



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

---

Außenstelle Wien  
Senat 1

GZ. RV/0756-W/04

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der CI in Liquidation und MVV, , vertreten durch Mag. Margit Müller, Wirtschaftstreuhänderin, 2362 Biedermannsdorf, Klosterstraße 12, vom 23. März 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch OR Dr. Eleonore Ortmayr, vom 19. Februar 2004 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1997 bis 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (=Bw.) wurde 1995 als GmbH & Co. KG gegründet. Sie bestand aus einer natürlichen Person als Kommanditistin und der GmbH als Komplementär.

Geschäftsführer der GmbH ist der in Ungarn geborene Gatte der Kommanditistin, Dipl.Ing. V. Als Betriebsgegenstand wurde stets „Betriebsberatung“ in den Abgabenerklärungen angeführt. Lt. einem Aktenvermerk der Betriebsprüfung wurde das Vermögen der GmbH & Co KG Ende 1998 gem. § 142 HGB von der GmbH übernommen, welche in der Folge liquidiert wurde. In den Akten liegen sowohl ein – nicht datierter - Antrag an das Handelsgericht Wien als auch ein diesbezüglicher Beschluss des Handelsgerichtes vom 6. April 1999 auf.

Bei der Bw. fand Ende 2000 hinsichtlich der Jahre 1997 und 1998 eine Außenprüfung statt. Auf Grund der Prüfungsfeststellungen nahm das Finanzamt die Verfahren hinsichtlich

einheitlich und gesonderte Feststellung gem. § 188 BAO für beide Jahre gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ geänderte Feststellungsbescheide.

Unter Tz. 13 (Aufwendungen im Zusammenhang mit Erlösen von „PS“ und E Rt“ begründete die Prüferin die von ihr vorgenommenen Gewinnerhöhungen wie folgt:

„Mit den ungarischen Firmen PS und E Rt wurden Geschäftsbeziehungen gepflogen, deren Sachverhalt von der Betriebsprüfung folgendermaßen ermittelt wurde:

Der Abgabepflichtige legte diesen Firmen Leistungen in Rechnung. (In einem Fall für die Ausfertigung einer Studie, in dem anderen Fall für Kundenvermittlung.) Die Bezahlung erfolgte nicht über das laufende betriebliche Bankkonto, sondern über eines, das den Vermerk „Treuhandkonto GS“ trug, aber Herr V als Geschäftsführer der geprüften Firma zeichnungsberechtigt war. In weiterer Folge wurden 90% dieses Honorares an Konten von Firmen des Herrn A. El., die den Sitz auf der Kanalinsel Guernsey haben und typische Steueroasenfirmen darstellen, überwiesen. Von diesen Firmen wurden Bestätigungen ausgestellt, die den Vermerk „Invoice“ tragen. Die verbleibenden 10% wurden dem geprüften Unternehmen als Provision überwiesen und in diesem als Erlös gebucht. Der ursprüngliche Geldeingang und –ausgang an die Kanalinseln wurde nicht verbucht.

Vom Abgabepflichtigen wurde als Begründung für diese Vorgangsweise genannt, dass die Leistungen nicht von seiner Firma erbracht wurden, sondern von der jeweils betroffenen Kanalinsel-Firma; da aber die ungarischen Steuerbehörden Rechnungen von Firmen aus Steueroasenländern überhaupt nicht akzeptieren, wäre der Umweg über Österreich gewählt worden; er hätte für die Abwicklung eine 10%ige Provision erhalten. Irgendwelche Unterlagen, die als Beweis ausreichen würden, dass tatsächlich von Herrn El. bzw. dessen Firmen Leistungen erbracht wurden, wurden nicht vorgelegt und beteuert der Abgabepflichtige auch nicht zu besitzen.

