



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat **A.** über die Berufung vom 30. Oktober 2002 und die Anfechtungserklärung vom 10. Oktober 2008 der Bw., vertreten durch Steuerberater, diese vertreten durch Wurst & Ströck Rechtsanwälte Partnerschaft, 1010 Wien, Mahlerstraße 5, gegen den Verfahrenswiederaufnahmebescheid/Umsatzsteuer 1997 vom 30. August 2002 und die Verfahrenswiederaufnahmebescheide/Körperschaftsteuer 1994 – 1997 vom 30. August 2002 und **B.** über die Berufung vom 30. Oktober 2002 der Bw., vertreten durch Steuerberater, diese vertreten durch Wurst & Ströck Rechtsanwälte Partnerschaft, 1010 Wien, Mahlerstraße 5, gegen den Umsatzsteuerbescheid 1997 vom 30. August 2002, die gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufigen Umsatzsteuerbescheide 1998 und 1999 vom 30. August 2002, die Körperschaftsteuerbescheide 1994 - 1997 vom 30. August 2002, den gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufigen Körperschaftsteuerbescheid 1998 vom 6. September 2002, den gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufigen Körperschaftsteuerbescheid 1999 vom 30. August 2002, den Bescheid über die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 und Folgejahre vom 30. August 2002 und den Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum 1997 (Kapitalertragsteuer) vom 12. September 2002 des Finanzamtes G nach der am 16. Oktober 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

**A.** Verfahrenswiederaufnahmebescheid/Umsatzsteuer 1997, Verfahrenswiederaufnahmebescheide/ Körperschaftsteuer 1994 – 1997:

Die Berufung und die Anfechtungserklärung werden gemäß § 273 Abs 1 lit b BAO idgF als verspätet zurückgewiesen.

**B.** Umsatzsteuerbescheid 1997, gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufige Umsatzsteuerbescheide 1998 und 1999, Körperschaftsteuerbescheide 1994 – 1997, gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufige Körperschaftsteuerbescheide 1998 und 1999, Bescheid über die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 und Folgejahre, Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum 1997 (Kapitalertragsteuer):

Der Berufung wird stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) ist mit Gesellschaftsvertrag vom 11. Juli 1990 errichtet worden; ihre Firmenbezeichnung lautete damals altNameBw. . Mit Generalversammlungsbeschluss vom 12. September 1995 hat die Bw. ihre Firmenbezeichnung von altNameBw. auf neuNameBw. abgeändert (Firmenbuchauszug, FN1).

Unter der Firmenbezeichnung altNameBw. hatte die Bw. Planung, Bau und Betrieb von Golfplätzen und Freizeitzentren, die Durchführung von Geschäften, die mit dem Golfsport in Zusammenhang stehen und den Handel mit Waren aller Art als Unternehmensgegenstand (vgl. beglaubigte Abschrift aus dem Handelsregister vom 17. August 1990); unter der Firmenbezeichnung neuNameBw. erbringt die Bw. Beratungsleistungen und handelt mit Software (Betriebsprüfungs[Bp-]bericht vom 20. August 2002, Tz 1).

Alleineigentümer der Bw. ist bis 20. September 1995 die N-AG mit Sitz in S (Schweden) und vom 21. September 1995 bis 17. Juli 2001 die N-GmbH mit Sitz auf Kanalinsel, gewesen (Bp-Bericht, Tz 11).

Geschäftsführer der Bw. sind bis 11. September 1995 EH, vom 12. September 1995 bis 17. August 1997 WW und vom 18. August 1997 bis 17. Juli 2001 Mag.FH gewesen (Bp-Bericht, Tz 10).

Bilanzstichtag der Bw. ist der 31. Dezember (d.J.).

Nach der Betreffzeile der Berufung (30. Oktober 2002) werden im ggstl. Berufungsverfahren folgende „auf Grundlage der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung im Zuge der

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs 4 BAO idgF" (Zitat/Bw.) erlassene Bescheide angefochten:

- Umsatzsteuerbescheid 1997 (30. August 2002):

Eine Abgabennachforderung/Umsatzsteuer iHv EUR 7.267,28 wird vorgeschrieben.

Im Begründungsteil dieses Bescheides wird auf eventuell auftretende umrechnungsbedingte Rundungsdifferenzen hingewiesen.

- Gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufiger Umsatzsteuerbescheid 1998 (30. August 2002):

Mit diesem Bescheid ist die bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer nicht abgeändert worden.

Im Begründungsteil dieses Bescheides steht, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt ist, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Auf eventuell auftretende umrechnungsbedingte Rundungsdifferenzen wird hingewiesen.

- Gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufiger Umsatzsteuerbescheid 1999 (30. August 2002):

Eine Abgabennachforderung/Umsatzsteuer iHv EUR 169.007,22 wird vorgeschrieben.

Im Begründungsteil dieses Bescheides steht, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt ist, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Auf eventuell auftretende umrechnungsbedingte Rundungsdifferenzen wird hingewiesen.

- Körperschaftsteuerbescheide 1994 – 1996 (30. August 2002):

Im Begründungsteil/Körperschaftsteuerbescheide 1994 – 1996 steht, dass die Abgabennachforderungen/Körperschaftsteuer (1994 und 1995) und die Abgabengutschrift/Körperschaftsteuer 1996 von ATS in EUR umgerechnet worden ist; auf eventuell auftretende umrechnungsbedingte Rundungsdifferenzen wird hingewiesen.

- Körperschaftsteuerbescheid 1997 (30. August 2002):

Im v.a. Bescheid wird eine Abgabengutschrift/Körperschaftsteuer iHv EUR 12.466,01 ausgewiesen.

Im Begründungsteil dieses Bescheides wird auf § 24 Abs 4 Z 1 KStG idF nach dem VfGH-Erkenntnis 11.12.1997 (G 441, 442/97 ua) und auf eventuell auftretende umrechnungsbedingte Rundungsdifferenzen hingewiesen.

- Gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufiger Körperschaftsteuerbescheid 1998 (6. September 2002):

Eine Abgabennachforderung/Körperschaftsteuer iHv EUR 288.216,97 wird vorgeschrieben.

Im Begründungsteil dieses Bescheides steht, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt ist, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.

Auf § 24 Abs 4 Z 1 KStG idF nach dem VfGH-Erkenntnis 11.12.1997 (G 441, 442/97 ua) und auf eventuell auftretende umrechnungsbedingte Rundungsdifferenzen wird hingewiesen.

- Gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufiger Körperschaftsteuerbescheid 1999 (30. August 2002):  
Eine Abgabennachforderung/Körperschaftsteuer iHv EUR 55.396,32 wird vorgeschrieben.

Im Begründungsteil dieses Bescheides steht, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt ist, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.

Auf eventuell auftretende umrechnungsbedingte Rundungsdifferenzen wird hingewiesen.

- Bescheid betreffend Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2002 und Folgejahre (30. August 2002):

Mit diesem Bescheid werden die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer mit EUR 65.222,98 p.a. festgesetzt; in seinem Begründungsteil wird darauf hingewiesen, dass die Veranlagung des Jahres 1999 die Berechnungsgrundlage gewesen ist.

- Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum 1997 (Kapitalertragsteuer) (12. September 2002):

Die Erlassung des Haftungs- und Abgabenbescheides für die Einbehaltung und Abfuhr von Kapitalertragsteuer 1997 iHv ATS 200.000,00 = EUR 14.534,57 hat das Finanzamt mit Tz 41 des Bp-Berichtes begründet.

Die am 30. August 2002 und 6. September 2002 prüfungskonform erlassenen Abgabenbescheide sind am 3. September 2002 zugestellt worden; der am 12. September 2002 erlassene Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum 1997 (Kapitalertragsteuer) ist am 19. September 2002 zugestellt worden.

Mit Eingabe vom 1. Oktober 2002 hat die Bw. beantragt, die Berufungsfrist für den Umsatzsteuerbescheid 1997 vom 30. August 2002, die gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufigen Umsatzsteuerbescheide 1998 und 1999 vom 30. August 2002, die Körperschaftsteuerbescheide 1994 bis 1997 vom 30. August 2002, den gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufigen Körperschaftsteuerbescheid 1998 vom 6. September 2002, den gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufigen Körperschaftsteuerbescheid 1999 vom 30. August 2002, den Bescheid über die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2002 und Folgejahre vom 30. August 2002 und den Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum 1997 (Kapitalertragsteuer)

vom 12. September 2002 bis 31. Oktober 2002 zu verlängern und hat begründend ausgeführt, dass der Betriebsprüfungsbericht am 19. September 2002 zugestellt worden ist.

Dem Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist für alle im Berufungsfrist-Verlängerungsan-suchen (1. Oktober 2002) aufgezählten Bescheide ist stattgegeben worden.

Mit der am 30. Oktober 2002 eingebrachten Berufung hat die Bw. die Sachverhaltsfeststellun-gen in Tz 25, Tz 26, Tz 27, Tz 28 und Tz 30 aus dem Kapitel „Gewinnermittlung“ des Bp-Ber-ichtes (20. August 2002) angefochten.

Die Bw. hat beantragt: 1.) die angefochtenen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide er-klärungskonform zu erlassen; 2.) die Kapitalertragsteuer 1997 mit ATS 0,00 festzusetzen und 3.) die Körperschaftsteuervorauszahlung 2002 im Mindestausmaß festzusetzen.

***Tz 25, Tz 26, Tz 27, Tz 28 und Tz 30 des Bp-Berichtes (20. August 2002) und die auf diese Textziffern sich beziehenden Anfechtungserklärungen lauten:***

***I. Streitpunkt/Tz 25 des Bp-Berichtes:***

***I.I. Sachverhaltsfeststellungen/Tz 25 des Bp-Berichtes:***

*„Betriebsprüfungsverfahren A-GmbHNfgKG*

*Das FA hat im Jahr 1999 bei der A-GmbH und bei der A-GmbHNfgKG Betriebsprüfungen für die Jahre 1995 bis 1997 und Umsatzsteuernachschaun für die anschließenden Zeit-räume durchgeführt.*

*Mag.FH hat als steuerlicher Vertreter der A-GmbHNfgKG bei den dortigen Betriebsprüfungsverfahren mitgewirkt und an den Schlussbesprechungen teilgenommen.*

*Gegen die vom FA infolge der Betriebsprüfung erlassenen Bescheide hat Mag.FH Berufungen eingebracht. Entscheidungen darüber sind noch ausständig.*

*Feststellungen der dortigen Betriebsprüfungsverfahren betrafen auch die Leistungsbe-ziehungen mit der Bw.: Diese Feststellungen wurden ins gegenständliche Betriebsprü-fungsverfahren übernommen. Von einer detailgetreuen Wiedergabe dieser Feststellun-gen wird abgesehen, da auf Grund der obigen Ausführungen anzunehmen ist, dass Mag.FH diese Prüfungsfeststellungen bekannt sind. Als Stellungnahme zu den vorgehaltenen Prüfungsfeststellungen hat Mag.FH den Text der seinerzeitigen Berufung wiedergegeben. Die folgenden Textziffern beziehen sich auf die Berichte der erwähnten Betriebsprüfungen.*

*a) Tz 28, Tz 41 und Tz 49 b – Sekretariatsarbeit, überhöhte Leistungsentgelte:*

Die fakturierten Leistungen stimmen mit den tatsächlichen Dienstleistungen nicht überein. Weiters wurden überhöhte Leistungsentgelte in Rechnung gestellt.

	1995	1996	1997
Nettoaufwand lt. monatlicher Rechnungen	2.408.791,20	2.530.766,20	1.386.556,80
USt	481.758,14	506.153,24	277.311,36
anerkannter Aufwand	-869.000,00	-900.000,00	-900.000,00
USt	-173.800,00	-180.000,00	-180.000,00
Differenz	1.847.749,34	1.956.919,44	538.868,16

Diese Differenz vermindert die Lieferforderungen zum jeweiligen Bilanzstichtag.

Insoweit dem Fakturenbetrag keine Leistung gegenübersteht, wird die Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs 14 UStG geschuldet.

b) Tz 41 und Tz 49 a – nicht anerkannter Beratungsaufwand:

Die mit Rechnung vom 31.1.1995 über 2,500.000,00 fakturierten Leistungen aus dem Leistungszeitraum 1994 wurden mangels Leistungsnachweises nicht anerkannt.

Daraus ist zu schließen, dass eine Leistung offensichtlich nicht ausgeführt wurde.

	1994	1995
Aktivierung noch nicht fakturierte Leistungen lt. Erklärung	2.500.000,00	0,00
lt. Bp	0,00	0,00
Auflösung des Aktivpostens lt. Bp	2.500.000,00	0,00

c) Tz 41 und Tz 41 a; nicht anerkannte Rückstellungen noch nicht fakturierter Fremdleistungen:

Die Dotation von Rückstellungen für noch nicht fakturierte Fremdleistungen zum 31.12.1996 und 31.12.1997 wurde mangels Leistungsnachweises versagt. Es ist daher erwiesen, dass Leistungen nicht ausgeführt wurden.

	1996	1997
Aktivierung noch nicht fakturierte Leistungen lt. Erklärung	3.300.000,00	3.300.000,00
lt. Bp	0,00	0,00
Auflösung des Aktivpostens lt. Bp	3.300.000,00	3.300.000,00

**Bilanzmäßige Darstellung:**

<b>Konto N. n. fakturierte Leistungen</b>	<b>31.12.1994</b>	<b>31.12.1995</b>	<b>31.12.1996</b>
Handelsbilanz	2.500.000,00	0,00	3.300.000,00
Prüferbilanz	0,00	0,00	0,00
Vermögensänderung	-2.500.000,00	0,00	-3.300.000,00
Änderung Vorjahr		-2.500.000,00	0,00
Erfolgsänderung	-2.500.000,00	2.500.000,00	-3.300.000,00

<b>Konto N. n. fakturierte Leistungen</b>	<b>31.12.1997</b>	<b>31.12.1998</b>	<b>31.12.1999</b>
Handelsbilanz	6.600.000,00	7.000.000,00	0,00
Prüferbilanz	0,00	7.000.000,00	0,00
Vermögensänderung	-6.600.000,00	0,00	0,00
Änderung Vorjahr	-3.300.000,00	-6.600.000,00	0,00
Erfolgsänderung	-3.300.000,00	-6.600.000,00	0,00

<b>Konto USt-Schuld nach § 11 UStG</b>	<b>31.12.1995</b>	<b>31.12.1996</b>
Handelsbilanz	0,00	
Prüferbilanz	-307.378,14	-633.531,38
Vermögensänderung	-307.378,14	-633.531,38
Änderung Vorjahr		-307.378,14
Erfolgsänderung	-307.378,14	-326.153,24

<b>Konto USt-Schuld nach § 11 UStG</b>	<b>31.12.1997</b>	<b>31.12.1998</b>	<b>31.12.1999</b>
Handelsbilanz	0,00	0,00	0,00
Prüferbilanz	-730.842,74	-730.842,74	-730.842,74
Vermögensänderung	-730.842,74	-730.842,74	-730.842,74
Änderung Vorjahr	-633.531,38	-730.842,74	-730.842,74
Erfolgsänderung	-97.311,36	0,00	0,00

Das Konto Lieferforderungen Inland ist in Tz 28 ausgewiesen".

### **I.II. Anfechtungserklärung/Tz 25 des Bp-Berichtes:**

Die Bw. gibt bekannt, dass A-GmbH und neuNameBw. im Jahr 1994 einen mündlichen Beratungsvertrag abgeschlossen haben. Beratungsziel sei gewesen, die A-GmbH qualitativ und quantitativ zu einer Aktiengesellschaft weiterzuentwickeln.

Das Honorar habe 30% des Unternehmenswertes der A-GmbH betragen. Dieses Honorar soll vor der geplanten Börseneinführung durch Umwandlung in eine Beteiligung an der A-GmbH zahlbar gewesen sein. Die mit der Beratung verbundenen Ausgaben der Bw. seien laufend zu begleichen.

Nach der Beschreibung des Versuchs einer Übernahme der A-GmbH durch einen Herrn P führt die Bw. aus, sie habe der Betriebsprüfung Unterlagen bereitwillig zur Verfügung gestellt, es habe aber „*offenkundig nur eingeschränkt die Bereitschaft bestanden, die für die Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes wesentlichen Unterlagen entgegen zu nehmen*“ (Zitat/Bw.).

Als Nachweis für in den Jahren 1994 – 1999 erbrachte Beratungsleistungen hat die Bw. folgende Beweismittel vorgelegt:

- Coaching-Vereinbarung vom 28. September 1999; abgeschlossen zwischen der A-GmbHNfgKG als Auftraggeberin und der neuNameBw. als Auftragnehmerin:

Gegenstand der Zusammenarbeit ist die Unterstützung des Auftraggebers durch den Auftragnehmer mit dem Ziel das Unternehmen des Auftraggebers in allen Bereichen zu fördern und zu entwickeln.

