschrift zur Verfügung gestellt. Weiters nahm der Unabhängige Finanzsenat in die Veranlagungsakte der H Einsicht. Daraus ging hervor, dass im Rahmen des Berufungsverfahrens betreffend die Umsatzsteuer 1992 und 1993 der Unabhängige Finanzsenat diese Bescheide aufgehoben hat. Somit wurde der Rechtszustand wie vor der Betriebsprüfung wieder hergestellt. Die Entscheidung, wonach die Vermietung des G als Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung einzustufen sei, wurde für die Jahre 1992 bis 1996 in den Bescheiden betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO getroffen.

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

#### **1. Umsatzsteuer für die Jahre 1992 und 1993:**

Aufgrund der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates über die Berufung der H betreffend die Umsatzsteuer 1992 und 1993 wird der Berufung gegen die Vorsteuerkürzung aus Eingangsrechnungen von Nichtunternehmern betreffend die Jahre 1992 im Ausmaß von S 197,27 und 1993 in der Höhe von S 2.068,64 Folge gegeben.

#### **2. Umsatzsteuer für die Jahre 1994 und 1995, Körperschaftsteuer für die Jahre 1992 bis 1997 und 2000 und Gewerbesteuer für die Jahre 1992 und 1993:**

Zum Vorbringen der Bw., dass das Prüfungsverfahren nicht ordnungsgemäß beendet worden wäre, da die Gesellschafter A und B bei der Schlussbesprechung am 21. Jänner 2000 nicht anwesend gewesen wären, wird auf § 149 Abs 1 BAO verwiesen, der Folgendes vorsieht: Nach Beendigung der Buch- und Betriebsprüfung ist über deren Ergebnis eine Besprechung abzuhalten (Schlussbesprechung). Zu dieser sind der Abgabepflichtige und, wenn bei der Abgabenbehörde ein bevollmächtigter Vertreter ausgewiesen ist, auch dieser unter Setzung einer angemessenen Frist vorzuladen. Über die Schlussbesprechung ist eine Niederschrift aufzunehmen.

Aus dieser gesetzlichen Formulierung ist für den gegenständlichen Fall lediglich zu entnehmen, dass die Bw. und ihr bevollmächtigter Vertreter zu laden sind. Die Bw. war im Zeitpunkt der Schlussbesprechung durch ihren im Firmenbuch ausgewiesenen Geschäftsführer E sowie durch ihren bevollmächtigten steuerlichen Vertreter vertreten. Eine zwingende Erweite-

zung dieses Personenkreises, wie von der Bw. angedacht, kann der o.z. gesetzlichen Regelung nicht entnommen werden. Insbesondere ist der Bw. jedoch in diesem Zusammenhang entgegenzuhalten, dass die Gesellschaft als juristisches Kunstgebilde nur durch natürliche Personen handeln kann. Deshalb und in diesem Sinne sind sie Organ der Gesellschaft. Dass ein steuerlicher Vertreter der vormaligen Gesellschafter und Geschäftsführer bei der Schlussbesprechung anwesend sein durfte, lag im Ermessen einerseits der Bw. andererseits der Betriebsprüfung, da das Prüfverfahren und die Feststellungen hauptsächlich Jahre betrafen, die in die Verantwortung von A und B fielen.

Hinsichtlich des Abtretungsvertrages an die C steht fest, dass A und B am 5. Mai 1993 als Übergeber den Abtretungsvertrag mit einem allein zeichnungsberechtigten Vertreter der C abgeschlossen haben. Mit weiterem Abtretungsvertrag vom 13. Dezember 1995 trat die C als alleinige Gesellschafterin der Bw. ihren gesamten Geschäftsanteil an dieser Gesellschaft, der einer Stammeinlage von S 500.000,00 entsprach und zur Hälfte bar eingezahlt war, an die D GmbH, E, u.a. ab. Die Berichtigung der Abtretungspreise von insgesamt S 1,4 Mio. erfolgte derart, dass sämtliche Abtretungspreise hinsichtlich des Teilbetrages von S 1,260.000,00 am 15. Jänner 1996 zur Zahlung fällig waren. Ein entfallender Restbetrag des Abtretungspreises von S 140.000,00 war am 15. Jänner 1996 zur Zahlung fällig. Als Tag des Überganges aller mit dem abgetretenen Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Verbindlichkeiten wurde der 31. Dezember 1995 vereinbart. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 13. Dezember 1995 wurde der Gesellschaftsvertrag der Bw. dahingehend abgeändert, dass die Geschäftsanschrift des Unternehmens verlegt und A als Geschäftsführerin abberufen wurde. Mit Wirkung vom 1. Jänner 1996 wurden die neuen Gesellschafter E und F zu selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführern der Bw. bestellt.