Bei Vorliegen von steuerlichen Auslandbeziehungen liegt eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung des Abgabepflichtigen vor. Gerade bei Auslandsgeschäften, bei denen der Finanzbehörde im Allgemeinen eine genaue Überprüfung der Angaben nur schwer möglich ist, sind daher erhöhte Anforderungen an die Nachweispflicht zu stellen. Laut ständiger Rechtsprechung ist die bloße Namhaftmachung (vor allem bei Off-Shore-Gesellschaften) des Zahlungsempfängers kein Empfängernachweis im Sinne des § 162 Abs. 1 BAO. Weiters wurde bisher keine Nachweis erbracht, dass andere Personen als der Abgabepflichtige diese Leistungen ausgeführt haben. Nach dem derzeitigen Stand des Ermittlungsverfahrens liegt daher die Vermutung nahe, dass es sich um eine Verlagerung ertragsbringender Vermögenswerte in eine Steueroase handelt. In Ausübung freier Beweiswürdigung versagt die Betriebsprüfung den Abzug als Betriebsausgaben.

Gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Feststellungsbescheide wurde durch die steuerliche Vertreterin Berufung erhoben.

„Meine Mandantschaft hat im Rahmen eines Treuhandvertrages mit der Firma GS. Einnahmen für eine Studie erzielt. Die Studie wurde im Auftrag der Firma „PS“ nicht von meiner Mandantin, sondern von dritten Personen, die von der Firma GS, gestellt wurden, erstellt. Die Honorare für diese Studien in Höhe von 90% der Einnahmen wurden vertragskonform an Konten der Firma GS. (**nicht** an Konten des Herrn A. El.) von einem Treuhandkonto überwiesen. Meine Mandantin hat somit Treuhandhonorare für die Abwicklung in Höhe von 10% der Umsätze erzielt.

Bei der Zusammenarbeit mit der Firma E RT liegt der Sachverhalt ähnlich.

Die Geldbewegungen erfolgten über ein Treuhandkonto. Im Rahmen der Betriebsprüfung wurden die „Einnahmen“ in voller Höhe angesetzt, die „Ausgaben“ in diesem Zusammenhang wurden nicht anerkannt. Begründet wurde dies damit, dass der Empfänger der Gelder seinen Sitz in einer Steueroase habe und meine Mandantin eine erhöhte Mitwirkungspflicht treffe.

Dieser erhöhten Mitwirkungspflicht ist meine Mandantin nachgekommen: Anlässlich einer Besprechung im Zuge der Betriebsprüfung mit dem Geschäftsführer meiner Mandantin und der Prüferin, wurde von der Prüferin zunächst die Möglichkeit in Erwägung gezogen, meine Mandantin hätte die Studie selbst erstellt, es wären daher keine „Ausgaben“ für Subhonorare angefallen. Dies ist aus arbeitstechnischen Gründen aber völlig unmöglich. Meine Mandantin hatte zum damaligen Zeitpunkt keine Dienstnehmer mit Ausnahme des Geschäftsführers, Herrn V. Dieser war jedoch mit dem Aufbau der Firma PR beschäftigt und ausgelastet. Die Erstellung einer Studie diesen Umfangs wäre ihm allein und dazu ohne entsprechende technische Ausrüstung völlig unmöglich gewesen. In der Folge wurde von der Prüferin eine Bestätigung des Auftraggebers der Studie, der Firma „PS“ angefordert, aus der hervorgeht, dass meine Mandantin die Studie nicht selbst erstellt hätte. Diese Bestätigung wurde bei der Schlussbesprechung vorgelegt. Nunmehr wurde von Seiten der Betriebsprüfung bemängelt, dass zwar bestätigt werde, dass meine Mandantin die Studie nicht erstellt hätte, aber nicht welche konkreten physischen Personen gearbeitet und mit dem Auftraggeber Kontakt gehabt hätten.

Die Rückfrage meiner Mandantin, welche weiteren Beweise oder Unterlagen erforderlich wären, blieb seitens der Betriebsprüfung offen. Die Prüferin und deren Gruppenleiter meinten lediglich, dass sie in dieser Angelegenheit ohnehin nicht selbst entscheiden könnten, sie würden daher den Sachverhalt ihrem Vorgesetzten im Finanzamt vortragen und dessen Entscheidung bekannt geben. Zur Aufforderung, weitere Beweise beizubringen, ist es nicht gekommen. Meine Mandantin hatte somit keine Möglichkeit weitere Unterlagen oder Beweise

vorzulegen, wozu sie selbstverständlich im Rahmen ihrer Möglichkeiten bereit gewesen wäre und was sie auch angeboten hatte.