Insbesondere sollen dabei die folgenden Ziele erreicht werden: Rechtzeitiges Erkennen von Chancen und Risiken, Überwindung persönlicherer Barrieren, richtiges Handeln und permanentes Verbessern.

Die Durchführung des eigentlichen Coachings läuft inhaltlich auf vier Ebenen ab:

*1. Ebene:*

Unternehmensbetreuung: Auf dieser Ebene steht die eigene Motivation des Auftraggebers im Mittelpunkt des Beratungsinteresses.

*2. Ebene:*

Ziel- und Maßnahmenplanung: Die Unterstützung des Auftraggebers bei der Entwicklung realisierbarer Ziele und bei der Planung der erforderlichen Maßnahmen zur Zielerreichung bilden den Schwerpunkt dieser Betreuungsebene.

*3. Ebene:*

Soll-Ist-Vergleich: Zumindest einmal pro Quartal findet ein persönliches Treffen zwischen dem Auftragnehmer und dem Auftraggeber statt. Diese Besprechungen sollen folgenden Mindestinhalt haben: Soll/Ist-Vergleich, weitere Vorgangsweise, Überprüfung der Erfüllung der Erwartungshaltung.

*4. Ebene:*

Umsetzungsbetreuung: Der Auftragnehmer steht dem Auftraggeber bei der Umsetzung

---

der Maßnahmen und der laufenden Unternehmensführung quasi als „Hausarzt“ zur Seite.

Kosten: Das Honorar wird mindestens jährlich einvernehmlich zwischen dem Auftraggeber und dem Auftragnehmer festgelegt und ist am Erfolg zu bemessen.

Rechnungslegung: Der Auftragnehmer ist verpflichtet, jährlich eine Honorarnote zu legen.

- Vertrag über Vertriebs- und Marketingunterstützung vom 18. August 2000; abgeschlossen zwischen der neuNameBw. als Auftraggeberin und der A-GmbH als Auftragnehmerin:

Der Auftraggeber beauftragt den Auftragnehmer mit Vertriebs- und Marketingunterstützung, Lobbying und Kontaktpflege für den Auftragnehmer mit dem Ziel Projekte und Aufträge vorzubereiten bzw. den Auftraggeber bei Großkunden zu entrieren.

Der Auftragnehmer erhält für seine Tätigkeit ein Honorar auf reiner Erfolgsbasis. Dieses beträgt 10 % der Fakturensumme von Aufträgen und Folgeaufträgen, welche auf Vermittlung des Auftragnehmers zustande gekommen sind.

Zu Verprovisionieren sind alle Umsätze, welche mit den definierten Kunden bzw. im Rahmen definierter Aufträge durch den Auftraggeber getätigt werden. Ausgenommen von der Verprovisionierung sind Reisespesen.

Die Festlegung von vermittelten bzw. zu vermittelnden Aufträgen und Projekten erfolgt auf Basis von Kunden (Organisationen), sog. „*named accounts*“. Im Einzelfalle kann sich die Festlegung auch auf ein abgegrenztes Projekt beschränken.

Die zur Vermittlung stehenden Aufträge und Projekte werden vom Auftragnehmer dem Auftraggeber schriftlich zur Kenntnis gebracht und sind vom Auftraggeber zum Zeichen des Einverständnisses gegenzuzeichnen.

Änderungen dieses Vertrages (insbesondere auch des Provisionssatzes) bedürfen unbedingt der Schriftform.

Die Vereinbarung kann von beiden Seiten jederzeit unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist beendet werden. Während der Kündigungsfrist bleibt die Verpflichtung zur Leistung von Provisionszahlung aus vermittelten und gegengezeichneten Aufträgen aufrecht. Mit dem Zeitpunkt der Kündigung des Vertrages stellt der Auftragnehmer seine Tätigkeit für den Auftraggeber ein.

Die Berechnung der Vertriebs- und Marketingunterstützung durch den Auftragnehmer erfolgt monatlich auf Basis der an die festgelegten Kunden bzw. im Rahmen der festgelegten Projekte vom Auftraggeber gelegten Fakturen. Der Auftraggeber meldet die Nettofakturensummen der einzelnen Projekte/Kunden dem Auftragnehmer jeweils am 15. des Monats für Fakturen

aus dem Vormonat. Diese Meldung wird für jeden Kunden und jedes Projekt erstattet und enthält jeweils 3 Beträge. Diese 3 Beträge sind die Nettogesamtsumme, die enthaltenen Reisespesen und die Differenz aus beiden Beträgen.

Kommt es zu Gutschriften an den Kunden, so werden die Beträge in den Umsatzmitteilung getrennt ausgewiesen und abgezogen.

Auf Basis der Mitteilung stellt der Auftragnehmer seine Tätigkeit in Rechnung. Die Bezahlung der Rechnungen des Auftragnehmers erfolgt in Anlehnung an die Zahlung des Kunden an den Auftraggeber, spätestens jedoch nach Zahlungseingang beim Auftraggeber.

Folgende Organisationen gelten jedenfalls als „*named accounts*“ im Sinne dieser Vereinbarung:

AlleB (...).

Mit dem Abschluss dieses Vertrages bestätigt der Auftraggeber die genannten Organisationen bzw. Kunden als „*named accounts*“ und leistet die Provisionszahlungen erstmals für den Leistungszeitraum August 2000.

Der Auftraggeber verpflichtet sich, die Interessenten und Kunden sowie die vermittelnden Kontakte aktiv und engagiert zu pflegen. Der Auftraggeber wird die in Angebotsphasen üblichen Leistungen wie z.B. Vorgespräche, Anbotslegung, Abschätzung vom Projektumfang, Gesprächstermine, Übergabe von Unterlagen und Beratungsprofilen erbringen.

## **II. Streitpunkt/Tz 26 des Bp-Berichtes:**

### **II.I. Sachverhaltsfeststellungen/Tz 26 des Bp-Berichtes:**

*„Zinsengutschriften für die C-Ltd, Adresse1/C-Ltd.*

*Im Prüfungszeitraum wurden unter der Ausgabenposition „Sonstige Zinsen“ folgende Aufwendungen ausgewiesen:*

*1994: ATS 2,833.754,10; 1995: ATS 3,031.127,79; 1996: ATS 3,230.072,00;*

*1997: ATS 3,520.780,00; 1998: ATS 3,837.650,00; 1999: ATS 4,162.635,00.*

*Für das Jahr 1994 wurden weder eine Buchhaltung noch eine Belegsammlung vorgelegt.*

*Die Bilanz zum 31.12.1994 weist Verbindlichkeiten gegenüber N-AG iHv  
ATS 27.995.785,19 und gegenüber der n-GmbH iHv ATS 6,454.038,86 aus.*

*Die Belegsammlung für das Jahr 1995 weist eine Zinsengutschrift für die C-Ltd,  
Adresse1/C-Ltd. c/o über ATS 3,031.127,79 aus. Die Gutschrift betrifft Zinsen für den  
Zeitraum 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1995.*

Die Bilanz zum 31.12.1995 weist sonstige Verbindlichkeiten iHv ATS 35.939.698,91 aus. Dieser Betrag entstammt der Zusammenlegung der Salden der Buchhaltungskonten N-AG und Verr. n-GmbH.

Ab dem Jahr 1996 werden jährliche Zinsengutschriften auf dem Buchhaltungskonto „Sonstige (Andere) Verbindlichkeiten“ Schuld erhöhend verbucht.

Die Betriebsprüfung unterstellt, dass die Darlehensgläubiger und frühere Gesellschafterin, die N-AG, Schweden, ihre Forderung gegenüber der altNameBw.. bereits vor dem Prüfungszeitraum abgeschrieben hatte und bei Veräußerung der Gesellschaftsanteile diese Verbindlichkeiten nicht mehr bestanden haben.

Dies wird auch dadurch bestätigt, dass auch auf wiederholtes Ersuchen kein Nachweis einer Umschuldung zur C-Ltd, Adresse1/C-Ltd. erbracht wurde. In seiner Stellungnahme zu den Prüfungsfeststellungen verweist Mag.FH lediglich auf die Vorlage entsprechender Zinsenbelastungen.

### **Berichtigung Eröffnungsbilanz 1.1.1994**

Konto N-AG ATS 25.684.206,60; Konto Verr. n-GmbH ATS 4.340.610,42

### **Gewinnänderung**

	<b>1994</b>	<b>1995</b>	<b>1996</b>
nichtabzugsfähige Zinsen	2.833.754,10	3.031.127,79	3.230.072,00
	<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>
nichtabzugsfähige Zinsen	3.5230.780,00	3.837.650,00	4.162.635,00

### **Bilanzmäßige Darstellung**

Konto N-AG

	<b>31.12.1994</b>	<b>31.12.1995</b>	<b>31.12.1996</b>
Handelsbilanz	-27.995.785,19	0,00	0,00
Prüferbilanz	0,00	0,00	0,00
Vermögensänderung	27.995.785,19	0,00	0,00
Berichtigung Eröffnungsbilanz	25.684.206,60		
Änderung Vorjahr		27.995.785,19	0,00
Erfolgsänderung	2.311.578,59	-27.995.785,19	0,00

**Konto Verr. n-GmbH**

	<b>31.12.1994</b>	<b>31.12.1995</b>	<b>31.12.1996</b>
Handelsbilanz	-6.454.038,86	0,00	0,00
Prüferbilanz	-1.591.252,93	0,00	0,00
Vermögensänderung	4.862.785,93	0,00	0,00
Berichtigung Eröffnungsbilanz	4.340.610,42		
Änderung Vorjahr		4.862.785,93	0,00
Erfolgsänderung	522.175,51	-4.862.785,93	0,00

<b>Konto Sonstige (Andere) Verbindlichkeiten</b>	<b>31.12.1994</b>	<b>31.12.1995</b>	<b>31.12.1996</b>
Handelsbilanz		-35.939.698,91	---
			31.119.770,91
Prüferbilanz		-50.000,00	0,00
Vermögensänderung		35.889.698,91	39.119.770,91
Änderung Vorjahr			35.889.698,91
Erfolgsänderung		35.889.698,91	3.230.072,00

<b>Konto Sonstige (Andere) Verbindlichkeiten</b>	<b>31.12.1997</b>	<b>31.12.1998</b>	<b>31.12.1999</b>
Handelsbilanz	-42.640.550,91	-46.478.200,91	-50.352.532,71
Prüferbilanz	0,00	0,00	288.303,20
Vermögensänderung	42.640.550,91	46.478.200,91	50.640.835,91
Änderung Vorjahr	39.119.770,91	42.640.550,91	46.478.200,91
Erfolgsänderung	3.520.780,00	3.837.650,00	4.162.635,00

**II.II. Anfechtungserklärung/Tz 26 des Bp-Berichtes:**

Die Bw. bringt vor, dass eine Verbindlichkeit gegenüber der N-AG bestanden habe.

Die von der Bw. als Nachweis für das Bestehen dieser Verbindlichkeit vorgelegten Beweismittel sind:

- Telefax von Mag.FH an EH (17. November 1994):

Der für einen GmbH-Anteil angebotene Kaufpreis beträgt ATS 1,00; der für „x proceeds for the book value as of 16th November 1994 of ATS 31.356.243,36 (including clearing account)“ angebotene Kaufpreis beträgt ATS 900.000,00.

- Telefax von EH für N-AG (18. November 1994):

Mag.FH wird beauftragt, eine den Verkauf der Bw. und ihrer Schulden betreffende Vereinbarung vorzubereiten („selling of s and its depts“).

- Schriftsatz, Mag.FH an EH (1. Dezember 1994), lautend:

*„Ref: Selling of s and ist depts, ...My clients proposal is as follows:*

*1. price of the loan ATS 1.000.000,00*

*2. You take over the outcome from the costly liquidation in ..."*

- Schriftsatz, EH für N-AG (Telefax, 2. Dezember 1994):

Das am 2. Dezember 1994 gesandte Telefax ist mit 18. November 1994 datiert. Dieses Telefax lautet:

*„Regarding your fax of December 1 st, we agree to your proposal where:*

*... your client purchases the s shares from N-Holding for the price of ATS 1,00 ... your Client purchases the loan proceeds for the book value as of 16th November 1994 of ATS 31.356.243,36 from N-AG for a price of ATS 1.000.000,00 ... If you please could prepare a draft of needed documents to cover the above mentioned conditions ..."*

- Vollmacht (8. August 1995), lautend:

*„Die N-AG ... bevollmächtigt ... Mag.FH ... im Namen der Vollmachtgeberin und mit Rechtswirksamkeit für sie einen Abtretungsvertrag zu errichten, wonach N-AG als Übergeberin und C-Ltd als Übernehmerin eine Forderung iHv ATS 31.356.243,36 gegen die altNameBw. um den Abtretungspreis iHv ATS 1.000.000,00 abgibt“.*

### **III. Streitpunkt/Tz 27 des Bp-Berichtes:**

#### **III.I. Sachverhaltsfeststellungen/Tz 27 des Bp-Berichtes:**

*„Beratungsleistungen für Personalsuche*

*In der Bilanz zum 31.12.1996 wurde eine Rückstellung für Beratungsleistungen iHv ATS 500.000,00 ausgewiesen. Mit Rechnung vom 7.11.1997 hat die X-GmbH, ATS 500.000,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer für Beratungsleistungen im Zusammenhang mit der Personalsuche verrechnet. Buchhalterisch wurde damit die im Vorjahr dotierte Rückstellung für Beratungsleistungen aufgelöst.*

*Ein Nachweis über konkrete, dem Fakturenbetrag angemessene, Leistungen wurde nicht erbracht; Veränderungen im Personalstand der Gesellschaft betreffen ausschließlich den Dienstnehmer FZ , der ab Juli 1997 um ATS 10.000,00 monatlich beschäftigt ist.*

*FZ ist Gesellschafter der N-GmbH , Adresse 1a/C-Ltd. und somit auch mittelbar Gesellschafter der Bw.; Mag.FH ist Gesellschafter der X-GmbH ; gleichzeitig ist er auch Gesellschafter der N-GmbH und somit auch mittelbarer Gesellschafter der Bw.*

*In der behaupteten Vermittlung eines Dienstnehmers der Gesellschaft, der mittelbar Gesellschafter ist, durch einen anderen mittelbaren Gesellschafter ist keine den fakturierten Betrag rechtfertigende Leistung zu erkennen.*

*Die Ausführungen des Mag.FH in der Stellungnahme zu den Prüfungsfeststellungen, wonach die in Frage stehenden Leistungen durch GS erbracht wurden und nicht FZ betreffen, führen nicht zu einem anderen Beurteilungsergebnis, da bisher unbewiesen ist, dass überhaupt eine Leistung erbracht wurde.*

*Die Verrechnung von nicht erbrachten Leistungen durch die X-GmbH ist als Zuwendung in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung an deren Gesellschafter Mag.FH zu qualifizieren.*

<b>Rückstellung für Personalsuche</b>	<b>31.12.1996</b>	<b>31.12.1997</b>
Handelsbilanz	-500.000,00	0,00
Prüferbilanz	0,00	0,00
Vermögensänderung	500.000,00	0,00
Änderung Vorjahr	0,00	500.000,00
Erfolgsänderung	500.000,00	-500.000,00

### **III.II. Anfechtungserklärung/Tz 27 des Bp-Berichtes:**

Die von der X-GmbH durch GS erbrachten Leistungen seien anzuerkennen, weil Mag.FH der Treuhänder für GS gewesen sei.

Beweismittel zu diesem Berufungsvorbringen sind nicht vorgelegt worden.

### **IV. Streitpunkt/Tz 28 des Bp-Berichtes:**

#### **IV.I. Sachverhaltsfeststellungen/Tz 28 des Bp-Berichtes:**

*Softwarepaket „D“*

*Das FA hat im Jahr 2000 bei der A-GmbH als Rechtsnachfolgerin der A-GmbHNfgKG eine Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum 1-6/2000 durchgeführt. Mag.FH war bei der Schlussbesprechung als Auskunftsperson anwesend. Es kann daher angenommen werden, dass ihm der Sachverhalt zu den dortigen Prüfungsfeststellungen bekannt ist. Gegen die auf Grund der Umsatzsteuersonderprüfung erlassenen Bescheide wurden Berufungen eingebracht, die bisher noch unerledigt sind.*

Diese Prüfung hat ergeben, dass der Fakturierung eines Softwarepaketes „D“ am 16. Februar 2000 um ATS 15 Mio. zuzüglich 20 % Umsatzsteuer durch die Bw. an die A-GmbHNfgKG ein Scheingeschäft zugrunde liegt. Dieses Softwarepaket war bereits im Jänner 2000 von der A-GmbHNfgKG an die M-GmbH verkauft worden. Das Softwarepaket war niemals ins Eigentum der Bw. gelangt. Demzufolge ist auch die am 31. Dezember 1999 der Bw. fakturierte Überlassung des Softwarepakets als Scheingeschäft zu qualifizieren.