Gemäß § 22 Abs. 1 BAO kann die Abgabepflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes nicht umgangen oder gemildert werden. Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Abgaben gemäß Abs. 2 leg.cit. so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Grundsätzlich ist der Steuerpflichtige nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes so einzusetzen, dass er die geringste Steuerbelastung erzielt. Das gilt auch dann, wenn er bestimmte rechtliche Wege ausschließlich zum Zwecke der Steuerersparnis einschlägt. Zum Missbrauch bedarf es einer rechtlichen Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht findet, Steuern zu vermeiden. Es ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn der abgabensparende Effekt weggedacht wird, oder ob er ohne das Ergebnis der Steuerminderung unver-

ständig wäre. Können daher beachtliche außersteuerliche Gründe für eine auch ungewöhnliche Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen (vgl. VwGH vom 15. Juni 1993, 91/14/0253).

"Unangemessenheit" der rechtlichen Gestaltung begründet Rechtsmissbrauch. Kennzeichen für die Unangemessenheit ist, dass keine vernünftigen wirtschaftlichen Gründe für die Wahl des eingeschlagenen Weges sprechen, dass eine andere Gestaltung wirtschaftlich geradezu zwingend erscheint und dass die Gestaltung umständlich, spitzfindig oder schwerfällig, unnötig, überflüssig, widersinnig oder undurchsichtig ist und ihre wirtschaftlichen Ziele auf Nebenwegen erreicht. Einzige Erklärung für eine solche Gestaltung bleibt nur die Steuerumgehung (Loukota, Internationale Steuerfälle, Tz 910, mwH). Rechtsmissbrauch wird regelmäßig auch bei Dienstleistungen über Basisgesellschaften, die in Steueroasen gebieten errichtet wurden, der Grund für die steuerliche Nichtanerkennung der Gestaltung sein (soweit nicht auch in diesen Fällen vorgetäuschte Handlungen getätigt wurden und hierdurch die Zuordnung zu den Scheingeschäften nötig wird). Die Einschaltung sogenannter "Briefkastenfirmen" bedeutet im allgemeinen Rechtsmissbrauch.

Gemäß § 23 Abs. 1 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhöhung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend. Scheingeschäfte oder andere Scheinhandlungen sollen so Nachhandlungen oder Geschäfte vortäuschen, die in Wirklichkeit nicht bestehen und auch ernstlich gar nicht gewollt sind oder ein anderes Geschäft (Handlung) verdecken. Dem Typus des Scheingeschäftes oder der Scheinhandlung werden regelmäßig Vorgänge zuzuordnen sein, bei denen durch fingierten Aufwand Gewinnverlagerungen in das Ausland vorgenommen werden. Inländische Unternehmen treten dabei in vorgetäuschte Geschäftsbeziehungen mit Steueroasenfirmen ein. "Zum Schein" müssen hierfür Aufwendungen getragen werden, die den inländischen Gewinn schmälern, die aber weiterhin – durch die Kontrolle über die Steueroasenfirmen – in der Verfügungsgewalt des inländischen Unternehmers bleiben (Loukota, internationale Steuerfälle, Tz 885 und 916).