Die Möglichkeit, meine Mandantin oder ihr Geschäftsführer, Herr V , sei persönlich an der Firma GS. in Guernsey beteiligt, wurde von der Betriebsprüfung auf Grund der vorgelegten Unterlagen (Gesellschafterlisten) nicht in Erwägung gezogen.

Wenn in der Begründung des Bescheides ausgeführt wird, dass die Vermutung naheliege, ertragbringende Vermögenswerte in Steueroasen zu veranlagen, trifft im konkreten Fall zwar nicht zu. Selbst wenn dies der Fall wäre, geht aus den aktenkundigen Geldflüssen hervor, dass es sich dabei um Gelder von ungarischen Firmen („PS“ und E RT mit Sitz in Ungarn) handelt, die der Steuerhoheit Österreichs nicht unterliegen.

Meine Mandantin hat in diesem Fall ein Entgelt für die Abwicklung in Höhe von 10% erhalten und in Österreich versteuert. Der Zahlungsleistende (Firma PS. bzw. E RT) und der Zahlungsempfänger (CIC) ist in diesem Fall der Abgabenbehörde bekannt. ...“

Die Betriebsprüfung gab zur Berufung folgende Stellungnahme ab:

„Aus der Berufung gehen gegenüber diesen zugrunde liegenden Sachverhalt keine neuen Tatsachen hervor bzw. werden keine neuen Behauptungen aufgestellt oder konkrete Beweise vorgelegt oder angekündigt.

Es bleibt daher in freier Beweiswürdigung zu beurteilen, ob es glaubwürdig erscheint, dass das geprüfte Unternehmen ohne Erbringung einer eigenen Leistung (außer der Abwicklung von Bankgeschäften) Millionenbeträge auf ein Konto seines Geschäftsführers (vom Unternehmen als „Treuhandkonto“ bezeichnet, obwohl er kein Treuhänder ist) überwiesen bekam und davon (nur) 90% an Konten von Firmen überweisen musste, die ihren Sitz auf den weit entfernten Kanalinseln haben; und zwar für Leistungen, deren tatsächliche Erbringung ihrer Natur nach nicht nachvollziehbar ist (was auch die AbgPfl. nicht nachweisen konnte und worüber sie nach eigenen Angaben über keine Unterlagen verfügt) und deren Erbringungsort ganz woanders liegt. Wird nun behauptet, dass das geprüfte Unternehmen für die Erfüllung der Aufträge über keine Zeit und Mittel verfügte, so muss dem entgegengehalten werden, dass das Vorhandensein der entsprechenden Logistik (Personal, Betriebsausstattung) bei den angeblich leistungserbringenden Firmen auf den Kanalinseln auch als zweifelhaft erscheint; ferner, dass das notwendige Leistungsquantum und der Bedarf an Maschinen etc. aus der vagen Beschreibung der zu erbringenden Leistung gar nicht quantifizierbar ist.“

Die Bw. gab keine Gegenäußerung zur ihr vorgehaltenen Stellungnahme der Betriebsprüfung ab.

Das Finanzamt legte die Berufung der Abgabenbehörde 2. Instanz zur Entscheidung vor.

Der unabhängige Finanzsenat (=UFS) wies die (am 19.04.2001 eingebrachte) Berufung mit folgender Begründung als unzulässig zurück:

Die Bw., eine KG, sei im Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide bereits im Firmenbuch gelöscht gewesen. Im vorliegenden Fall liege in der Übertragung des Vermögens gem. § 142 HGB ein Fall von Vollbeendigung aus dem Grund der Gesamtrechtsnachfolge vor. Dies bedeute, dass die angefochtenen Bescheide an eine nicht mehr existierende Gesellschaft ergingen und daher keine Rechtskraft entfalten konnten, weshalb die Berufung zurückzuweisen gewesen sei.