In der Stellungnahme zu den Prüfungsfeststellungen hat Mag.FH seine bereits im seinerzeitigen Prüfungsverfahren getätigten Äußerungen wiederholt. Diese haben schon damals zu keiner anderen Würdigung geführt.

	<b>1999</b>
Warenvorräte	-11.880.000,00
Lieferantenverbindlichkeiten Inland	-14.256.000,00
Vorsteuerkürzung	-2.376.000,00

**Bilanzmäßige Darstellung:**

<b>Konto Warenvorräte</b>	<b>31.12.1999</b>
Handelsbilanz	11.880.000,00
Prüferbilanz	0,00
Vermögensänderung	11.880.000,00
Änderung Vorjahr	0,00
Erfolgsänderung	-11.880.000,00

<b>Konto Lieferforderungen Inland</b>	<b>31.12.1995</b>	<b>31.12.1996</b>
Handelsbilanz	6.338.730,24	8.489.056,08
Prüferbilanz	1.990.980,90	2.184.387,30
Vermögensänderung	-4.347.749,34	-6.304.668,78
Änderung Vorjahr		-4.347.749,34
Erfolgsänderung	-4.347.749,34	-1.956.919,44

<b>Konto Lieferforderungen Inland</b>	<b>31.12.1997</b>	<b>31.12.1998</b>	<b>31.12.1999</b>
Handelsbilanz	8.101.104,84	14.597.059,68	10.395.351,60
Prüferbilanz	1.212.567,90	7.708.522,74	17.762.814,66
Vermögensänderung	-6.888.536,94	-6.888.536,94	7.367.463,06
Änderung Vorjahr	-6.304.668,78	-6.888.536,94	-6.888.536,94
Erfolgsänderung	-583.868,16	0,00	14.256.000,00

#### **IV.II. Anfechtungserklärung/Tz 28 des Bp-Berichtes:**

Auf die Niederschrift vom 14. November 2000 verweisend, bringt die Bw. im Wesentlichen vor, dass der Fakturierung des Softwarepakets D deshalb kein Scheingeschäft zugrunde liege, weil der M-GmbH am 5. Jänner 2000 bekannt gewesen sei, dass der Verkäufer dieses Softwarepakets nicht die Herstellerin und Urheberin – die damalige A-GmbHNfgKG – sondern die neuNameBw. gewesen sei. Die neuNameBw. Bw. sei am 5. Jänner 2000 die Eigentümerin des Softwarepakets gewesen.

*Bw.: „Als Verkäuferin ist immer die neuNameBw. aufgetreten und sie wurde von der M-GmbH als Verhandlungspartner über den Kauf akzeptiert. Erst im Schreiben vom 5. Jänner 2000 von der M-GmbH an Mag.FH wurde nach rechtlicher Beratung eingewandt, dass ein Kauf aus urheber- und markenrechtlichen Gründen von der neuNameBw. nicht möglich sei, da für die M-GmbH nur ein Kauf vom Urheber in Frage käme.“*

Die von der Bw. als Nachweis vorgelegten Beweismittel sind:

- Niederschrift (14. November 2000), aufgenommen mit dem Geschäftsführer der M-GmbH (DI Dr.GK), lautend:

*„... Im Herbst 1999 wurde mit FZ und Mag.FH auf einer Messe Gespräche zwischen mir und FZ und Mag.FH über das Softwareprodukt D geführt. Für unser Unternehmen war das Softwarepaket von Interesse, weil es eine kostengünstige Schnittstelle bietet und zweitens auch als List-Generator und Verteilung von Listen auf anderen Systemen eingesetzt werden kann. Das Produkt war mir schon vorher aus der Presse bekannt.*

*In der Folge hat es weitere Gespräche gegeben. Diese Gespräche fanden vor dem Jahreswechsel 1999/2000 statt. ...*

*Die Tests des Softwareproduktes, die von uns für eine Kaufentscheidung vorgenommen wurden, wurden in unserem Unternehmen mit Dezember 1999 abgeschlossen. Die Tests haben sicher im November 1999 begonnen, da umfangreiche Prüfungen durchzuführen waren und auch ein Anschluss organisiert werden musste.*

Bereits ab Beginn der Gespräche im Herbst 1999 war eine Größenordnung vom Preis iHV ~ ATS 16 Mio. bekannt. Es wurde dann verhandelt und Ende Dezember 1999 stand der Preis mit ATS 15 Mio. fest.

Meine Erinnerung nach ist sowohl FZ als auch Mag.FH bereits im Herbst 1999 als Firma s aufgetreten. Ich kenne die Firma s nicht näher, wir sind vorher und nachher in keiner Geschäftsbeziehung gestanden.

Mir wurde gesagt, dass die Lizenz für das Softwareprodukt D von s gekauft worden ist. Dies wurde bereits bei den Gesprächen im Herbst 1999 vorgebracht.

Von meiner Seite wurde von Anbeginn an zum Ausdruck gebracht, dass als Verhandlungspartner nur die AC in Frage kommt.

Vorgelegt wird ein Schreiben vom 5. Jänner 2000 der M-GmbH, in dem zum Ausdruck gebracht wird, dass eine Verkaufsabwicklung über einen Dritten (s) nicht in Frage kommt.

Auf die Frage, warum ein Schreiben über ein EDV-Geschäft an den Steuerberater gesendet wurde, gibt die Auskunftsperson an, dass Mag.FH bei den Verkaufsgesprächen immer dabei war und seines Wissens auch Geschäftsführer der s ist.

Letztlich wurde am 7. Jänner 2000 die Software an uns übergeben. Es war zu diesem Zeitpunkt der Kaufvertrag mündlich geschlossen und es gab einen Vertragsentwurf mit der AC als Vertragspartner. Da in dem Vertragsentwurf das Markenrecht nicht erwähnt worden ist, kam es erst am 23. März 2000 zur Unterfertigung des Vertrages. Von unserer Seite wurde erst festgestellt, dass es ein Markenrecht für die Bezeichnung D gibt, als wir versucht haben, selbst eine Marke registrieren zu lassen (siehe auch ein Schreiben vom 7. März 2000 an die AC).

Die Bezahlung erfolgte dann letztlich mit Unterfertigung des Vertrages ( 23. März 2000). Es wurde anlässlich der Vertragsunterzeichnung ein Verrechnungsscheck an Frau H Zug um Zug übergeben.

Nach Einsicht in den Terminkalender können ... über die geführten Verhandlungsgespräche noch folgende konkrete Datenangaben gemacht werden:

11. November 1999 Mag.FH betreffend D

14. November 1999 in Kanzlei betreffend D

13. Dezember 1999 Mag.FH und FZ betreffend D

21. Dezember 1999 interne Besprechung mit eigenem Steuerberater ...

Dabei wurde bereits der vorliegende Vertragsentwurf besprochen."

- Schriftsatz, M-GmbH an Mag.FH (5. Jänner 2000):

*„... Wir haben uns auch zwischenzeitlich ausführlich mit den Themenbereich des Überganges der Urheberrechte beschäftigt und müssen Ihnen mitteilen, dass wir einem allfälligen Kauf des Produktes nur direkt vom Hersteller und jetzigen Besitzer des Urheberrechtes zustimmen können. Eine Verkaufsabwicklung über einen allfälligen Dritten ist aus obgenannten Gründen definitiv ausgeschlossen.*

*Auch für die Weiterführung des Projektes, die noch zu vervollständigenden Dokumentationen und die Adaption des Programms an die aktuellen Versionen ist unserer Meinung nach ein direkter Kontakt und direktes Rechtsverhältnis zwischen AC und M-GmbH unbedingt notwendig.*

*Es ist sicher auch im Interesse aller Beteiligten, diese bilateralen Kontakte herzustellen. Wir ersuchen sie daher im Vorfeld mit ihrer Mandantin abzuklären, ob ein direkter Vertrag mit Übergang aller Rechte und Pflichten des obgenannten Produktes direkt möglich ist, wobei wir gegebenenfalls weiter Interesse an Verkaufsverhandlungen haben.“*

- Schriftsatz, M-GmbH an A, c/o Kanzlei (7. März 2000):

*„... Wir bestätigen den Erhalt ihrer Rechnung vom 16. Februar 2000, sind aber nicht bereit, diese Rechnung aus folgenden Gründen zu zahlen.*

*1.) Trotz mehrmaligen Versicherungen aller Parteien besteht noch ein Markenrecht seit dem Jahr 1998 für die Wortmarke D mit Anmeldedatum 9. Februar 1998. Wir gehen davon aus, dass es sich um ein Versehen handelt, können aber die Übernahme der Software und damit die Rechnungslegung nur dann akzeptieren, wenn alle Schutzrechte und damit auch die oben erwähnten Markenrechte vollständig übertragen werden.*

*2.) Wie ebenso besprochen sind noch einige Punkte des Vertragsentwurfes vom 7. Jänner 2000, den wir anlässlich der Übergabe der Software und Ressourcen diskutiert haben noch zu klären.*

*Wir ersuchen sie daher mit Mag.FH den Vertragstext inkl. der o.a. geforderten Einbindung der Markenrechte zu diskutieren und finalisieren.“*

## **V. Streitpunkt/Tz 30 des Bp-Berichtes:**

### **V.I. Sachverhaltsfeststellungen/Tz 30 des Bp-Berichtes:**

#### *Mantelkauf*

*Bis Mitte 1995 trug die Gesellschaft den Firmennamen altNameBw. . Betriebsgegenstand war seit Gründung der Gesellschaft im Jahr 1990 „Planung, Bau und Betrieb von*

Golfplätzen". Daraus hat die Gesellschaft in den Jahren 1990 bis 1994 Verluste von insgesamt rund ATS 32.000.000,00 erwirtschaftet.

Im August 1995 hat Mag.FH als Bevollmächtigter der Verkäuferin N-AG, Schweden und als Bevollmächtigter der Käuferin N-GmbH, Adresse 1a/C-Ltd. die Gesellschaftsanteile entgeltlich erworben.

Im Zuge dieses Eigentümerwechsels wurde der Firmenname auf „neuNameBw.“ geändert und der Betriebsgegenstand auf „Betriebs- u. Unternehmensberatung sowie Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik, Groß- und Kleinhandel mit Waren aller Art, insbesondere mit EDV-Hard- und Software, die Vermittlung derartiger Leistungen, EDV-Beratung und Privatgeschäftsvermittlung“ erweitert.

Ab dem Jahr 1995 wurde der Abzug der in den Jahren 1990 bis 1994 mit der Golfplatzerrichtung erwirtschafteten Verluste als Sonderausgaben beantragt.

Nach § 8 Abs 4 Z 2 KStG steht der Verlustabzug ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist.

Durch den Wechsel der Gesellschafter und Änderung des Betriebsgegenstandes im Jahr 1995 liegt zwischen dem Zeitpunkt des Entstehens der Verluste und dem Verlustabzug ein Verlust der wirtschaftlichen Identität der Körperschaft durch einen Mantelkauf vor.

Nach den Ausführungen des Mag.FH in der Stellungnahme zu den Prüfungsfeststellungen beschäftigt sich die neuNameBw. seit ihrer Gründung mit Immobilienentwicklungsprojekten und der ganzheitlichen Unternehmensberatung u.a. im Bereich von Bauprojekten und Freizeitanlagen.

Diese Ausführungen sind unzutreffend. Im allgemeinen Teil der von ihm verfassten Bilanz zum 31. Dezember 1993 weist Mag.FH als Betriebsgegenstand die Tätigkeit der Planung, des Baues und Betriebes von Golfplätzen und Freizeitzentren aus.

Nach dem Gesellschafterwechsel im Jahr 1995 hat die Gesellschaft die Gestellung von Büropersonal für einen einzigen Auftraggeber betrieben und nicht bewiesene Beratungsleistungen erbracht.

Die wesentliche Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur ist damit erwiesen.

---

*Die in den Jahren 1990 bis 1994 ausgewiesenen Verluste sind daher nicht abzugsfähig."*

Auf die vorzit. Tz 30 wird in Tz 41 des Bp-Berichtes hingewiesen. In Tz 41 des Bp-Berichtes wird festgestellt, dass die in Tz 30 festgestellten verdeckten Ausschüttungen den Gesellschafter Mag.FH betreffen; ATS 800.000,00 betragen; mit 25% zu versteuern sind und dass die Kapitalertragsteuer ATS 200.000,00 beträgt.

### **V.II. Anfechtungserklärung/Tz 30 des Bp-Berichtes:**

Eine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen und organisatorischen Struktur soll nicht vorliegen:

Die neuNameBw. sei eine Projektentwicklungsgesellschaft, die laufend verschiedene Projekte in verschiedenen Bereichen entwickle und abwickle.

Die Projektentwicklung sei in der Form erfolgt, dass eigene Tochtergesellschaften gegründet oder Beteiligungen eingegangen oder Betriebsberatungsleistungen erbracht worden seien.

Seit Gründung der neuNameBw. habe sich diese Gesellschaft u.a. mit Immobilienentwicklungsprojekten der ganzheitlichen Unternehmensberatung u.a. im Bereich von Bauprojekten und Freizeitanlagen beschäftigt.

Zum Zeitpunkt des Kaufes der Anteile durch die N-GmbH sei u.a. der Erwerb und oder die Entwicklung des G-Club geplant gewesen.

Mag.FH sei auch vor dem Erwerb der Anteile an der neuNameBw. durch die N-GmbH wesentlich in die Geschäftstätigkeit des Unternehmens eingebunden gewesen.

Als Nachweis für Betriebsberatungsleistungen hat die Bw. folgende Beweismittel vorgelegt:

- Consulting-Vertrag (12. März 1992), abgeschlossen von altNameBw. und B-Club als Auftraggeberinnen und der Agentur als Auftragnehmerin:

Aufgabenbereich ist, die Auftragnehmerin bei der Durchführung von Marketingaktivitäten und Management zu unterstützen.

Die Tätigkeit umfasst Hilfestellung bei der Ausarbeitung eines Marketingbudgets, Hilfe bei der Medienplanung und der Planung der Eröffnungsfeier und Unterstützung bei div. anderen Marketingaktivitäten.

Für diese Tätigkeit hat die Auftraggeberin einen Pauschalbetrag iHv. ATS 150.000,00 zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer zu zahlen. Dieser Betrag ist in drei gleichen Teilbeträgen am 10. März 1992, am 1. Juni 1992 und am 1. September 1992 fällig.

Diese Vereinbarung wird bis 31. Dezember 1992 abgeschlossen.

- Rechnung der altNameBw. an B, Adresse/B (16. Juli 1992):

*„... Wir erlauben uns, Ihnen für Belastung in Organisations- und Verwaltungsspesen einen Betrag von öS 220.061,07 in Rechnung zu stellen.“*

**Aus dem erstinstanzlichen Ermittlungsverfahren:**

**A. Aus den Veranlagungsakten:**

- Aus der Bilanz zum 31. Dezember 1994:**

<i>Verbindlichkeiten gegenüber anderen Unternehmen:</i>	
N-AG	27.995.785,19
<i>Sonstige Verbindlichkeiten:</i>	
Verrechnungskonto ( <i>engl.: clearing account</i> ) n-GmbH	6.454.038,86
	34.449.824,05

- Gewinnermittlung 1998 und 1999 (Bp-Bericht, Tz 36):**

	Tz	1998	1999
...			
sonstige Verbindlichkeiten	26	3.837.650,00	4.162.635,00
Noch nicht fakturierte Leistungen	25	6.600.000,00	
Handelswarenvorrat	28		-11.880.000,00
Lieferforderungen Inland	25		14.256.000,00
...			

- Beschluss (13. September 2001) mit Aktenvermerk (Körperschaftsteuerakt/Dauerbelege):**

Das Handelsgericht teilt mit, dass die Eintragung der Geschäftsanschrift Ort/Bw.neu Straße/Bw.neu bewilligt worden ist.