Aufgrund der oben angeführten Fakten, gelangt der UFS zur Überzeugung, dass der Abtretungsvertrag vom 5. Mai 1993 mit der C lediglich zum Schein abgeschlossen wurde, um solcherart Überschüsse aus der Anteilsveräußerung, die die beiden Ehegatten A und B im Inland zu versteuern gehabt hätten, in das Ausland zu verlagern. Während im Jahr 1995 die C mit dem Sitz in Malta ihre gesamten Geschäftsanteile an der Bw. um S 1,4 Mio, an inländische Erwerber abtrat, erwarb diese die Anteile lediglich zwei Jahre zuvor von den beiden Gesellschaftern um nur S 250.000,00. Während solcherart die Veräußerung der

Geschäftsanteile der C im Jahr 1995 unter fremdüblichen Bedingungen an ihr fremd gegenüberstehenden Personen geschah, wurde 1993 die Veräußerung der Anteile der Bw. an die C nur zum Schein abgeschlossen. Denn A wurde mit Wirkung vom 10. Februar 1988 zur selbstständig vertretungsbefugten Geschäftsführerin der Bw. bestellt, wobei diese Funktion "längstens auf die Dauer ihrer Gesellschaftszugehörigkeit" ausgeübt werden sollte. Dem Abtretungsvertrag vom 5. Mai 1993 zufolge stimmten die Vertragsparteien zu, dass A "auch weiterhin alleinige Geschäftsführerin der Bw. bleibt". Eine derartige Vertragsregelung ist jedoch nur dann verständlich, wenn A weiterhin (somit auch nach Abschluss des Abtretungsvertrages vom 5. Mai 1993) eine Gesellschafterstellung bei der Bw. innehatte. Wäre A – dem "Abtretungsvertrag" zufolge – tatsächlich aus der Gesellschaft ausgeschieden, dann hätte keine Veranlassung bestanden, eine Verlängerung der Geschäftsführerbestellung herbeizuführen. Eine solche wäre mit Sicherheit auch nicht erfolgt.

In dieses Bild fügt sich, dass A sodann mit Generalversammlungsbeschluss vom 13. Dezember 1995 als Geschäftsführerin der Bw. abberufen wurde, somit erst zu einem Zeitpunkt, als C dem "Abtretungsvertrag" vom 13. Dezember 1995 zufolge, ihren gesamten Geschäftsanteil an der Bw. an neue (inländische) Eigentümer verkaufte und damit A nach Überzeugung des UFS endgültig aus der Gesellschaft ausgeschieden ist. Einer (weiteren) Geschäftsführerbestellung war damit der Boden entzogen. Gleichzeitig wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom 13. Dezember 1995 auch die Geschäftsanschrift des Unternehmens verlegt, nachdem diese vorher die frühere Wohnsitzadresse der beiden Ehegatten A und B gewesen war.

Hinsichtlich des Erwerbspreises der Geschäftsanteile, die einerseits am 5. Mai 1993, zum Stichtag 31. Dezember 1992 S 500.000,00, andererseits am Übergabestichtag 31. Dezember 1995 S 1,4 Mio. wert gewesen sein sollen, ist festzustellen, dass dies innerhalb eines derart kurzen Zeitraumes unter Berücksichtigung des tatsächlich einbezahlten Anteiles von S 250.000,00 eine Wertsteigerung um S 1.150.000,00 bedeuten würde, das wären 460%.

Der oben angeführten Aufstellung über den Geschäftsverlauf der Bw. ist zu entnehmen, dass die Ergebnisse der Bw. in den Jahren 1993 bis 1995 trotz gestiegener Umsätze gegenüber den Vorjahren um durchschnittlich 166% gesunken sind. Es bleibt somit festzuhalten, dass nach dem 31. Dezember 1992 Verluste bzw. schlechtere Ergebnisse als in den Vorjahren erzielt wurden, die für sich betrachtet geeignet sind, den Wert (Ertragswert) der Beteiligung zu mindern. Wenn laut Abtretungsvertrag vom 13. Dezember 1995 ein Abtretungspreis von S 1,4 Mio. erzielbar war und dieser dem wahren Wert der Anteile entsprach, dann hätte sich zum Übergabestichtag 31. Dezember 1992 ein mindestens ebenso hoher Veräußerungserlös erzielen lassen müssen. Indem die beiden Gesellschafter A und B laut Abtretungsvertrag vom