In der Folge erließ das Finanzamt neuerlich Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens und entsprechend geänderte Feststellungsbescheide gem. § 188 BAO, richtete die Bescheide aber nicht an die aufgelöste Gesellschaft, sondern an die ehemaligen Gesellschafter.

Die ehemaligen Gesellschafter erhoben durch ihre steuerliche Vertreterin wiederum Berufung (Eingabe vom 19.12.2003, eingelangt am 31.12.2003)). Sie beantragten darin, den Bescheid für 1997 ersatzlos aufzuheben bzw. in eventu nach Erklärung zu veranlagen. Der Bescheid für 1998 sei nach Erklärung zu veranlagen. Hinsichtlich der Veranlagung 1997 sei Verjährung eingetreten. Bei dem an CI in Liquidation und MVV. gerichteten Bescheid handle es sich um einen Erstbescheid; eine Wiederaufnahme des Verfahrens sei daher denkunmöglich. Eine Unterbrechung der Verjährung sei nicht eingetreten, da erstmals 2003 nach außen erkennbare Handlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches an CI in Liquidation und MVV. gerichtet worden seien.

Zur weiteren Begründung verweise sie auf die ursprünglich eingebrachte Berufung.

Das Finanzamt gab der Berufung mittels Berufungsvorentscheidung insoweit Folge, als es die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 1997 und 1998 mit dem Hinweis aufhob, dass auch die vermeintlichen Erstbescheide mangels gesetzmäßiger Adressierung keine Rechtswirkungen entfalten konnten. Da somit keine durch Bescheid abgeschlossene Verfahren vorlagen, sei auch die Wiederaufnahme der Verfahren nicht zulässig gewesen. Gleichzeitig wies es die Berufung vom 31.12.2003 (gegen die Feststellungsbescheide für 1997 und 1998) als unzulässig zurück.

Per 19.02.2004 erließ das Finanzamt neuerlich Feststellungsbescheide gem. § 188 BAO für die Jahre 1997 und 1998, welche es der Rechtsauffassung des UFS folgend an die ehemaligen Gesellschafter der KG richtete und nach Hinweisen auf den der Bw. vorliegenden Betriebsprüfungsbericht und die Nichtvorlage weiterer Beweismittel wie folgt begründete:

„Beträge in Millionenhöhe gehen auf einem Bankkonto ein, für welches Herr V , Geschäftsführer, zeichnungsberechtigt ist und welches den Vermerk „Treuhandkonto GS “ trägt. Sie stehen zweifelsfrei mit der betrieblichen Tätigkeit in wirtschaftlichen Zusammenhang. Es handelt sich nämlich um die Bezahlung von Ausgangsrechnungen, die von Ihnen ausgestellt wurden.

Das Bankkonto wird dennoch nicht in Ihrem Betriebsvermögen geführt. Die Bankeingänge finden keinen Niederschlag in Ihrer Buchhaltung.

Herr V überweist 90% der Geldeingänge an Konten von Firmen mit Sitz auf einer der Kanalinseln, ohne zu überprüfen (bzw. dies überhaupt zu können), ob die Geld-Empfänger-Firmen die Leistungen, die er selbst laut seinen eigenen Fakturen in Ungarn erbracht hat, auch wirklich von der Kanalinsel aus erbracht haben (bzw. dies überhaupt können).

Dieser Geschäftsfall wird von Ihnen auch nicht gebucht. Sie lassen sich statt dessen die restlichen 10% überweisen und verbuchen diese als Provision.

Die angeblichen Leistungen an Sie sind nicht näher quantifizierbar: Ausfertigung einer Studie, Kundenvermittlung. Es wurde keinerlei Dokumentation über Durchführung von Arbeiten, Berechnung des Honorars aufgrund konkreter Vermittlungen, etc. vorgelegt.