Der do. Aktenvermerk lautet: „*Abtretung nach Rückklängen von der Bp, 11. Oktober 2001*“

**B. Aus dem Arbeitsbogen/Betriebsprüfung:**

- Aktenvermerk vom 20. Februar 2001 (Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, 36):**

*„Verträge und Vereinbarungen zum Erwerb des Softwarepakets D wurden nicht vorgelegt. Angeblich existieren keine diesbezüglichen schriftlichen Vereinbarungen.“*

▪ **Aus dem Schriftsatz, 15. März 2002 (Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, 64 – 72):**

*„Wir möchten wiederholt festhalten, dass bis zur Fakturierung des Softwarepaketes 'D' am 16.2.2000 die Bw. Eigentümerin war.*

*Wie aus den beim Finanzamt aufliegenden Unterlagen hervorgeht und auch in der Niederschrift vom 14.12.2000 richtigerweise festgestellt wurde, sind die Verhandlungen betreffend des Erwerbs des Softwarepaketes 'D' zwischen Dr.GK, Geschäftsführer der M-GmbH, und Mag.FH, Geschäftsführer der Bw., geführt worden.*

*Wie aus dem Schreiben der M-GmbH vom 5. Jänner 2000 an Mag.FH (als Geschäftsführer der M-GmbH) zu ersehen ist, war auch der M-GmbH bekannt, dass der Verkäufer des Softwarepaketes nicht die damalige A-GmbHNfgKG (Hersteller und Urheber), sondern ein Dritter, nämlich die Bw. war.*

*Die Feststellung in der Niederschrift, dass seitens der M-GmbH schon zu Beginn der Verhandlungen feststand, das Paket nur von der A-GmbH zu erwerben, wurden von Dr.GK gegenüber Mag.FH während der Verhandlungen so nicht zum Ausdruck gebracht.*

*Als Verkäuferin ist immer die Bw. aufgetreten und sie wurde von der M-GmbH als Verhandlungspartner über den Kauf akzeptiert.*

*Erst im Schreiben vom 5. Jänner 2000 von der M-GmbH an Mag.FH, wurde nach rechtlicher Beratung eingewandt, dass ein Kauf aus urheber- und markenrechtlichen Gründen von der Bw. nicht möglich sei, da für die M-GmbH nur ein Kauf vom Urheber in Frage käme.*

*Aufgrund des Kaufvertrages zwischen der A-GmbHNfgKG und der Bw. und der Übertragung der Software ist die Bw. sowohl zivilrechtlicher als auch wirtschaftlicher Eigentümer des Softwarepaketes geworden.*

*Das Datum der Rechnungsausstellung über den Kauf ist rechtlich irrelevant.*

*Da ein gültiger Eigentumserwerb beim Käufer nur durch Kauf vom bisherigen Eigentümer möglich ist, war die Bw. gezwungen, um den Wünschen ihres Kunden zu entsprechen, das Eigentum am Softwarepaket 'D' wieder an die A-GmbHNfgKG zu übertragen, sodass diese dann in der Lage war, der M-GmbH das Eigentum am Programmpaket zu verschaffen.*

*Da in den Vertragsverhandlungen zwischen der neuNameBw. und der M-GmbH der Kaufpreis zum Ende des Jahres 1999 feststand, war die Gewinnmarge der Bw. aus dem Handelsgeschäft fixiert.*

*Da die Bw. nicht direkt verkaufen konnte, einigte man sich mit der A-GmbHNfgKG, den mit der M-GmbH vereinbarten Kaufpreis bei der Rückveräußerung in Rechnung zu stellen, welche*

*die A-GmbHNfgKG ihrerseits wieder der M-GmbH verrechnete. Die A-GmbHNfgKG hatte ihren Gewinnaufschlag bereits beim Verkauf an die Bw. verwirklicht.*

*Die Schlussfolgerung der Betriebsprüfung, dass es sich um bloße Fakturvorgänge handle, entbehrt daher jeder Grundlage.*

*Auch die Feststellung, dass es sich um reine Gegenverrechnungen handle ist unrichtig. Dieser Schluss könnte aus der Niederschrift zur Zeugenaussage von Hr.S, Buchhalter der A-GmbHNfgKG gezogen werden, welcher jedoch nicht über den genauen Sachverhalt informiert war und sich die Meinung offensichtlich aus den ihm vorliegenden Buchhaltungsunterlagen gebildet hatte.*

*Selbstverständlich wurden die Rechnungen zwischen der Bw. und der A-GmbHNfgKG soweit möglich durch Gegenverrechnung ausgeglichen, dies stellt jedoch eine im Geschäftsverkehr übliche Art des Rechnungsausgleiches zwischen Geschäftspartnern dar. "*

- **Reisekostenabrechnungen** von WW (1996); vorgelegt zum Nachweis dafür, dass die der A-GmbHNfgKG in Rechnung gestellten Leistungsstunden mit den von WW geleisteten Arbeitsstunden übereinstimmen (Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, 129).
- **Reisekostenabrechnungen** von WW (1997); vorgelegt zum Nachweis dafür, dass die der A-GmbHNfgKG in Rechnung gestellten Leistungsstunden mit den von WW geleisteten Arbeitsstunden übereinstimmen (Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, 140).
- Von der Bw. **1995** ausgestellte, an die A-GmbH oder ihre Rechtsnachfolgerin A-GmbHNfgKG gerichtete **Honorarnoten/Gutschriften**:

> Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, 99: Honorarnote 31.01.1995, vertriebliche Unterstützung für das Geschäftsjahr 1994, ATS 2.500.000,00

> Arbeitsbogen/Betriebsprüfung 100: Gutschrift zur Honorarnote vom 31. Dezember 1994, 31.01.1995, vertriebliche Unterstützung für das Geschäftsjahr 1995, ATS 2.800.000,00

> Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, 111: Honorarnote 31.12.1995, ISO 9001, ATS 146.293,44

> Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, 112: Honorarnote 12.12.1995, ISO 9001, ATS 274.156,80

> Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, 113: Honorarnote 15.11.1995, ISO 9001, ATS 269.934,72

> Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, 114: Honorarnote 12.10.1995, ISO 9001, ATS 271.468,80

> Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, 115: Honorarnote 07.09.1995, ISO 9001, ATS 290.282,88

> Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, 116: Honorarnote 09.08.1995, ISO 9001, ATS 293.355,84

> Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, 117: Honorarnote 11.07.1995, ISO 9001, ATS 187.377,60

> Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, 118: Honorarnote 01.06.1995, ISO 9001, ATS 149.749,44

> Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, 119: Honorarnote 03.05.1995, ISO 9001, ATS 256.110,72

- Von der Bw. **1996** ausgestellte, an die A-GmbHNfgKG gerichtete, **Honorarnoten** befinden sich nicht im Arbeitsbogen/Betriebsprüfung.
- Von der Bw. **1997** ausgestellte, an die A-GmbHNfgKG gerichtete, **Honorarnoten:**
  - > Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, 147, 148: Honorarnote 30.09.1997, Marketing/Vertriebsunterstützung, ATS 372.374,40; lt. beiliegendem Stundennachweis hat Berater FZ die in der Honorarnote verrechneten Leistungen erbracht
  - > Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, 149, 150: Honorarnote 03.10.1997, Marketing/Vertriebsunterstützung, ATS 339.429,60; lt. beiliegendem Stundennachweis hat Berater FZ die in der Honorarnote verrechneten Leistungen erbracht
  - > Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, 151, 152: Honorarnote 28.11.1997, Marketing/Vertriebsunterstützung, ATS 361.682,28; lt. beiliegendem Stundennachweis hat Berater FZ die in der Honorarnote verrechneten Leistungen erbracht
  - > Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, 153, 154: Honorarnote 23.12.1997, Marketing/Vertriebsunterstützung, ATS 320.914,80; lt. beiliegendem Stundennachweis hat Berater FZ die in der Honorarnote verrechneten Leistungen erbracht
- An die Bw. gerichtete **Rechnung** der x-GmbH (**7. November 1997**) für Beratungsleistungen iZm Personalsuche und Auswahl; „*pauschal lt. Vereinbarung*“ ATS 600.000,00 (Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, 155).
- Von der Bw. **1998** ausgestellte, an die A-GmbHNfgKG gerichtete, **Honorarnoten:**
  - > Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, 159: Honorarnote 30.11.1998, Leistungszeitraum 1996 ... Marketing/Vertriebsunterstützung, ATS 3.600.000,00
  - > Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, 160: Honorarnote 31.12.1998, Leistungszeitraum 1997 ... Marketing/Vertriebsunterstützung, ATS 3.600.001,00
  - > Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, 161: Honorarnote 15.04.1998, Leistungszeitraum Jänner bis März 1998 ... Marketing/Vertriebsunterstützung, ATS 1.018.551,60
- Ablichtung/**Rechnung** A-GmbHNfgKG an neuNameBw. vom **31. Dezember 1999** (Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, 174):
 

*„Leistungszeitraum Dezember 1999  
Wir erlauben uns für die Überlassung des Software-Pakets D inklusive Dokumentation und Sourcen zu verrechnen ATS 12.000.000,00 = EUR 872.074,00 zuzüglich 20% MwSt  
ATS 2.400.000,00 = EUR 174.415,00: ATS 14.400.000,00 = EUR 1.046.489,00.  
Zahlungsbedingungen Gegenverrechnung“*
- Ablichtung/**Rechnung** neuNameBw. an A-GmbHNfgKG vom **5. Jänner 2000** (Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, 175):

*„Ich beziehe mich auf Ihre Rechnung vom 31.12.1999 iHv ATS 14.000.000,00 und be-  
laste Sie für im Jahr 1999 entstandene Aufwendungen iZm dem Softwarepaket D mit ...  
Dieser Betrag wird mit der Rechnung vom 31.12.1999 verrechnet, sodass sich der  
einvernehmliche Kaufpreis auf ATS 14.256.000,00 vermindert“.*

- Ablichtung/ **Rechnung** neuNameBw. an A-GmbHNfgKG vom **16. Februar 2000**  
(Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, 181):

*„Für die Überlassung des Softwarepakets D inklusive Dokumentation und Sourcen stelle  
ich Ihnen folgenden Betrag in Rechnung: Nettobetrag ATS 15.000.000,00 zuzüglich  
20% Umsatzsteuer ATS 3.000.000,00: Rechnungsbetrag ATS 18.000.000,00.*

*Leistungszeitraum Februar 2000*

*Ich ersuche um prompte Überweisung des Betrages“*

- Ablichtung/ **Sparbuch-Kontoauszug Nr. 1 vom 24. März 2000**; Sparbuch- bzw. Konto-  
inhaberin: neuNameBw. (Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, 182); lautend auf Scheck-  
Gutschrift per 27. März 2000 iHv ATS 18.000.000,00
- Ablichtung eines am **23. März 2000** von der M-GmbH an die A-GmbH ausgestellten  
Schecks über ATS 18.000.000,00 (Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, 184).
- **Aktenvermerk** über die Schlussbesprechung/A-GmbH (Arbeitsbogen/Betriebsprüfung,  
247-250):

*„... Am 16. Februar 2000 wurde eine Rechnung von der neuNameBw. an die A-  
GmbHNfgKG für die Überlassung des Softwarepaketes "D" inklusive Dokumentation und  
Sourcen iHv. ATS 15 Mio. zuzüglich 20% Umsatzsteuer gelegt. Leistungszeitraum war  
Februar 2000.*

*Mit selbem Datum (16. Februar 2000) wurde eine Rechnung der A-GmbHNfgKG an die  
M-GmbH für die Überlassung des Softwarepaketes "D" inklusive Dokumentation und  
Sourcen und sämtlicher Nutzungsrechte gem. Vertragsentwurf vom 7. Jänner 2000 iHv.  
ATS 15 Mio. zuzüglich 20% Umsatzsteuer gelegt. Leistungszeitraum war Jänner 2000.*

*Im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung wurde folgender Sachverhalt festgestellt:*

*Bei dem Software-Paket "D" handelt es sich um ein Produkt, das in der A-GmbHNfgKG  
entwickelt wurde.*

*Aus Konkurrenzgründen konnte die A-GmbHNfgKG das Produkt nicht selbst nutzen und  
musste einen passenden Käufer finden.*

*Verkaufsgespräche mit der M-GmbH fanden lt. Aussage von Dr.GK bereits im Herbst  
1999 zwischen ihm und Mag.FH und FZ statt. Mag.FH hatte eine Doppelfunktion, und*

*zwar als steuerlicher Vertreter der A-GmbHNfgKG und als Geschäftsführer der neuNameBw., FZ war zu der Zeit (1. Juni 1999 - 10. März 2000) Angestellter (Assistent) der A-GmbHNfgKG.*

*Für die M-GmbH stand zu Beginn der Verhandlungen schon fest, dass sie das Softwarepaket nur von der A-GmbHNfgKG erwerben würde. Bereits zu Beginn der Verhandlungen ging man von einer Preisvorstellung von ca. ATS 16 Mio. netto aus.*

*Im Dezember 1999 stand dann auch der Preis mit ATS 15 Mio. netto fest.*

*Im Dezember 1999 gab es lt. Aussage von Dr.GK auch schon einen Vertragsentwurf. Am 7. Jänner 2000 erfolgte die Übergabe der Software an die M-GmbH. Zu diesem Zeitpunkt war der Kaufvertrag mündlich geschlossen und ein Vertragsentwurf mit der A-GmbHNfgKG als Vertragspartner lag vor. Wegen diverser Vertragsabänderungen kam es erst am 23. März 2000 zur schriftlichen Vertragsunterzeichnung durch Dr.GK als Vertreter der M-GmbH und E.M.H. als Vertreterin der A-GmbHNfgKG.*

*Frau H war zu dieser Zeit persönlich haftender Gesellschafter der A-GmbHNfgKG.*

*Die Bezahlung durch die M-GmbH erfolgte bei der Vertragsunterzeichnung mit Verrechnungsscheck, der an die Geschäftsführerin - Frau E.M.H. - übergeben wurde.*

*Im Gegensatz zu diesem Geschehen wurde das Software-Recht "D" mit Leistungszeitraum Dezember 1999 von der A-GmbHNfgKG an die neuNameBw. um ATS 12 Mio. zuzüglich 20% Umsatzsteuer verkauft. Das Rechnungsdatum lautet auf den 31.*

*Dezember 1999. Am 16. Februar 2000 wurde dieses Software-Recht dann wieder an die A-GmbHNfgKG um ATS 15 Mio. netto rückverkauft.*

*Die neuNameBw. hat ihren Sitz in DW. Offizieller Eigentümer der s ist lt. Firmenbuch die Firma N-GmbH mit Sitz auf Kanalinsel. Gemäß einer Abfrage durch die vorangegangene Betriebsprüfung (März 1999) im Kanalinsel1 wurde diese Firma bereits gelöscht. Lt. Aussage von Hr.S, Angestellter bei der A-GmbHNfgKG, hat ihn Mag.FH mündlich darüber informiert, dass die N-GmbH bereits wieder registriert sei und Gesellschafter der N-GmbH ... (Niederschrift vom 13.10.2000).*

*Seit 24. September 1997 ist Mag.FH als Geschäftsführer der neuNameBw. im Firmenbuch eingetragen.*

*Bei der zahlungsmäßigen Abwicklung zwischen A-GmbHNfgKG und der neuNameBw. hat nie ein Geldfluss stattgefunden.*

*Lt. Aussage von Hr.S wurde auch im Rechnungswesen der A-GmbHNfgKG zahlungsflußmäßig nichts erfasst, sondern der Rechnungsbetrag iHv ATS 18 Mio. (inklusive 20% Umsatzsteuer) durch Gegenverrechnungen ausgeglichen.*

*Aufgrund dieses festgestellten Sachverhaltes geht die Betriebsprüfung aus folgenden Gründen davon aus, dass dem Verkauf des Software-Paketes "D" von der neuNameBw. an die A-GmbHNfgKG kein tatsächlicher Leistungsaustausch zugrunde liegt, sondern es sich um bloße Fakturierungsvorgänge handelt.*

*Es hat ein direkter Verkauf des Software-Rechtes "D" von der A-GmbHNfgKG an die M-GmbH stattgefunden: Bei dem verkauften Software-Produkt handelt es sich um ein von der A-GmbHNfgKG selbst entwickeltes Softwareprogramm.*

*Es wurden bereits seit Herbst 1999 Verhandlungen mit M-GmbH geführt, wobei der Geschäftsführer von Anfang an eindeutig zum Ausdruck brachte, dass die A-GmbHNfgKG Vertragspartner sein muss. In die Verhandlungen war auch ein Angestellter der Firma A-GmbHNfgKG (FZ) und die Gesellschafterin Frau H eingebunden.*

*Im Dezember 1999 wurde dann an die neuNameBw. mit ATS 12 Mio. netto fakturiert, obwohl zu diesem Zeitpunkt schon der Verkaufspreis ATS 15 Mio. netto mit der M-GmbH fixiert war. Im Februar 2000 erfolgte die Rückfakturierung an die A-GmbHNfgKG mit ATS 15 Mio. netto. Es ist nicht nachvollziehbar wie ein unverändertes Software-Paket in eineinhalb Monaten eine Preissteigerung von ATS 3 Mio. erzielen kann.*

*Weiters wurde im Februar 2000 von der neuNameBw. an die A-GmbHNfgKG ein Software-Paket in Rechnung gestellt, welches die A-GmbHNfgKG bereits selbst im Jänner 2000 an einen Dritten (= M-GmbH) verkauft und übergeben hatte. Eine Lieferung dieses Software-Paketes im Februar 2000 war auch aus diesem Grund gar nicht möglich.*

*Die neuNameBw. war dem Geschäftsführer der M-GmbH als EDV-Firma kein Begriff. Der Firmenwortlaut der neuNameBw. lautete bis Mitte 1995 "altNameBw. ".*

*Der Betriebsgegenstand bei Gründung der neuNameBw. (August 1990) war "Planung, Bau und Betrieb von Golfplätzen". Daraus entstanden in den Jahren 1990 bis 1994 sehr hohe Verluste.*

*Die s wurde im August 1995 von Mag.FH als Bevollmächtigter des Verkäufers (N-AG) und als Bevollmächtigter des Käufers (N-GmbH) erworben.*