5. Mai 1993 an die maltesische C lediglich zum Nennwert verkauft, wollten sie solcherart langfristig geplant Überschüsse aus der Anteilsveräußerung, die sie im Inland zu versteuern gehabt hätten, in das Ausland verlagern. Es gibt keinen vernünftigen außersteuerlichen Grund, die Anteile laut Abtretungsvertrag vom 5. Mai 1993 zum Nominalwert (somit ohne jedwede Gewinnrealisierung) an eine maltesische Gesellschaft zu veräußern, zumal die Geschäfts- und Geschäftsführungsstrukturen – wie oben dargelegt – nach der Veräußerung unverändert geblieben sind und allein der zum Übergabestichtag 31. Dezember 1992 vorhandene Kundenstock einen über dem Nominalwert liegenden Wert repräsentiert hat. Die Abtretung der Gesellschaftsanteile am 5. Mai 1993 zum Nennwert ist nur dann verständlich, wenn es sich bei der zwischengeschalteten maltesischen C um eine den beiden Gesellschaftern A und B nahe stehende Gesellschaft handelt. Dieser Verdacht wird durch folgende Tatsache erhärtet:

Aus öffentlichen maltesischen Büchern ist ersichtlich, dass die C Ende 1992 gegründet und im November 1992 im maltesischen Firmenbuch protokolliert wurde. Aufgrund der zeitlichen Nähe zum Abtretungsvertrag vom 5. Mai 1993 ist daher der Schluss gerechtfertigt, dass die C gerade im Hinblick auf die Abtretung der Gesellschaftsanteile gegründet worden ist.

Im Verfahren wurde eine Bestätigung vom 10. September 1999 mit folgendem Wortlaut vorgelegt: "We confirm that, according to our records A and B were never the ultimate beneficial owners or financial beneficiaries of C". Diese Aussage mag für sich zutreffend sein, sie gibt jedoch keine Auskunft darüber, wer (mittelbar) hinter der C steht und somit Einfluss auf diese Gesellschaft hat.

Der nunmehrige Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. E gab auf Befragen am 8. Oktober 1998, mit wem im Jahr 1995 die Kaufhandlungen bezüglich der Geschäftsanteile an der Bw. geführt worden seien, bekannt, dass die Kaufverhandlungen hinsichtlich der Anteile mit A und B geführt und L erstmalig anlässlich der Unterfertigung des Notariatsakts aufgetreten wäre. Wären die beiden Gesellschafter A und B bereits mit "Abtretungsvertrag" vom 5. Mai 1993 tatsächlich und endgültig aus der Bw. ausgeschieden, dann hätte keine Veranlassung bestanden, auch die Verkaufsverhandlungen im Jahr 1995 (als Eigentümer) zu führen.

Der mit "Abtretungsvertrag" vom 5. Mai 1993 erfolgte Verkauf der Geschäftsanteile an der Bw. wird vom Unabhängigen Finanzsenat daher als Scheingeschäft gewertet. Mit diesem Verkauf sollte die inländische Besteuerung eines Überschusses als Einkünfte im Sinn des § 29 Z 2 EStG 1988 iVm. § 31 leg.cit. langfristig geplant umgangen werden. Den beiden Ehegatten A und B kommt in steuerlicher Hinsicht auch nach Abschluss des "Abtretungsvertrages" vom



5. Mai 1993 Gesellschafterstatus bezüglich der Bw. zu, der Verkauf der Gesellschaftsanteile laut den "Abtretungsverträgen" vom 13. Dezember 1995 ist daher ihnen zuzurechnen.