Angesichts dieser Tatsachen sieht das Finanzamt keinen Anlass, von der im Betriebspflichtsbericht vorgenommenen Beweiswürdigung abzuweichen. Vielmehr erscheinen Ihre Behauptungen im Lichte der formellen und materiellen Ordnungswidrigkeiten (Nichtverbuchung von Geschäftsfällen, Nichterfassung eines betriebsnotwendigen Bankkontos) als unglaublich. Viel plausibler erscheint es hingegen, die Bankeingänge aufgrund von Ausgangsrechnungen Ihnen zuzurechnen, und andererseits den Überweisungen von Millionenbeträgen an ausländische Bankkonten mangels eines ausreichenden Nachweises, dass dies der Einkommenserzielung diene, den Charakter von abzugsfähigen Betriebsausgaben abzusprechen.“

Die Bw. erhab neuerlich Berufung. Inhaltlich entsprechen die darin enthaltenen Ausführungen denen der (1.)Berufung vom 19.04.2001, sodass von ihrer Wiedergabe zwecks Vermeidung von Wiederholungen Abstand genommen wird.

Bei Durchsicht des Arbeitsbogens und den darin enthaltenen Ablichtungen des Schriftverkehrs, der Verträge im Zusammenhang mit Beratungsleistungen und Vermittlungen fiel auf, dass der Bw. neben seiner Tätigkeit für das Unternehmen PR sehr wohl weitere Beratungsaufträge durchführte. Im Zusammenhang mit einem Beratungsauftrag für das ungarische Unternehmen PAG, welches von einem schwedischen Unternehmen übernommen worden sei, kam zu Tage, dass die Beratung zwar von der Bw. fakturiert, die konkreten

Arbeiten aber von einem ehemaligen leitenden Angestellten der Fa. PAG , Dr. PA, durchgeführt wurden, welcher der Bw. für seine Tätigkeit ein entsprechendes Honorar in Rechnung stellte. Weitere Honorare für Subunternehmer der Bw. wurden geltend gemacht und von der Betriebsprüfung anerkannt (KontoNr. 581-100).

Ebenso ist den Buchhaltungsunterlagen – entgegen dem Berufungsvorbringen, wonach der Geschäftsführer und einzige Dienstnehmer der Bw. durch seine Arbeit für PR derart ausgelastet gewesen sei, dass er die Studie für PS nicht persönlich durchführen habe können – sehr wohl die Durchführung von weiteren Beratungsleistungen gegenüber verschiedenen, teils in österreichischen, teils ungarischen Unternehmen, zu ersehen (KontoNr. 411-100).

Im Gegensatz dazu wurden im Zusammenhang mit den Arbeiten für das ungarische Unternehmen PS die konkreten Ansprechpartner auch im – ins Deutsche übersetzen - Schreiben des Direktors VB – nicht genannt. Im Akt liegt die Ablichtung eines ins Deutsche übersetzten Schreibens des Generaldirektors der Fa. PS an Dipl.Ing. I. V vom 20.12.2000 auf:

„Bezugnehmend auf Ihr Ersuchen bestätige ich hiermit, dass die Beauftragung Ihrer Gesellschaft auf Empfehlung einer in Handelsentwicklung hoch angesehenen Person erfolgte. Ich persönlich habe mich darüber gefreut, da Sie und Ihr Kollege, Herr G H, vor der Privatisierung mit unserer Gesellschaft bereits in Kontakt waren. Sie haben bei der Diskussion des geplanten Vertrages erwähnt, dass weder Herr H noch andere für diese Aufgabe geeignete Personen im Angestelltenverhältnis bei CI. sind. Aus diesem Grund würden Sie Spezialisten für die Erledigung der diversen Aufgaben engagieren. Daher habe ich es als natürlich empfunden, dass wir Sie während der Ausarbeitung der Studie nicht getroffen haben, den Kontakt und die telefonischen Abstimmungen nicht mit Ihnen, sondern mit den von Ihnen genannten Fachleuten gehalten haben. Seither sind Jahre vergangen und deshalb erinnere ich mich nicht mehr genau, ob Sie die fertiggestellte Studie mir oder einem anderem Mitarbeiter unserer Gesellschaft übergeben haben.“