*Als Gesellschafter der neuNameBw. tritt eine Sitzgesellschaft (N-GmbH) auf.*

*Die zahlungsmäßige Abwicklung der Vorgänge zwischen der A-GmbHNfgKG und der neuNameBw. erfolgte nur im Verrechnungswege. Auch daraus lässt sich erschließen, dass es sich um bloße Fakturierungsvorgänge ohne tatsächliche zugrunde liegende Leistungen handelt.*

*Im Zuge der Schlussbesprechung war die Auskunftsperson Mag.FH anwesend. Bezüglich des Veräußerungsgeschäftes "D" wurde von seiner Seite vorgebracht, dass dieses Softwareprodukt bereits im Herbst 1999 von der A-GmbHNfgKG an die neuNameBw. verkauft wurde.*

*Diese Angaben der Auskunftsperson Mag.FH führen zu keiner anderen Würdigung durch die Betriebsprüfung."*

- **Aktenvermerk** über WW (Arbeitsbogen/Betriebsprüfung; 275 - 277, 0451):

*„Die neuNameBw. legte an die A-GmbHNfgKG monatlich Rechnungen über ein Qualitätsmanagement ISO 9000 Projekt.*

*Als Projektdurchführende ist auf den Rechnungen WW angeführt, die ebenfalls auf den, den Rechnungen beigelegten, Zeitabrechnungen ihre geleisteten Stunden abrechnete. Im Prüfungszeitraum wurden pro geleisteter Beratungsstunde ein Betrag von ATS 1.280,00 und zusätzlich Diäten und Kilometergelder in Rechnung gestellt.*

*... Summe 1995 ... (netto) ATS 2.408.791,20*

*... Summe 1996 ... (netto) ATS 2.530.766,20*

*... Summe 1997 ... (netto) ATS 1.386.556,80."*

WW ist in der Zeit vom 3. Oktober 1995 bis 23. September 1997 als Geschäftsführerin bestellt gewesen. Bei der Befragung (9. März 1999) hat WW zu Protokoll gegeben:

*"Frau H hat mich für die s angestellt mit dem Hinweis, nur für die AC tätig zu sein. Ein ISO 9001-Projekt habe ich nicht durchgeführt ... Die mir vorgelegten Zeitabrechnungen stammen von mir, diese habe ich zu Monatsende immer Frau H überreicht. Ich war in der Zeit vom 1/95-8/97 bei der s beschäftigt, dabei in der Zeit von 9/95-8/97 als Geschäftsführerin tätig, die Geschäftsführungstätigkeiten wurden von Mag.FH durchgeführt, ich habe nur meinen Namen dafür hergegeben."*

Das von WW vorgelegte Dienstzeugnis lautet:

*"Frau WW ... war in der Zeit vom 1. Jänner 1995 bis 31. August 1997 als Geschäftsführerin der neuNameBw. tätig. WW arbeitete in dieser Zeit ausschließlich für die A-GmbHNfgKG.*

*Ihr Know-How brachte WW vor allem in folgenden Aufgabengebieten ein: Office/Office-Management, Faktura in vollem Umfang an Kunden, Reiseabrechnungen für In- und Ausland der ca. 30 Mitarbeiter, Auswertung und Verarbeitung der Arbeitszeiterfassung und Assistenz des Schulungsleiters."*

Sachverhaltsfeststellungen der Betriebsprüfung zur beruflichen Qualifikation und Tätigkeit:

*„Eine von der Betriebsprüfung durchgeführte Erhebung beim vorherigen Dienstgeber von WW – dem Dienstgeber WW – ergab, dass WW als .... tätig war und keinerlei Ausbildung im Bereich Qualitätsmanagement ISO 9000 f hatte und nie derartige Tätigkeiten durchführte.*

*Im Zuge der Betriebsbesichtigung am 11. März 1999 wurde die A-GmbHnfgKG aufgefordert, Unterlagen zum ISO 9001-Projekt vorzulegen. Vorgelegt wurden allgemeine Unterlagen über Qualitätsmanagement nach der ISO 9001-Norm, ohne konkrete Hinweise auf das geprüfte Unternehmen. Von der Geschäftsführerin Frau H wurde zudem dem Prüfer mitgeteilt, dass dieses ISO 9001-Projekt nie ernsthaft betrieben wurde und keine Zertifizierung durch eine unabhängige Zertifizierungsstelle erfolgte.*

*Weiters stellte die Betriebsprüfung fest, dass WW die einzige Angestellte der neuNameBw. in der Zeit vom 2. Jänner 1995 bis 31. August 1997 war. Nur dieser Gehaltsaufwand samt Nebenkosten findet sich in den Personalkosten der s wieder“.*

- Aktenvermerk über FZ (Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, 277 - 282), lautend:

*„Ab 1. Juli 1997 war FZ bei der s angestellt und führte ausschließlich Marketingaktivitäten für die A-GmbHnfgKG durch“.*

- Zur Rechnung der s vom 31. Jänner 1995 (ATS 2,5 Mio.):

*„Die Rechnung (31. Jänner 1995) betrifft 1994 und wurde im Mai 1996 eingebucht: Die Buchung im Mai 1996 konnte auf Grund der internen Buchungsnummern der M-GmbH Buchhaltung von der Betriebsprüfung festgestellt werden. Die Bilanz der A-GmbHnfgKG zum 31. Dezember 1995 samt Steuererklärungen für das Jahr 1995 wurde am 17. Jänner 1997 beim zuständigen Finanzamt eingereicht.*

*Die Buchhaltung 1995 ist auf Grund der Nachbuchung nicht ordnungsgemäß. Der geltend gemachte Aufwand iHv. ATS 2,5 Mio. wird von der Betriebsprüfung nicht anerkannt und als Privatentnahme ausgebucht:*

*Rechnung betrifft 1994, kein Leistungsnachweis, Rechnung wurde im Mai 1996 nachgebucht.*

*Die im Zuge der Betriebsprüfung nachträglich vorgelegte und nicht gebuchte Rechnung für den Leistungszeitraum 1995 wird mangels Buchung und mangels Leistungsnachweis ebenfalls nicht anerkannt“.*

- Zur Dotierung der „Rückstellungen noch nicht fakturierter Fremdleistungen“:

Die A-GmbHNfgKG ist mehrmals aufgefordert worden, Unterlagen zu den Rückstellungen noch nicht fakturierter Fremdleistungen und als Leistungsnachweis zur Rechnung vom 31. Jänner 1995 geeignete Unterlagen vorzulegen.

*„Mit der Sachverhaltsdarstellung vom 2. April 1999 wurde erstmalig schriftlich vom steuerlichen Vertreter zu den geschäftlichen Verbindungen zwischen s und A-GmbHNfgKG Stellung genommen: „... Kam man überein, dass FZ die AC laufend beraten sollte, da Frau H mit der wachsenden Firma immer mehr Probleme im Personalbereich und den strategischen Bereichen hatte“.*

In dieser Sachverhaltsdarstellung wurden die Eigentumsverhältnisse der s wie folgt dargestellt:

*„Das Unternehmen wurde von Mag.FH für FZ erworben“...*

*Mit Schreiben vom 12. Juli 1999 wurde vom steuerlichen Vertreter ein „Aktivitätennachweis“ von FZ für die A-GmbHNfgKG für die Jahre 1994-1997 vorgelegt.*

*Im Aktivitätennachweis werden von der Geschäftsführerin E.M.H. schriftlich u.a. folgende Sachverhalte dargestellt:*

*„Ich brauchte einen persönlichen Berater, der nicht offen innerhalb der AC auftritt, ... Diese und ähnliche Gedanken waren meinem Steuerberater bekannt. Er machte mich Ende 1993 mit FZ bekannt. Als Manager von T war er bei den potentiellen Kunden von AC bestens bekannt*

*... beschloss ich, FZ als meinen persönlichen Berater und als Lobbyist für die AC zu engagieren, ohne dass er offiziell innerhalb der Firma auftrat.*

*... Jedes Treffen mit ihm beanspruchte mindestens einen halben Tag mit anschließenden reüssierendem Essen*

*... Für FZ ergaben sich alleine daraus Nachfolgeaufwände von ca. 2-3 Tagen, um die erwarteten Konzepte und Ergebnisse auszuarbeiten*

*... Ein Tagessatz von ATS 30.000,00 bis ATS 50.000,00 ist in dieser Beraterdimension durchaus angebracht*

*... erfolgswirksame Aktivitäten von FZ ... Lobbying bei den Eigentümern der Firma ..., die wir gegen härtesten Wettbewerb gewannen ...“*

Eine Liste der Beratertage von FZ wird vorgelegt, worin für das Jahr 1994 14 Beratertage, für das Jahr 1995 21 Beratertage und für das Jahr 1996 18 Beratertage aufscheinen.

Am 23. Juli 1999 sind folgende Unterlagen vorgelegt worden:

*„... Essensrechnungen zu den „Beratungstagen“ als Leistungsnachweise/FZ  
... diverse Angebote der AC an potentielle Kunden als Leistungsnachweis der Mitwirkung von FZ  
... interne Besprechungsunterlagen*

*Die Bp stellte fest, dass keines der Angebote einen Hinweis auf die Mitwirkung von FZ beinhaltet. Vielmehr weisen die Angebote auf Erstgespräche hin, die jeweils von Mitarbeitern der AC durchgeführt wurden.*

*Auch die internen Besprechungsunterlagen weisen keinen Hinweis auf eine von FZ durchgeführte Beratertätigkeit auf.*

*Eine Überprüfung des „Aktivitätennachweises FZ“ brachte folgendes Ergebnis:*

*Mit Erhebungsauftrag vom 27.07.1999 stellte die Bp bei der T fest:*

*Auszug aus dem Dienstvertrag vom 20.09.1991:*

*+ ) FZ ist ab 01.01.1992 bei T-GmbH als „International Direktor of Marketing“ beschäftigt ...*

*+ ) Während der Dauer des Dienstverhältnisses darf FZ Geschäfte und Nebenbeschäftigungen nur mit schriftlicher Zustimmung von T betreiben.*

*Eine Nebenbeschäftigung wurde dem Dienstgeber T in den Jahren 1994 bis 1997 nicht gemeldet. Außerdem wies die befragte Person darauf hin, dass für FZ eine Nebenbeschäftigung zeitmäßig nicht möglich war.*

*Dies wurde unter anderem mit den Reiseabrechnungen des FZ wie folgt belegt:*

*FZ war in den betreffenden Jahren u.a. für die T-Tour zuständig. Dabei hatte FZ die Aufgabe, diese Tour zu organisieren und bei den betreffenden weltweiten Veranstaltungen T zu präsentieren.*

*Für die Jahre 1994 und 1997 wurden umfangreiche Reiseabrechnungen vorgelegt, aus denen hervorgeht, dass FZ z.B. an den folgenden, vom geprüften Unternehmen angegebenen „Beratertagen“, im Ausland war: 1994: 3 „Beratertage“; 1995: 7 „Beratertage“ und 1996: 5 „Beratertage“.*

*Bei diesen Reisen handelte es sich oftmals um mehrtägige Aufenthalte. Insgesamt wurde von der Bp festgestellt, dass FZ für seinen Dienstgeber T vielfach wochenlang im Ausland unterwegs war.*

*Mit Auskunftsersuchen vom 26.07.1999 wurde die B-GmbH ersucht bekannt zu geben, wie das Projekt mit der AC zustande kam.*

Die B-GmbH gab am 27.07.1999 schriftlich folgende Stellungnahme ab:

*"...empfahl uns die X die Firma AC für die Implementierung. Bei den Vertragsverhandlungen trat L P für die AC auf.*

*.... FZ hat nichts zur Erteilung des Beratungsauftrages beigetragen. FZ ist uns unbekannt...."*

- Niederschrift über die Einvernahme von FZ (8. September 1999):

*„Ab 1994 sagt FZ, dass er eine Beratungstätigkeit für Frau H und deren AC durchgeführt hat. Auf die Frage was er mit der s zu tun hätte, gibt er als Antwort, dass die s ihm gehöre. Auf die Frage ob er Gesellschaftsanteile der s inne habe verneint FZ und führt zusammen mit seinem Berater Mag.FH aus, dass er eine indirekte Beteiligung inne habe. FZ sei Eigentümer der n-GmbH und diese wiederum verfüge über die Gesellschaftsanteile an der s, diese seit etwa 1993. Diese Konstruktion sei deshalb gewählt worden, da FZ offiziell aufgrund seines Angestelltenverhältnisses zur T nicht für Dritte tätig sein durfte.*

*Mit Ausnahme der indirekten Eigentümerposition habe ich bei s ab 1994 bis 1.7.1997 keine offizielle Funktion innegehabt."*

*Außer der Beratungstätigkeit bei der AC gibt FZ an, hätte er schon aus Zeitgründen keine weitere Tätigkeit durchführen können. Die Arbeitsbelastung aus der AC - Tätigkeit war verschiedentlich, manchmal nur 6 Stunden bis 20 Stunden wöchentlich. FZ bekräftigt auf Befragen, dass die Beratungstätigkeit für die AC im Namen der s durchgeführt wurde. Auf die Frage wie die Beratungstätigkeit konkret ausgesehen hat, führt FZ aus, dass die Beratung sich auf Geschäftsführungsfragen, Personalangelegenheiten inkl. Neuaufnahme von Personal erstreckt hat und auf die Zwischenfrage, dass die AC eine eigene Personalauswahlfirma beschäftigte, gibt FZ an, dass er Frau H in der Endauswahl beraten hat.*

*Auf den Vorhalt, dass bei der B-GmbH nicht bekannt zu sein scheint, dass FZ Kontakte zur AC hergestellt hätte, die zu Geschäftsabschlüssen geführt haben und weiters auf die vorgehaltene Tatsache, dass die Betriebsprüfung festgestellt hat, dass an Tagen zu denen er nach Angabe von Frau H für die AC tätig gewesen wäre, er in Wirklichkeit sich im Ausland befunden habe, kann Hr.Z im Augenblick keine Aufklärung geben. Er führt aus, dass er nicht wisse, wie Frau H zu diesen Daten kommt.*

*Auf die Feststellung des Verhandlungsleiters, dass es dazu kommen könnte, dass FZ die der s zugeschriebenen Geschäftsvorfälle steuerlich zu verantworten haben könnte, teilt*

*FZ mit, dass die Idee seinerzeit mit der s vom Steuerberater Mag.FH aufgebracht wurde und seinerzeit auch der hohe Verlustvortrag des Firmenmantels im Gespräch war.*

*Weiters stellte die Bp zu den Geschäftsverbindungen zwischen der AC und der s fest, dass die verbuchten Rechnungen von der AC nur teilweise beglichen wurden. Zum Bilanzstichtag 31.12.1997 war ein Betrag iHv ATS 8.101.104,84 aus den Verbindlichkeiten neuNameBw. offen. Die Bp konnte feststellen, dass groÙtenteils nur jene Beträge an die s überwiesen wurden, die die s benötigte, um die Umsatzsteuer und das Gehalt (WW) samt Gehaltsabgaben zu begleichen. Stundungsvereinbarungen oder ähnliches wurden trotz mehrmaliger Aufforderung nicht vorgelegt.*

*Nach Einsichtnahme in den Akt s konnte die Bp weiters folgendes feststellen: In der Bilanz und GuV 1996 sind in der Vorjahresspalte für 1995 noch nicht abgerechnete Leistungen iHv ATS 2,8 Mio. enthalten, jedoch in der Bilanz u. GuV des Jahres 1995 ist dieser Betrag nicht enthalten. Dadurch weicht auch der Gewinn entsprechend ab. Eine berichtige Erklärung für 1995 wurde von der s nicht abgegeben.*

*Im Zuge der Umsatzsteuer-Nachschaufür 1998 wurden zwei Rechnungen der neuNameBw. vorgelegt*

*30.11.1998 mit Leistungszeitraum 1996 netto 3 Mio. + 20 % Umsatzsteuer*

*31.12.1998 mit Leistungszeitraum 1997 netto 3 Mio. + 20 % Umsatzsteuer*

*Die auf den Rechnungen angegebene Leistungsbeschreibung lautet:*

*"Gemäß Vereinbarung, erlauben wir uns, folgende Leistungen – für Marketing/Vertriebsunterstützung lt. Mag.FH zu verrechnen: ..."*

### **Aus dem Firmenbuch:**

- A-GmbH

Die mit Gesellschaftsvertrag vom 5. Februar 1985 errichtete Gesellschaft ist mit Generalversammlungsbeschluss vom 25. September 1995 unter gleichzeitiger Errichtung der Personengesellschaft A-GmbHNfgKG gemäß §§ 7 ff UmwG umgewandelt worden.

Ab 25. September 1995 ist die A-GmbH aufgelöst und aus dem Firmenbuch gelöscht. Handelsrechtliche Geschäftsführerin ist E.M.H. gewesen; sie hat die Gesellschaft seit 9. April 1995 selbständig vertreten.

Prokurist ist u.a. WP gewesen; er hat die Gesellschaft seit 5. Jänner 1993 selbständig vertreten.