Hinsichtlich des Antrages der Bw., Personen, sämtliche mit Wohnsitz außerhalb Österreichs zur Seminar- und Nächtigungsfrage einzuvernehmen, wird ausgeführt, dass aufgrund der Auskunft des zuständigen Fremdenverkehrsamtes eindeutig und objektiv nachvollzogen werden kann, dass diese Personen im G in der von der Bw. behaupteten Art und in dem Ausmaß nicht an Seminaren teilgenommen haben. Denn andernfalls wären eine Meldungen an das zuständige Fremdenverkehrsamt zu erstatten gewesen, die jedoch nicht durchgeführt wurden. Höchsten Stellenwert bei der Beurteilung dieser Frage hat aber auch jede der Aussagen der bei der Bw. Tätigen, die zunächst die Abhaltung von Seminaren überhaupt verneinten, eine Anwesenheit dieser als Zeugen beantragten Personengruppe jedoch nur im Rahmen eines privaten Gastes bei den Gesellschaftern der Bw. für möglich hielt. Diese Aussagen für sich sind allein schon deshalb glaubwürdig, da im G nur 4 Ferienwohnungen zur Vermietung zur Verfügung standen, und sich daher die Zahl der Ankünfte durchaus in überschaubarem Rahmen hielt.

Die von der Bw. kritisierte nicht bekannt gegebene Berechnungsgrundlage der Ermittlung des fremdüblichen Nächtigungsentgeltes wurde durch die Betriebsprüfung im Rahmen der Ergänzung zur Stellungnahme nachgeholt, erfolgte jedoch seitens der Bw. keine Replik hiezu.

Seitens des Unabhängigen Finanzsenates wird diese Berechnung als nicht unlogisch angesehen und kann nachvollzogen werden, dass die Gesamterlöse exklusive der Erlöse der Bw. eine taugliche Basis für die Berechnung eines durchschnittlichen fremdüblichen Nächtigungsentgeltes darstellt. Dem Hinweis der Bw., dass es in Tirol nicht möglich wäre, eine Appartementwohnung um diesen Betrag zu mieten sondern vielmehr eine solche um S 992,00 als durchaus angemessen angesehen werden kann, muss daher entgegnet werden, dass es sich nicht um irgendeine Wohnung handelt, sondern um das Objekt der Bw. im Einzelfall. Andere Umstände können daher aufgrund dieser exakten Feststellung nicht berücksichtigt werden. Der von der Bw. geäußerten Meinung, dass sich die Behörde darauf beschränkt hätte, die beim Fremdenverkehrsverein gemeldeten Nächtigungen zu ermitteln bzw. Hauspersonal zu befragen, kann von dem Unabhängigen Finanzsenat insofern nicht geteilt werden, als rückblickend betrachtet die Anmeldungen beim Fremdenverkehrsverein die einzig objektiv nachvollziehbare Tatsachen sind, andererseits die Aussagekraft des Hauspersonals deswegen unvergleichlich hoch ist, da davon einerseits der gesamte Berufszeitraum umfasst wurde, andererseits sie die einzigen sind, die während des gesamten Zeitraumes unmittelbar in diesem Objekt tätig waren und somit unmittelbaren Zeugenbeweis über tatsächlich

Gesehenes bzw. Erlebtes liefern können. Die Berufung gegen die o.a. Bescheide bis zum Jahr 1995 ist daher abzuweisen.

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1996, 1997 und 2000 sind ebenfalls abzuweisen, da die bekämpften Bescheide der Vorjahre keine Änderung erfahren.

### 3. Kapitalertragsteuer:

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer u.a. bei inländischen Kapitalerträgen durch Abzug von Kapitalertragsteuer erhoben. Zu den inländischen Kapitalerträgen gehören gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a leg. cit. Gewinnanteile, Zinsen und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Unter verdeckten Gewinnausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, diese aber anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind von diesem Begriff umfasst. Da die Bw. im Berufungsverfahren betreffend die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1992 bis 1995 kein anderes Vorbringen erstattete, als bereits für die Berufungen gegen die Umsatz- Körperschaft- und Gewerbesteuer maßgebend war, der gegenständliche Bescheid als Folge der betreffenden Sachverhaltsfeststellungen, die in einem rechtlich einwandfreien Verfahren zustande gekommen sind, anzusehen sind, sich die Ausführungen der Bw. in der Berufung auch nicht gegen Haftungsinanspruchnahme wenden und auch sonst keine Rechtswidrigkeit zu erkennen ist, war die Berufung daher als unbegründet abzuweisen.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, 5. Oktober 2005