Hinsichtlich der Provision von dem ungarischen Unternehmen E RT ist dem Arbeitsbogen zu entnehmen, dass diese für die Vermittlung von Kunden zwecks Ankauf von Beteiligungen („shares of CO“) durch ein weiteres auf Guernsey etabliertes Unternehmen („PFL“, dass lt. Registerauszug dieselben Beteiligten, wie die GS, Limited aufweist, sich am gleichen Ort befindet, die selbe Telefon- und Faxnummer besitzt und durch den gleichen Vertreter (Mr. A. El. , Director) in Erscheinung tritt.

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

#### **1. Verjährung hinsichtlich einheitlich und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO des Jahres 1997**

Zur in der (2.) Berufungsschrift aus 2003 behaupteten Verjährung des Gewinnfeststellungsbescheides für 1997 ist folgendes festzustellen:

Abgesehen davon das schon durch die Zusendung der Erklärungen, durch die Erlassung von Bescheiden sowie durch die Prüfungshandlungen Ende 2000 nach damals gültiger Rechtslage die 5-jährige Verjährungsfrist jeweils unterbrochen wurde und mit Ende 1999 sowie Ende 2000 wieder neu zu laufen begann wodurch die Bescheiderlassung im Jahr 2004 daher innerhalb der 5-jährigen Verjährungsfrist erfolgte, steht fest, dass ein Bescheid über die einheitlich und gesondert erfolgte Festsetzung von Einkünften überhaupt nicht der Verjährung unterliegt (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, Tz. 8 zu § 207 sowie die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Eine Verjährung des Bescheides über die einheitlich und gesonderte Feststellung von Einkünften des Jahres liegt daher nicht vor.

## **2. Gewinnhinzurechnungen in den Jahren 1997 und 1998**

Strittig sind Gewinnhinzurechnungen, die daraus resultieren, dass die Bw. bzw. deren Geschäftsführer Honorare für die Erstellung einer Studie bzw. eine Provision für die Vermittlung von Kunden zwecks dem Ankauf von Beteiligungen nur zu einem Teil in den Büchern erfasste.

Während die Bw. vorbringt, dass beispielsweise im Geschäftsfall PS die von diesem Unternehmen in Auftrag gegebene Studie tatsächlich von Organen der Kanalinsel firma erstellt wurde und nur deshalb der Bw. als Ersteller der Studie und Rechnungsaussteller nach außen hin in Erscheinung trat, weil bei Aufscheinen einer Steueroasenfirma in der Rechnung die Nichtanerkennung der Kosten als Betriebsausgaben durch die ungarischen Finanzbehörden zu befürchten gewesen wäre, vertritt das Finanzamt die Auffassung, dass die Leistungen tatsächlich durch die Bw. bzw. durch die für sie tätig gewesenen Organwalter erbracht worden sind und die Tätigkeit der Kanalinsel firmen in beiden Fällen nur zwecks Verkürzung der eigenen Abgaben der Bw. vorgeschoben worden sei.

Die Bw. wendet in der Berufung ein, Dipl.Ing. V , der Geschäftsführer der GmbH und einzige Arbeitnehmer sei auf Grund seiner Arbeit für die PR vom Umfang und der technischen Ausrüstung her nicht in der Lage gewesen, den Auftrag alleine durchzuführen. Sie legte im Zuge des Bw. Verfahrens ein Schreiben des Generaldirektors von PS vor, aus dem hervorgeing, dass nicht der Bw. selbst diese Studie erstellt hätte. Die Betriebsprüfung habe daraufhin bemängelt, dass aus dem genannten Schreiben die konkret mit der Erstellung der Studie bei PS befassten Personen nicht hervorgingen. Weitere Beweise oder Unterlagen seien seitens der Betriebsprüfung nicht angefordert worden. Auf Grund der in den Registerauszügen enthaltenen Gesellschafterliste der Kanalinsel firmen habe auch die Betriebsprüfung weder

eine Beteiligung der Bw. noch ihrer Gesellschafter angenommen. Die seitens der ungarischen Unternehmen geleisteten Zahlungen unterlagen nicht der Steuerhoheit Österreichs. Der Empfänger der in Österreich verbliebenen 10% der Rechnungssumme, nämlich die Bw. selbst, sei der Finanz als Empfänger genannt worden.