- A-GmbHNfgKG

Die mit Gesellschaftsvertrag vom 25. September 1995 errichtete Gesellschaft ist durch Umwandlung gemäß §§ 1 ff UmwG aus der A-GmbH hervor gegangen.

Nach Vermögensübernahme gemäß § 142 HGB durch die EH-GmbH ist die Gesellschaft aufgelöst und am 12. April 2000 aus dem Firmenbuch gelöscht worden.

***Die erstinstanzlichen Verfahren ergänzend hat der Unabhängige Finanzsenat folgende Ermittlungen durchgeführt:***

***I. UFS-Vorhalteverfahren (örtliche Zuständigkeit):***

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 23. August 2001 hat die Bw. ihren Sitz von der Adresse/alt in die Straße/Bw.neu in Ort/Bw.neu verlegt; die im ggstl. Berufungsverfahren angefochtenen Bescheide hat das FinanzamtG am 30. August 2002, 6. September 2002 und 12. September 2002 erlassen.

▪ ***E-Mail (17. Oktober 2007):***

Das an den Fachbereich - Finanzamt W gerichtete E-Mail lautete:

*„ in den Veranlagungsakten der neuNameBw. (FinanzamtG , StNr.), Adresse alt: Adresse/alt ; Adresse neu seit 23. August 2001(!): Ort/Bw.neu , Straße/Bw.neu ist die Rede von:*

- 1. einer am 5. März 2001 angeordneten, am 13. März 2001 widerrufenen, Weisung, die Akten abzutreten und*
- 2. von der Anordnung, diese Aktenabtretung nach Abschluss der Betriebsprüfung – das ist am 20. August 2002 gewesen - durchzuführen.*

*Hatte das Finanzamt Kenntnis von der geplanten Aktenabtretung ? Wenn ja, bitte den Zeitpunkt bekannt geben, ab dem das Finanzamt Kenntnis von der geplanten Aktenabtretung hatte.*

*Sollten sich irgendwelche, auf die geplante Aktenabtretung sich beziehende Unterlagen im Finanzamt befinden, wird um die Übermittlung von Ablichtungen zu der im Betreff angeführten Geschäftszahl gebeten."*

▪ ***Antwort/E- Mail (23. Oktober 2007):***

Der Fachbereich des Finanzamtes W hat geantwortet:

*„... habe mich bei den zuständigen Stellen bzw. Personen im Finanzamt erkundigt: dieser Akt ist uns zur Gänze unbekannt; wir haben nie von einer geplanten Abtretung etwas gewusst und haben demnach auch keinerlei Unterlagen".*

***II. UFS-Mängelbehebungsverfahren:***

Mit Mängelbehebungsbescheid (3. März 2008) hat der Unabhängige Finanzsenat die Bw. aufgefordert zu erklären, in welchem/welchen Punkt/en der Umsatzsteuerbescheid 1997 vom

30. August 2002 und die gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufigen Umsatzsteuerbescheide 1998 und 1999 vom 30. August 2002 angefochten werden und eine auf die v.a. Bescheide sich beziehende Begründung vorzulegen.

Die Bw. hat innerhalb der Mängelbehebungsfrist insgesamt 4 Schriftsätze eingebracht. Die do. Ausführungen zusammenfassend hat die Bw. auf den Mängelbehebungsbescheid wie folgt geantwortet:

*Ad. Umsatzsteuerbescheid 1997:*

Angefochten werden der von der Betriebsprüfung festgestellte Umsatz, die Bemessungsgrundlage Umsatzsteuer, der Eigenverbrauch und die vorgeschriebene Umsatzsteuer laut Tz 16 und 17 des Bp-Berichtes vom 20. August 2002 und die Feststellungen der Bp gemäß Tz 25 (Feststellungen Konto Umsatzsteuer-Schuld nach § 11 UStG).

Diese Anfechtungserklärung wird wie folgt begründet:

Die Bw. verweist auf ihre Ausführungen zu Tz 27 in der Berufung vom 30. Oktober 2002 und ihre Ausführungen im Zuge der Bp und hält dazu nochmals fest:

*"Die seitens der Bp nicht anerkannten Leistungen wurden von GS erbracht. Mag.FH war nicht Gesellschafter der x-GmbH, Mag.FH war nur Treuhänder für GS. Die Feststellungen der Bp entbehren daher jeglicher Grundlage. Betreffend der Feststellungen der Bp gemäß Tz 25 des Bp-Berichtes vom 20. August 2002 begründen wir unsere Berufung wie folgt: Die Feststellungen der Bp gemäß Tz 25 iZm einer Umsatzsteuerschuld gemäß § 11 UStG entbehren jeglicher Grundlage. Wir verweisen auf unsere Ausführungen in unserer Berufung vom 30. Oktober 2002 zu Tz 25 und unsere Ausführungen im Rahmen der Bp. Sämtliche seitens der s in Rechnung gestellten Leistungen wurden vollständig erbracht."*

Die Bw. beantragte die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 1997 vom 30. August 2002 und die Herstellung des Veranlagungsstandes vor Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß eingereichter Umsatzsteuererklärung 1997 bzw. gemäß Umsatzsteuerbescheid 1997 vom 5. Juli 1999.

*Ad. Umsatzsteuerbescheide (1998, 1999); Körperschaftsteuerbescheide 1998, 1999):*

Angefochten wird die Erlassung vorläufiger Bescheide; zu diesem Streitpunkt wird vorgebracht:

Das Rechtsinstitut der vorläufigen Abgabefestsetzung sei nicht dazu bestimmt, der Abgabenbehörde mögliche Ermittlungen der für die Abgabefestsetzungen maßgebenden Tatsachen zu ersparen und vorbehaltlich eines späteren Ermittlungsverfahrens Abgaben festzusetzen.

Im Falle der Betriebsprüfung bei der Bw. seien keine wesentlichen Anstrengungen unternommen worden, um eigenständig den Sachverhalt – nämlich die Leistungsbeziehungen zwischen der s und der A-GmbHNfgKG zu ermitteln. Der Prüfer beziehe sich ausschließlich auf die Feststellungen des Prüfungsberichtes bei der A-GmbHNfgKG, welche er gemäß Aussage in Tz 25 des Bp-Berichtes übernommen habe. Deshalb sei er seiner amtswegigen Ermittlungspflicht nicht nachgekommen.

Der Prüfungszeitraum bei der A-GmbHNfgKG umfasse die Jahre 1995 bis 1997; für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 30. Juni 1999 sei eine Umsatzsteuer-Revision durchgeführt worden.

Lt. Tz 18 des Bp-Berichtes zur A-GmbHNfgKG haben die Feststellungen nur das Jahr 1998 betroffen; zum Jahr 1999 sei keine Aussage erfolgt. Deshalb seien für das Jahr 1999 keine Feststellungen zur Leistungsbeziehung Bw. - A-GmbHNfgKG getroffen worden. Da bei der Bw. der Bp-Bericht und die Veranlagungen der Jahre 1998 und 1999 erst im Jahr 2002 erfolgt seien, sei zu diesem Zeitpunkt nicht davon auszugehen, dass für das Jahr 1999 weitere Erhebungen bei der A-GmbHNfgKG seitens der Abgabenbehörde stattfinden werden, da keinerlei Feststellungen seitens der Bp zur A-GmbHNfgKG in diesen Zeitraum fallen würden.

Lt. Bw. liege deshalb keine rechtliche Grundlage zur Erlassung von vorläufigen Bescheiden für das Jahr 1999 vor. Deshalb seien sowohl der Körperschaftsteuer- als auch der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1999 zu Unrecht vorläufig und demzufolge nicht rechtmäßig erlassen worden.

Die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 1998 seien mit der gleichen Begründung wie jene für 1999 vorläufig erlassen worden.

Die Feststellung, dass durch die Betriebsprüfung bei der Bw. nicht endgültig geklärt werden konnte, ob die fakturierten Leistungen tatsächlich erbracht worden seien, lasse offen, wer die behauptete Vorfrage endgültig klären sollte bzw. wie die behauptete Vorfrage endgültig zu klären sei.

Die Bw. zitiert Ritz, Kommentar zur BAO § 116 BAO idGF, Tz 1, lautend: *„Eine Vorfrage ist eine Rechtsfrage für deren Entscheidung die Behörde nicht zuständig ist, die aber für ihre Entscheidung eine notwendige Grundlage bildet“*.

Diese Sachverhaltskonstellation treffe nicht zu, weil die Abgabenbehörde - in diesem Fall vertreten durch den Prüfer der s - sehr wohl für die Klärung des Sachverhaltes und die diesbezügliche Entscheidung zuständig sei.

Es liege keine Vorfrage im Sinne des § 116 BAO vor. Es sei daher keine Entbindung von der Ermittlungspflicht erfolgt. Der gegenständliche Sachverhalt hätte vom Betriebsprüfer der s aufgeklärt werden müssen.

Da keine Ungewissheit vorliege, welche im Ermittlungsverfahren nicht beseitigbar gewesen wäre, seien auch die Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide 1998 unrechtmäßig er-gangen.

Lt. Bw. seien alle vorläufig erlassenen Bescheide der Jahre 1998 und 1999 rechtswidrig und damit nichtig.

Das Recht zur Festsetzung dieser Abgaben sei bereits verjährt.

*Ad. Umsatzsteuerbescheid 1999:*

Angefochten wird der von der Betriebsprüfung festgestellte, nicht anerkannte, Vorsteuerabzug iHv ATS 2.376.000,00 lt. Tz 18 des Bp-Berichtes vom 20. August 2002.

Die Bw. verweist auf ihre Ausführungen zu Tz 28 in ihrer Berufung vom 30. Oktober 2002 und auf ihre Ausführungen im Zuge der Betriebsprüfung und hält dazu fest:

*"Wie aus den beim Finanzamt aufliegenden Unterlagen hervorgeht, wurden die Ver-handlungen betreffend des Erwerbs des Softwarepaketes D zwischen der M-GmbH und der neuNameBw. geführt. Die neuNameBw. war Eigentümer des Softwarepaketes und das Softwarepaket wurde von der neuNameBw. erworben. Die Vorsteuerkürzung seitens der Bp entbehrt daher jeglicher Grundlage".*

Die im Antwortschreiben/Mängelbehebungsauftrag angesprochenen Feststellungen aus dem Betriebsprüfungsbericht und der Niederschrift/Schlussbesprechung lauten:

**1.** Lt. Tz 16 des Bp-Berichtes sind die in Tz 30 ausgewiesenen und als verdeckte Ausschüttun-gen qualifizierte Leistungen „Eigenverbrauch“ und unterliegen als solche der Umsatzsteuer. Im Jahr 1997 wird die Umsatzsteuer für einen Eigenverbrauch iHv ATS 500.000,00 festge-setzt.

**2.** In Tz 17 des Bp-Berichtes wird die v.a. Umsatzermittlung dargestellt.

**3.** In Tz 18 des Bp-Berichtes wird der „Vorsteuerabzug 1999 lt. Bp“ wie folgt berechnet:

Vorsteuer lt. Erklärung: ATS 2.426.409,82;

Kürzung lt. Bp; Softwarepaket D , (Tz 28): ATS 2.376.000,00;

ergibt: ATS 50.409,82.

**4.** Feststellungen zum Streitpunkt vorläufige Veranlagung Umsatz- und Körperschaftsteuer 1998 und 1999 werden in Tz 31 des Bp-Berichtes und Pkt. 3. der Niederschrift/Schlussbespre-

chung getroffen. Tz 31 des Bp-Berichtes und Pkt. 3. der Niederschrift/Schlussbesprechung lauten:

*„Die Prüfungsfeststellungen lassen bezweifeln, ob die in den Jahren 1998 und 1999 an die A-GmbH fakturierten Leistungen auch tatsächlich ausgeführt wurden. Wegen dieser bisher ungeklärten Vorfrage werden die Umsatz- und Einkommen- (richtig: Körperschaft)steuerbescheide 1998 und 1999 gemäß § 200 BAO idgF vorläufig erlassen. Die vorläufigen Veranlagungen erfolgen hinsichtlich der Erlöse erklärungsgemäß.“*

**5.** In Pkt. 2. der Niederschrift/Schlussbesprechung – Prüfungsfeststellungen zur Betriebsprüfung bei der A-GmbHNfgKG - wird festgestellt:

*„Bei dieser Betriebsprüfung wurden auch Feststellungen mit Auswirkungen auf die Bw. getroffen.*

*Tz 18- Umsatzsteuer-Nachschau*

*Rechnung vom 30.11.1998: 3.000.000 + 20% 600.000 Vorsteuern*

*Rechnung vom 31.12.1998: 3.000.000 + 20% 600.000 Vorsteuern*

*Diese Vorsteuern wurden bei der Bp A-GmbHNfgKG wegen fehlender Leistungsnachweise nicht anerkannt.*

*Diese Umsatzsteuer wird von der Bw. gemäß § 11 Abs 14 UStG wegen Ausweisens von Steuerbeträgen in Rechnungen, obwohl Leistungen nicht ausgeführt wurden, geschuldet.*

*Aus dieser Feststellung resultiert bei der Bw. keine Auswirkung in der Höhe der Umsatzsteuer.“*

### **III. UFS-Vorhalteverfahren (Sachverhaltsermittlungen/Softwarepaket):**

#### **▪ E-Mail (9. Juli 2008):**

Der Unabhängige Finanzsenat hat die Bw. ersucht, die in ihren Schriftsätzen angesprochenen, iZm dem Softwarepaket D stehenden Verträge und die auf die Registrierung der Marke „D“ sich beziehenden Unterlagen vorzulegen bzw. folgende Fragen zu beantworten:

„Wann wurde die Marke „D“ registriert?“ und „Wofür wurde die Marke „D“ registriert?“.

Die in der E-Mail gestellten Fragen sind in der Stellungnahme (10. Oktober 2008; zugestellt per Telefax 13. Oktober 2008) beantwortet worden.

#### **▪ Vorladungen zur mündlichen Berufungsverhandlung:**

Eine Darstellung der vorzit. Sach- und Beweislage ist den Parteien (Bw., Finanzamt) mit den Vorladungen zur mündlichen Berufungsverhandlung übermittelt worden.

- ***Stellungnahme zur Beilage/Vorladung, verfasst vom Rechtsanwalt der steuerlichen Vertreterin der Bw. vom 10. Oktober 2008 (Telefax, 13. Oktober 2008):***

Die mit der Vorladung übermittelte Sachverhaltsdarstellung wird insoweit bestritten, als sie in Widerspruch zur Stellungnahme der Bw. steht.

*Bw: „Wiederholt wird, dass sämtliche von der Abgabenbehörde erster Instanz aufgrund der Bp erlassenen Bescheide (auch jene, die die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt haben) ihrem gesamten Umfang nach angefochten werden. Diesen Bescheiden zugrunde liegen unrichtige Feststellungen der Bp, die allesamt hiermit nochmals ausdrücklich bekämpft werden.“*

Geltend gemacht werden Unzuständigkeit der bescheiderlassenden Behörde, Verletzung von Verfahrensvorschriften (insbesondere Begründungs- und Subsumtionsfehler der Abgabenbehörde erster Instanz) und unrichtige Würdigung der vorliegenden Beweise.

### **1. Allgemeines**

Lt. Bw. sollen unrichtige Feststellungen einer unzuständigen Behörde in den Bp-Bericht der Bw. übernommen worden seien. Ein Verstoß gegen § 115 BAO (amtswegige Ermittlungspflicht) habe stattgefunden; dies mit dem Ergebnis, dass keine nachvollziehbaren Entscheidungsgrundlagen gewonnen worden seien. Die Abgabenbehörde erster Instanz habe keine eigenen Prüfungshandlungen gesetzt, sondern Feststellungen ungeprüft und unbegründet übernommen, dies mit dem Ergebnis, dass die von dieser Abgabenbehörde erlassenen Bescheide inhaltlich rechtswidrig seien. Die Prüfungsfeststellungen seien Mag.FH nicht bzw. nicht im Detail bekannt gewesen.

Beantragt wird, Mag.FH als Zeugen einzuvernehmen. Die Bw. beantragt weiters die detaillierte Wiedergabe der Feststellungen aus dem Bp-Bericht der AC. Diese Feststellungen seien der Bw. nicht bekannt gewesen. Es sei ihr deshalb nicht möglich gewesen, dazu im Detail Stellung zu nehmen bzw. diesen Feststellungen zu widersprechen.

Die Abgabenbehörde habe Schlüsse ausschließlich aus Urkunden gezogen, das Verfahren sei deshalb mangelhaft; bspw. sei die Geschäftsführung der Bw. nie einvernommen worden. Die Befragung der Geschäftsführung hätte entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente ergeben, die zu einem anderen Beweisergebnis geführt hätten.

Alle Bescheide seien wegen unterlassenen amtswegigen Sachverhaltsermittlungen und Verstoß gegen den Grundsatz materieller Wahrheitsfindung rechtswidrig.