Diese Berufungsausführungen vermögen den unabhängigen Finanzsenat (=UFS) aus den im Folgenden angeführten Gründen nicht zu überzeugen.

2.1 Der Hinweis auf die Steuerhoheit Ungarns erscheint genau so schwer verständlich wie die Empfängerbenennung. Der UFS fehlen jegliche Zuständigkeiten um über die Betriebsausgabeneigenschaft bei den zahlenden ungarischen Unternehmen zu entscheiden. Was die Bw. mit der Empfängernennung (CIC) bewiesen haben will, entzieht sich dem UFS zur Gänze. Laut der Bilanz zum 31.12.1996 verwendet die Bw. diese Abkürzung zur Bezeichnung ihrer eigenen Komplementärsgesellschaft!

2.2 Aus den Kopien der im Arbeitsbogen teilweise aufliegenden Buchhaltung geht hervor, dass sich die Bw. wiederholt der Hilfe Dritter – offenbar auf Honorarbasis - bediente. Seitens der Betriebsprüfung wurden solche teils ganz erheblichen Honorare für die Erstellung von Studien in Ungarn überprüft und als betrieblicher Aufwand - wie beispielsweise im Fall des Dr. PA , welcher der Bw. 1998 ein Honorar von öS 662.000,00 in Rechnung stellte – auch anerkannt. Es war daher keineswegs erforderlich, dass die Bw. bzw. ihr einziger Dienstnehmer, Dipl.Ing. V , die Arbeit persönlich durchführte. Aus dem Schreiben des Generaldirektors der PS geht hervor, dass die Beiziehung von Spezialisten durch die Bw. mangels eigenem Personal schon bei Erteilung des Auftrages erwähnt wurde. Er erwähnte weiters, es als natürlich empfunden zu haben, dass Dipl.Ing. V bei der Erstellung der Studie (in Ungarn) nicht anwesend gewesen sei und der erforderliche (telefonische) Kontakt nicht mit Dipl.Ing. V , „sondern den von ihm genannten Fachleuten gehalten“ wurde.

Mit keinem Wort erwähnte er im Schreiben die Beteiligung einer Kanalinsel firma, obwohl seinem Unternehmen auf Grund der Rechnung der (österreichischen) Bw. und der damals mangels EU-Mitgliedschaft noch fehlenden Möglichkeit, ein Amtshilfeverfahren einzuleiten, keinerlei steuerliche Konsequenzen gedroht hätten.

Dagegen lässt der Hinweis auf die von Dipl.Ing. V dem Generaldirektor der PS genannten Fachleute darauf schließen, dass diese Fachleute zum einen Dipl.Ing. V und damit der Bw. sehr wohl bekannt sein mussten, aber der Betriebsprüfung gegenüber aus welchen Gründen nun auch immer nicht genannt wurden und daher der Bw. **und nicht** der Kanalinsel firma funktionell zuzurechnen sind.

Fest steht auch, dass Dipl.Ing. V lt. Schreiben des Generaldirektors der PS mit seinem Unternehmen auch schon vor der Privatisierung (Anmerkung: gemeint war wohl Privatisierung)

---

in Kontakt war und dass das Unternehmen der Bw. - und daher nicht die Kanalinsel firma – ihm (Anmerkung: dem Generaldirektor) von einer (nicht genannten) Person empfohlen worden sei.

2.3 Wie sich aus den Angaben auf allen aktenkundigen Abgabenerklärungen ergibt, war Betriebsgegenstand der Bw. stets „Betriebsberatung“ und fällt die Erstellung von Studien ohne Zweifel unter diese Tätigkeit. Weiters wurde im Sachverhalt dargelegt, dass Dipl.Ing. V in Ungarn (Budapest) geboren wurde, somit der ungarischen Sprache mächtig ist und über einschlägige berufliche Kontakte zu ungarischen Unternehmen und zu geeigneten Fachleuten (z.B. Dr. PA , G H ) verfügte und die realen Verhältnisse in einem Land des ehemaligen Ostblocks kannte. Auch wurden, wie sämtlichen Bilanzen seit 1995 entnommen werden kann, im Zusammenhang mit Reisen und Aufenthalten in Ungarn im Vergleich zu anderen Ländern stets die höchsten Reisekosten und Taggelder ausgewiesen, was nach Überzeugung des UFS auf einen besonderen Schwerpunkt der Tätigkeit in Ungarn schließen lässt.

Angesichts des im Streitzeitraum erwarteten Beitrittes Ungarns zur EU bot sich für nicht nur der ungarischen Sprache mächtige, sondern, wie bereits ausgeführt, auch mit den ungarischen Verhältnissen vertraute Fachleute eine einmalige Chance für Beratungsaufträge gegenüber ungarischen Firmen. Das große Interesse ungarischer Unternehmen beweist etwa auch ein 3-tägiges, von der Bw. für die Fa. CS, Budapest, zu diesem Thema abgehaltenes Seminar (Bl. 90 des Arbeitsbogen der Betriebsprüfung).

Umso weniger erscheint es dann als glaubwürdig, wenn trotz der Empfehlung des eigenen Unternehmens gegenüber einem potenziellen Auftraggeber durch einen offenbar einflussreichen Dritten der Auftrag einem Unternehmen, dass über ein derartiges Potenzial keineswegs verfügt, weitergegeben und nicht selbst – wenn auch unter Heranziehung von geeigneten Fachkräften - im eigenen Namen durchgeführt wird.

Was die Behauptung betrifft, es sei nachgewiesen worden, dass die Bw. (bzw. ihre Gesellschafter) an den Kanalinselunternehmen lt. beigebrachten Registerauszug nicht beteiligt seien (Anmerkung: in der Berufung als „Gesellschafterliste“ bezeichnet), so kann daraus für die Bw. nichts gewonnen werden, weil es im Wesen von sog. „Sitzgesellschaften“, auch „Off-Shore-Gesellschaften“ oder auch „Steueroasenfirmen“ genannt, liegt, dass diese zumeist von ortansässigen Treuhändern gegründeteten und verwalteten Unternehmen zur Verschleierung zumeist – wie im vorliegenden Fall – andere Sitzgesellschaften als Eigentümer ausweisen, um es dadurch den hinter diesen Gesellschaften stehenden Personen (den sogenannten „Begünstigten“) zu ermöglichen, sich gleichsam hinter dem rechtlichen Gebilde zu verstecken. Dass es sich bei den beiden betroffenen Unternehmen auf Guernsey um derartige Off-Shore-Gesellschaften handelt, hat im übrigen auch die Bw. nie in Zweifel gestellt. Bereits vor Jahren

gab es auf den 198 km<sup>2</sup> großen Kanalinseln, zu denen auch Guernsey zählt, bereits 20.000 solcher Gesellschaften (vgl. Hans-Lothar MERTEN; Steueroasen; Handbuch für flexible Steuerzahler, Ausgabe 2001, Metropolitanverlag, Düsseldorf, 97 ff.).

Der UFS hält daher die Annahme des Finanzamtes, wonach die Einschaltung beider Kanalinselfirmen vor allem im Interesse der Bw. selbst geschah und den Zweck hatte, die hohen Honorare der Bw. für die von ihr selbst erbrachten Leistungen bis auf die erklärten 10% einer österreichischen Besteuerung zu entziehen, für berechtigt. Die Hinrechnung der restlichen 90% der an die beiden ungarischen Unternehmen (PS und E RT) verrechneten Honorare erfolgte aus diesen Gründen zu recht.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 21. Juli 2006