Beantragte Beweise wie bisher und Bp-Bericht vom 20. August 2002. Weitere Beweise werden vorbehalten.

## **2. Unzuständigkeit**

Alle Bescheide seien von einer unzuständigen Abgabenbehörde erlassen worden. Das nicht mehr zuständige Finanzamt G und das neu zuständige Finanzamt W sollen vom Übergang der Zuständigkeit Kenntnis gehabt haben.

In den am 2. Juli 2002 bzw. 24. Juli 2002 beim Finanzamt G eingereichten Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen für 2000 und 2001 werde Ort/Bw.neu als Ort der Leitung des Unternehmens angegeben. Der Bürostandort der Bw. sei im Jahr 2001 in die Straße/Bw.neu verlegt worden, da die Bw. das Büro in DW im Jahr 2001 habe aufgeben müssen.

*Bw.: „Nach Einreichung der Steuererklärungen, die erstmals den Hinweis auf die neue Geschäftsanschrift enthielten, wurde auch das Finanzamt W Wien informiert.“*

Von der neuen Geschäftsanschrift habe das Finanzamt G bereits vor Einreichung dieser Steuererklärungen Kenntnis erlangt. Dies werde durch den Arbeitsbogen der Betriebsprüfung (AS 76, 77 und 78) und durch eine Firmenbuchabfrage vom 22. April 2002 bewiesen.

Beantragte Beweise wie bisher, Umsatzsteuererklärung für 2000, Körperschaftsteuererklärung für 2000, Umsatzsteuererklärung für 2001, Körperschaftsteuererklärung für 2001, Daten des Steuerkontos für 2000 und 2001, Schreiben vom 15. Juli 2002.

Beide Finanzämter sollen den Übergang der Zuständigkeit ignoriert haben bzw. sollen beide Finanzämter die Rechtslage noch im Juli 2005 falsch beurteilt haben.

Der Rückstandsausweis des Finanzamtes G vom 14. Juli 2005 soll die nicht mehr existente Adresse der Bw. in DW und den handschriftlichen Zusatz der Behörde „Ort/Bw.neu, Straße/Bw.neu“ aufweisen, obwohl im Firmenbuch und den Steuererklärungen „*schon im Jahr 2002*“ (Zitat/Bw.) Ort/Bw.neu als Betriebssitz angegeben sei.

*Bw.: „Im Zusammenhalt mit der zeitlich früheren (27. Juni 2005) Zahlungsaufforderungen des FA1 über einen erfolglosen Einbringungsversuch wird diese Falschbeurteilung bewiesen.“*

*Das Finanzamt W erachtete sich richtigerweise aufgrund der Verständigung für zuständig und hätte sonst die Zahlungsaufforderung nicht erstellt, erließ aber trotzdem nicht die hier bekämpften Bescheide, weil die Auswirkungen von § 73 BAO übersehen worden waren.*

*Das Finanzamt G hielt sich in Verkennung der Rechtslage noch für zuständig, obwohl die Steuererklärungen, das Firmenbuch und Urkunden des Finanzamtes W anderes belegten“.*

Beantragte Beweise wie bisher, Rückstandsausweis vom 14. Juli 2005, Zahlungsaufforderung vom 27. Juni 2005.

Die Bw. beantragt die Einsichtnahme in die Original-E-Mails, die Übermittlung einer vollständigen Aktenabschrift mit Ausnahme jener Blätter, die der Bw. im März 2002 bereits ausgefolgt worden sind, insbesondere Einsichtnahme in die im Aktenvermerk vom 21. März 2002 genannten AS sowie die AS nach März 2002, Aufhebung der angefochtenen Bescheide wegen Unzuständigkeit der bescheiderlassenden Behörde bzw. Aufhebung der Bescheide wegen Verjährung der Abgabefestsetzung.

### **3. Verjährung**

Aus anwaltlicher Vorsicht wird gerügt, dass die angefochtenen Bescheide größtenteils zum Zeitpunkt ihrer Erlassung behauptete Abgabensprüche betreffen, die zum Zeitpunkt ihrer Erlassung (beginnend mit 30. August 2002) bereits verjährt seien. Insbesondere seien der Körperschaftsteuerbescheid 2004 und andere infolge Verjährung des Anspruchs als rechtswidrig aufzuheben.

Das Finanzamt hätte die Bescheide nicht vorläufig erlassen dürfen. Eine endgültige Festsetzung sei innerhalb der Verjährungsfristen nicht erfolgt.

Verjährung sei auch in diesem Fall eingetreten, weshalb die vorläufigen Bescheides als rechtswidrig aufzuheben seien.

### **4. Zu den Tz. 28, 41 und 49b: Sekretariatsarbeit, angeblich überhöhte Leistungsentgelte**

Die Aufstellung der Bp soll nicht nachvollziehbar sein. Die Bw. beantragt, die Positionen Nettoaufwand und anerkannter Aufwand der Jahre 1995, 1996 und 1997 schlüssig und detailliert zu begründen.

Inwieweit Differenzen aus nicht anerkannten Aufwendungen Lieferforderungen vermindern, sei für die Bw. nicht nachvollziehbar.

### **5. Zu den Tz. 41 und 49a: nicht anerkannter Beratungsaufwand**

Die fakturierten Leistungen des Leistungszeitraumes 2004 seien erbracht worden, dies gehe aus den Unterlagen hervor.

Die Abgabenbehörde erster Instanz habe in Verkennung der Sachlage den rechtlich falschen Schluss gezogen und den Beratungsaufwand nicht anerkannt.

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt sei nicht vollständig ermittelt und festgestellt worden. Bspw. sei die Geschäftsführerin der Vertragspartnerin der Bw. nicht einvernommen worden. Die nicht erfolgte Einvernahme stelle einen Verfahrensfehler dar.

Die Bw. beantragt, die Geschäftsführerin und FZ einzuvernehmen.

### **6. Zu Tz. 41 und 41a: nicht anerkannte Rückstellungen noch nicht fakturierter Fremdleistungen**

Die bilanzielle Darstellung noch nicht fakturierter Leistungen sei nicht nachvollziehbar. In den Jahren 1994, 1995, 1996 und 1997 seien teilweise Beratungsleistungen durch Kürzung der Lieferforderungen und der Erlöse ausgeschieden worden. Im Jahr 1998 seien jedoch die noch nicht fakturierten Leistungen iHv € 7.000.000,00 seitens der Betriebsprüfung anerkannt worden.

Diese Position beinhalte Leistungen 1997 und 1996 iHv jeweils € 3.300.000,00. Die Betriebsprüfung habe demzufolge nachweislich die Leistungen 1996, 1997 und 1998 anerkannt.

Beantragte Beweise wie bisher und Arbeitsbogen Betriebsprüfung.

Die Bw. beantragt die periodengerechte Gewinnermittlung für die Jahre 1996, 1997 und 1998 wieder herzustellen und die Feststellungen laut Tz. 25 für die Jahre 1996, 1997 und 1998 ersatzlos zu streichen.

### **7. Zu Tz. 27 und 41 a: nicht anerkannte Beratungsleistungen für Personalsuche**

Nicht richtig sei, das Fakturieren von angeblich nicht erbrachten Leistungen als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter Mag.FH anzusehen. Mag.FH sei Treuhänder für GS gewesen. Diese Treuhandschaft sei eine verdeckte Treuhandschaft gewesen.

Beantragte Beweise wie bisher. Beantragt wird außerdem die Zeugeneinvernahme von Mag.FH, FZ; der Notariatsakt vom 28. April 2004 wird als Beweismittel vorgelegt.

Die Treuhandschaft werde im Notariatsakt zu Beginn erwähnt und sei am 28. April 2004 (siehe Pkt. 3.) im Rahmen des Abtretungsvertrag aufgelöst worden.

Nach dieser Beweislage soll wirtschaftlicher Eigentümer sämtlicher Geschäftsanteile der A2-GmbH GS gewesen sein, der auch die fakturierten Leistungen erbracht habe, weshalb die Auflösung der Rückstellung in der Bilanz der Bw. rechtmäßig gewesen sei. Die Höhe der verrechneten Beratungsleistungen sei nachvollziehbar und fremdüblich.

Beantragte Beweise wie bisher.

### **8. Zu Tz. 28: Softwarepaket**

Die bisher vorgelegten Unterlagen sollen beweisen, dass die Rückfakturierung insbesondere deshalb notwendig gewesen sei, weil die Verwendbarkeit des Softwarepakets für die M-GmbH in der beabsichtigten Form nur dann gegeben sei, wenn gewährleistet werde, dass M-GmbH

Programmadaptierungen an die aktuelle XS-Version in Zukunft vornehmen lassen könne und auch die Vermarktung unter der Marke D sichergestellt sei, worauf M-GmbH bestanden habe.

Die Bw. habe diese Werknutzungsrechte nicht liefern können, da sie nur Händlerin gewesen sei. Deshalb habe M-GmbH auf einem direkten Vertrag mit der Urheberin und Programmiererin AC bestanden.

Die Bw. sei aber schon Ende 1999 zivilrechtliche Eigentümerin der Software gewesen, jedoch nicht Eigentümerin der Marke und damit des Urheberrechtes. Man habe vergessen, dass Urheberrechte bestehen. Die Urheberrechte seien der Grund für die Rückabwicklung des Vertrages und die Rückfakturierung gewesen.

Rückabwicklung und Rückfakturierung seien notwendig gewesen, um den Wünschen von M-GmbH – dokumentiert auch im Schreiben vom 5. Jänner 2000 – gerecht zu werden.

Beweise: Zeuge Mag.FH , Schreiben M-GmbH vom 5. Jänner 2000, Niederschrift vom 14. November 2000 (= Beilage 8 der Berufung vom 30. Oktober 2002).

Die Bedeutung der Software unter dem Markennamen D im Konnex mit dem XS – Programm sei der Rohfassung des Gutachtens/Gutachter/GmbH vom 23. Juni 2000 auf dessen ersten Seiten (insbesondere 10ff) sowie dem Schreiben der AC an XS vom 3. Juli 1998 zu entnehmen. Dieses Gutachten habe AC in Auftrag gegeben.

Beantragte Beweise wie bisher, Gutachten und Schreiben vom 3. Juli 1998.

*Bw.: „Festgehalten wird, dass das Programm D entgegen der Annahme der Bp, in kurzer Zeit nicht um ATS 3.000.000,00 mehr wert geworden ist (die Bp unterstellt daher unter der Prämisse dem Sachverhalt ein Scheingeschäft).*

*Richtig ist aber vielmehr, dass AC um nicht XS als Vertrags- bzw. Kooperationspartnerin zu verlieren, gezwungen war, das Programm zu verkaufen. Durch den Verkauf der Software durch AC war XS nicht mehr in ihrem Lizenzgeschäft gefährdet (D ermöglichte nämlich, dass Kunden, die D nutzten, mehrere Arbeitsplätze mit XS betreiben konnten. D war die Schnittstelle zum XS - Programm, ohne entsprechende XS -Lizenzen für jeden Arbeitsplatz kaufen zu müssen, was den Kunden von D sehr viel Geld ersparte und XS sehr viel Umsatz kostete). Dieser Verkauf fand 1999 um den vereinbarten Kaufpreis iHv ATS 12.000.000,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer statt. Mitverkauft wurde alles, aber nicht die Marke (das Urheberrecht).*

*Die Bw. führte Preisverhandlungen mit M-GmbH und kam mit dieser überein, dass die Software ATS 15.000.000,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer kosten sollte (die Differenz von ATS 3.000.000,00 war die Handelsspanne, der unternehmerische Gewinn der Bw., die ja den Käufer = M-GmbH gefunden hatte).*

*Die Bp unterstellt aber gewinnorientierten kaufmännischen Handeln aus nicht nachvollziehbaren Gründen ein Scheingeschäft. Infolge der Vorstellungen bzw. Bedingungen der M-GmbH konnte AC die Software der M-GmbH nur verkaufen, wenn sie sie vorher von s zurückkaufte. Der Kaufpreis lag jedoch naturgemäß bei ATS 15.000.000,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer, da s diesen Betrag von M-GmbH als Kaufpreis erhalten hätte. AC kaufte also das Programm um diesen Betrag zurück und verkaufte es ebenfalls um ATS 15.000.000,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer und der Übertragung der Marke an M-GmbH, wodurch sämtliche Parteien erhalten und bezahlt hatten, was sie beabsichtigt hatten:*

*AC erhielt für ihr Programm ATS 12.000.000,00 (eigentlich von s), s erhielt ATS 15.000.000,00 (inkl. unternehmerischen Gewinn), M-GmbH erhielt das Programm um den vereinbarten Betrag iHv ATS 15.000.000,00 (die ATS 15.000.000,00 waren bei AC neutral, da der Rückkauf von s und der Verkauf an M-GmbH preislich ident waren; der Verrechnungsscheck wurde zu diesem Zweck auch von der AC an die Bw. indosiert)."*

Beantragte Beweise wie bisher, Zeugeneinvernahmen von E.M.H. und Mag.FH, Rechnung über den Ankauf durch s vom 31. Dezember 1999, Rechnung über den Rückkauf durch AC vom 16. Februar 2000, entsprechende Umsatzsteuer-Voranmeldung der Bw. vom Februar 2000, Kaufvertrag AC - M-GmbH vom 23. März 2000 und Verrechnungsscheck über ATS 18.000.000,00 inkl. 20% Umsatzsteuer.

Die Übertragung der Marke sei am 13. April 2000 (Übertragungsurkunde am 29. März 2000 von AC unterfertigt) nach Abschluss des direkten Kontaktes zwischen AC und M-GmbH per 5. Februar 2001 vom österreichischen Patentamt durchgeführt worden.

Beantragte Beweise wie bisher, Übertragungsurkunde vom 29. März 2000 und Beschluss des österreichischen Patentamtes vom 5. Februar 2001.

Abschließend teilt die Bw. mit, dass bei der Veranlagung der Umsatzsteuer für das Jahr 2000 bei der AC alle Vorsteuern und damit auch jene iHv ATS 3.000.000,00 für D anerkannt worden seien.

Beantragte Beweise wie bisher und Umsatzsteuer-Bescheid 2000 betreffend AC vom 25. Juli 2003.

Per 31. Dezember 1999 sei die Einbringung der Mitunternehmeranteile an der AC KG in eine GmbH erfolgt und im Zuge dieser Einbringung habe die Umsatzsteuer-Erklärung des Jahres 2000 entsprechend den zugehörigen Zeiträumen auf zwei Steuernummern aufgeteilt werden müssen. Irrtümlich sei diese Aufteilung bei der ersten Umsatzsteuer-Erklärung 2000 der AC

nicht erfolgt. Diese Erklärung sei jedoch seitens des Finanzamtes erklärungsgemäß veranlagt worden.

Die steuerliche Vertretung habe diesen Fehler bemerkt und habe eine Berufung gegen den Umsatzsteuer-Bescheid 2000 eingebracht. Außerdem seien zwei berichtigte Umsatzsteuer-Erklärungen für das Jahr 2000 - geteilt in die Zeiträume Jänner bis März 2000 und April bis Dezember 2000 - zu den entsprechenden Steuernummern eingereicht worden. Beide berichtigten Umsatzsteuer-Erklärungen seien rechtskräftig veranlagt.

Die Zusammensetzung der Vorsteuerbeträge sei dem damaligen FA am 13. Juli 2004 in einer Stellungnahme vorgelegt worden, aus dieser Stellungnahme sei die Vorsteuer in Sache D eindeutig ersichtlich. Diese Vorsteuer sei in voller Höhe veranlagt und zur Gänze anerkannt worden.

Beantragte Beweise wie bisher, Berufung und berichtigte Umsatzsteuer-Erklärung 2000, Erläuterung vom 4. September 2003, Umsatzsteuer-Bescheid 16. Oktober 2003, Umsatzsteuer-Erklärung 2000 und Erläuterung zur Erklärung vom 13. Juli 2004.

Die Bw. teilt mit, dass der Umsatzsteuerbescheid zur St.Nr. ..., FA , vom 8. September 2004 nicht auffindbar sei und beantragt, diesen Bescheid amtswegig beizuschaffen.

Beantragte Beweise: beizuschaffender Umsatzsteuerbescheid vom 8. September 2004 betreffend AC .

Die beantragten Beweisaufnahmen sollen gegen ein Scheingeschäft sprechen. Würde die Vorsteuer bei der Bw. nicht anerkannt werden, hätte die Bw. zweimal Umsatzsteuer bezahlt. Dieses Berufungsvorbringen werde durch die Zeugenaussage von NS bestätigt, die der Bw. jetzt vorliege.

Beantragte Beweise: Niederschrift über die Einvernahme vom 13. Oktober 2000.

Der von der Bp festgestellte Verkaufszeitpunkt des Softwarepakets D sei nicht richtig. Das Softwarepaket sei am 23. März 2000 an M-GmbH verkauft worden, die Übertragungsurkunde von AC auf M-GmbH sei im zeitlichen Nahebereich unterfertigt worden. Der Rückverkauf seitens der Bw. an AC sei zuvor mit Rechnung vom 16. Februar 2000 erfolgt.

Beantragte Beweise wie bisher.

Die Abgabenbehörde erster Instanz sei in vorgreifender Beweiswürdigung von einem Scheingeschäft ausgegangen und habe nicht erkannt, dass zivilrechtlich der Abschluss eines Kaufvertrages durch Einigung über Ware und Preis stattfindet, von der Rechnungslegung unabhängig sei und dass Leistungsstörungen im Sinne des ABGB eintreten können, die eine Rückübertragung notwendig machen.

Eine Verteuerung um ATS 3.000.000,00 habe nicht stattgefunden, weil M-GmbH nur das bezahlt habe, was als Kaufpreis vereinbart worden sei.

Abschließend bringt die Bw. vor, dass die Bescheide infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften rechtswidrig seien.

### **9. Zu von der Bp nicht anerkannte Beratungsleistungen (insbesondere Tz. 25)**

Nach Verweis auf ihre bisherigen Ausführungen bringt die Bw. ergänzend vor, dass die Beratungsleistungen erbracht worden seien und die Verrechnung in fremdüblichem und nachvollziehbarem Ausmaß erfolgt sei. Dies werde durch das Gutachten bestätigt.

Der AC seien angemessene Honorare von der Bw. in Rechnung gestellt worden.

Ob das Gutachten endgültig ausgefertigt worden sei, sei der Bw. nicht bekannt. Die der Bw. vorliegende Fassung sei der Entwurf des Gutachters. Die Bw. nehme an, dass eine endgültige Ausfertigung wegen Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der AC und wegen Auffassungsunterschieden AC als Auftraggeberin und Gutachterin über das Sachverständigenhonorar unterblieben sei.

Beantragte Beweise wie bisher, Gutachten und Zeugeneinvernahme MagFS, p.A. Gutachter/GmbH.

Die Bw. verwende in Tz. 25b zwei unrichtige Feststellungen als Begründung: Diese Vorgangsweise umschreibt der Rechtsanwalt mit „*damit beißt sich die Katze jedoch in den Schwanz*“ und einer Argumentationsweise, die wie folgt lautet: „*Die Erde ist rund, weil die Erde rund ist*“ und zieht die Schlussfolgerung, dass die Bw. keine Begründung für ihre behaupteten Feststellungen liefern habe können.

*Bw.: „Damit ist die Feststellung jedoch fehlerhaft und somit rechtswidrig, weshalb auch die bekämpften Bescheide an inhaltlicher Rechtswidrigkeit leiden.“*

Beantragte Beweise wie bisher.

Bei vollständiger Ermittlung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes und nachvollziehbarer Begründung hätte die Abgabenbehörde erster Instanz zum Ergebnis kommen müssen, dass die Beratungsleistungen erbracht worden seien und die Honorierung fremdüblich sei.

Deshalb liege ein Sachverhaltsmangel vor, der zur Aufhebung der Bescheide führen müsse.

### **10. Angeblicher Mantelkauf (Tz. 30 des Bp-Berichtes)**

Die Gesellschaft habe über mehrere Jahre vor dem Abtretungsvorgang vor allem Unternehmensbetriebsberatungsleistungen im Rahmen der Projektentwicklung erbracht.

In den Jahren 1992, 1993 und 1994 habe die s eine ungarische Gesellschaft in organisatorischen, rechtlichen und betriebswirtschaftlichen Belangen beraten und habe das gesamte Marketing abgewickelt.

Die Bw. verweist auf bereits mit der Berufung vorgelegte Unterlagen wie bspw. den Consultingvertrag vom 12. März 1992 und beantragt, diese Unterlagen als Beweismittel zuzulassen.

Zum Beweis dafür, dass die Bw. diese Beratungsleistungen schon immer erbracht hat, wird die Einvernahme von IngGH - dem Geschäftsführer der s in den Jahren 1992, 1993 und 1994 - beantragt.

Die Ausführungen der Bp über einen entgeltlichen Erwerb seien missverständlich, da die Geschäftsanteile von Mag.FH am 12. September 1995 als Bevollmächtigter der Verkäuferin N-AG Schweden und als Bevollmächtigter der Käuferin N-GmbH, Adresse1a/C-Ltd. unentgeltlich erworben worden seien.

Die Bevollmächtigung von Anwälten oder Steuerberatern durch mehrere oder alle Vertragsparteien sei nicht ungewöhnlich. Verträge sollen oft auf diese Weise abgeschlossen werden, um vor allem ausländischen Beteiligten Anreisekosten zu ersparen.

Im Rahmen der Anteilsabtretung sei auch der Firmenname geändert worden. Hingegen sei der Betriebsgegenstand nur der seit Jahren ausgeübten Tätigkeit entsprechend angepasst worden.

Nicht richtig sei, den Unternehmensgegenstand laut Gesellschaftsvertrag als Entscheidungsgrundlage zu verwenden. Es müsse auf die tatsächlich ausgeübte Geschäftstätigkeit abgestellt werden. Die tatsächlich ausgeübte Geschäftstätigkeit sei in den Jahren 1990 bis 2000 ident gewesen und habe aus Unternehmensberatung bzw. Projektentwicklung bestanden.

Unerheblich sei, dass in der Bilanz zum 31. Dezember 1993 der Unternehmensgegenstand laut Gesellschaftsvertrag aufscheine.

Beantragte Beweise wie bisher.

Nicht richtig sei, dass Verluste im Rahmen einer Golfplatzerrichtung erwirtschaftet worden seien. Diese Verluste seien durch Betriebsberatungstätigkeit erwirtschaftet worden. Der Golfplatz in B/U sei nicht durch die Bw. errichtet worden.

Nicht richtig sei, dass im Jahr 1995 die Gesellschaft nur die Gestellung von Büropersonal für einen einzigen Auftraggeber betrieben habe und nicht bewiesene Beratungsleistungen erbracht habe.

Die Bw. verweist auf ihre Ausführungen in der Berufung vom 30. Oktober 2002 und bringt ergänzend vor, der Verlustabzug sei gegeben, da die Veränderungskriterien gemäß § 8 KStG

nicht bzw. nicht kumulativ vorlägen: Die wirtschaftliche Identität des Steuerpflichtigen sei gegeben, die in den Jahren 1990 bis 1994 ausgewiesenen Verluste seien abzugsfähig, die bekämpften Bescheide deshalb rechtswidrig.

### **11. Angeblich verdeckte Ausschüttungen an Mag.FH (Tz. 41 des Bp-Berichtes)**

Die Ausführungen der Bp sollen keinen Sinn ergeben, da in Tz. 30 keine Feststellungen betreffend Kapitalertragsteuer enthalten seien, der do. Verweis könne deshalb nicht als Begründung dienen.

Aus Tz. 41 gehe nicht hervor, ob eine offene oder verdeckte Ausschüttung vorliege.

Beantragte Beweise wie bisher und Bp-Bericht, Tz. 41.

Die Mangelhaftigkeit der Begründung der Feststellungen mache den Bescheid rechtswidrig, der Kapitalertragsteuerbescheid 1997 sei ersatzlos aufzuheben.

### **12. Zu Tz. 26: Zinsen**

Die Bw. verweist auf ihr bisheriges Vorbringen und bringt dieses Vorbringen ergänzend vor, dass der Nachweis der Umschuldung durch Beilage 7 der Berufung erbracht worden sei.

In Beilage 7 werde ausdrücklich die Forderungsabtretung genannt, die auch durchgeführt worden sei. Die Forderung gegenüber der Bw. habe weiter bestanden, weshalb der Zinsaufwand zu Recht geltend gemacht worden sei. Da die Abgabenbehörde erster Instanz diese Urkunden nicht entsprechend gewürdigt habe, seien die Feststellungen rechtswidrig.

Beantragte Beweise wie bisher und Beilagen 3 bis 7 der Berufung.

### **Abschließend stellt die Bw. folgende Anträge:**

1. Stattgabe der Berufung und Aufhebung aller angefochtenen Bescheide
2. In eventu Aufhebung der Bescheide wegen Rechtswidrigkeit infolge unrichtiger Feststellung
3. In eventu die Wiederaufnahmebescheide für unzulässig erklären und
4. In eventu die Steuern in dem Umfang erklärungskonform festzusetzen, in dem noch nicht Festsetzungsverjährung eingetreten ist.

#### **▪ Aus dem Abgabekonto der Bw.:**

Am 30. August 2002 hat das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 1994 – 1997 und die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 1997 verfügt.

### **AUS DER NIEDERSCHRIFT/BERUFUNGSVERHANDLUNG (16. OKTOBER 2008; 10:00 UHR – 11.25 UHR):**

Auf die den Vorladungen beigelegte Sachverhaltsdarstellung wird verwiesen.

Eine Ablichtung der Stellungnahme (10.Oktober 2008) geht an das Finanzamt.

**- Ad Streitpunkt/Wiederaufnahmebescheide:**

Auf Vorhalt, dass die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide verspätet eingebracht worden ist, wird vorgebracht, dass sich offenbar kein, auf diese Bescheide sich beziehendes, Fristverlängerungsansuchen im Handakt des Rechtsanwaltes befindet.

**- Ad Streitpunkt/Übergang der örtlichen Zuständigkeit:**

Ablichtungen der E-Mails betreffend Übergang der örtlichen Zuständigkeit gehen an Bw. und Finanzamt.

Vorgelegt wird ein mit 15.7.2002 datiertes Schreiben der Bw. an das Finanzamt W lautend:

*„Betrifft: Steuernummer StNr. , neuNameBw. , Änderung der Zuständigkeit.  
Wir möchten Ihnen mitteilen, dass sich der Sitz und der Ort der Geschäftsleitung der Bw. in Ort/Bw.neu Straße/Bw.neu befindet und ersuchen um Erteilung einer Steuernummer“*

Das Finanzamt bringt vor: Mit dem vorgelegten Schreiben werde nicht bewiesen, dass das Finanzamt W von seiner Zuständigkeit Kenntnis erlangt hat.

Der Rechtsanwalt der Bw. legt die in seiner Stellungnahme als Beweismittel angebotenen Unterlagen vor; zum Schreiben vom 15. Juli 2002 wird vorgebracht:

Nach Diktat/Rechtsanwalt:

*Dieses Schreiben ist in Konnex zu den vorgelegten Beilagen A bis I zu sehen:  
Diese zeigen, dass die Steuererklärungen für 2000 und 2001 schon den neuen Geschäftssitz ausweisen. Diese Erklärungen wurden zeitlich vor der Beilage G beim Finanzamt G vorgelegt. Spätestens zum 2. Juli 2002 laut Beilage E und F hatte das alte Finanzamt Kenntnis vom neuen Geschäftssitz. Rechtlich relevant ist die Kenntnisnahme durch das neue Finanzamt, die sich nach Ansicht der Bw. aus der Beilage G ergibt.  
Dass im vorliegenden Fall die Änderung des Geschäftssitzes - im Firmenbuch und auf der Steuererklärung ersichtlich – noch im Jahr 2005 übersehen wurde, obwohl die Beilage H und I auch die neue Adresse ausweisen (ergibt sich aus den handschriftlichen Zusätzen auf der Beilage H, die von der Behörde vorgenommen worden sind). Aus Sicht der Bw. ist daher die Zuständigkeit mit Beilage G auf das Finanzamt W übergegangen.*

Dazu wird vom Finanzamt ausgeführt (nach Diktat/Finanzamt):

*Es mag richtig sein, dass das Finanzamt G von der neuen Adresse der Bw. bereits im Jahr 2002 Kenntnis hatte. Für den Übergang der örtlichen Zuständigkeit ist jedoch*

*gemäß § 73 BAO erforderlich, dass das neu zuständige Amt Kenntnis (von seiner Zuständigkeit) hat.*

*Nach Ansicht des Finanzamtes G hatte das Finanzamt W im Zeitpunkt der Bescheiderlassung keine Kenntnis davon, dass der Betriebssitz in deren Zuständigkeitsbereich übergegangen ist.*

*Nach Ansicht des Finanzamtes G vermag das Schreiben vom 15. Juli 2002 = Beilage G (den Zuständigkeitsübergang) nicht zu beweisen, da diesbezüglich ein Eingang nicht vermerkt ist und andererseits eine Zuordnung zu der im FinanzamtG (bisher) ansässigen Firma nicht gegeben ist. Es ist daher ein Zuständigkeitsübergang nicht erfolgt.*

Nach Diktat/Rechtsanwalt:

*In Erwiderung der eben getätigten Ausführungen des Finanzamtes bringe ich vor, dass in Beilage G sowohl die bisherige Steuernummer, den Firmenwortlaut und „Änderung der Zuständigkeit“ im Betreff festgehalten ist und daher eine Zuordnung ohne weiteres möglich war. (Dies) nicht zuletzt durch eine Einsichtnahme im Firmenbuch bzw. bei den entsprechenden Steuerkonten.*

Nach Diktat/Finanzamt:

*Es ist auf der Beilage G bei der angegebenen Firma keine Adresse, die einen Hinweis auf das FinanzamtG erbringen würde, angegeben. Es konnte somit das Finanzamt W nicht wissen, um welche Firma und welchen Steuerakt es sich handelt, zumal eine Steuernummer definiert ist mit der Finanzamt-Nummer, die im gegenständlichen Fall .. lautet. Weiters kann man vom Finanzamt nicht erwarten, dass es eine Firma sucht.*

Nach Diktat/Rechtsanwalt:

*Es handelt sich bei der Beilage G nur um eine Aktkopie, bzw. wäre eine Nachschau im Firmenbuch seitens des Finanzamtes W geboten gewesen oder hätte einer entsprechenden Nachfrage beim Verfasser dieses Schreibens bedurft.*

Nach Diktat/Finanzamt:

*Betreffend des Schreiben Beilage G wird ausgeführt, dass das Finanzamt W offensichtlich keine Zuordnung einer im FinanzamtG befindlichen Steuernummer = Abgabepflichtiger und (ist) daher dieses Schreiben offensichtlich (wenn es eingelangt ist) nicht mit dem gegenständlichen Abgabepflichtigen in Zusammenhang gebracht worden.*

**Die in der Berufungsverhandlung vorgelegten Beweismittel sind:**

- Beilage A: Umsatzsteuererklärung für 2000; eingereicht im FinanzamtG

- Beilage B: Körperschaftsteuererklärung für 2000; eingereicht im FinanzamtG
- Beilage C: Umsatzsteuererklärung für 2001; eingereicht im FinanzamtG
- Beilage D: Körperschaftsteuererklärung für 2001; eingereicht im FinanzamtG
- Beilage E; Beilage F: Daten des Steuerkontos der Bw., worin die Erklärungseingänge der Jahre 2000 und 2001 angemerkt werden. Die Daten des Steuerkontos sind am 12. Oktober 2008 mittels finanz-online durch den Teilnehmer KG (Benutzer: H1) erstellt worden.
- Beilage G: Schreiben vom 15. Juli 2002
- Beilage H: Rückstandsausweis im Amtshilfeersuchen vom 14. Juli 2005; adressiert an das FinanzamtG G2
- Beilage I: Zahlungsaufforderung vom 27. Juni 2006 des FA1 nach erfolglosem Einbringungsversuch
- Beilage J: Abtretungsvertrag und Notariatsakt vom 28. April 2004: Festgestellt wird, dass Mag.FH als Alleingesellschafter der A2-GmbH im Firmenbuch eingetragen ist und seinen Geschäftsanteil treuhändig für GS hält. Mit dem notariellen Abtretungsvertrag werden alle Geschäftsanteile an der A2-GmbH an die AB-GmbH abgetreten und das Treuhandverhältnis aufgelöst.
- Beilage K: Ablichtung des Schreibens vom 5. Jänner 2000, worin mitgeteilt wird, dass die M-GmbH das Softwarepaket nur vom Urheber kaufen will.
- Beilage L: Rohfassung zum Gutachten AC - s vom 23. Juni 2000
- Beilage M: Schreiben der A-GmbHNfgKG an die S-GmbH vom 3. Juli 1998 betreffend „Gespräch bezüglich D vom 2. Juli 1998“
- Beilage N: Rechnung/A-GmbHNfgKG an die Bw. vom 31. Dezember 1999 für den Leistungszeitraum 1999, lautend:

*„Wir erlauben uns für die Überlassung des Softwarepakets D inklusive Dokumentation und Sourcen zu verrechnen ...“*
- Beilage O: Rechnung/Bw. an A-GmbHNfgKG vom 16. Februar 2000, lautend:

*„Für die Überlassung des Softwarepakets D inklusive Dokumentation und Sourcen stelle ich Ihnen folgenden Betrag in Rechnung ... Leistungszeitraum 2000 ...“*
- Beilage P: Umsatzsteuervoranmeldung der Bw. für Februar 2000, eingereicht im FinanzamtG

- Beilage Q: Ablichtung/Kaufvertrag vom 23. März 2000, abgeschlossen zwischen der A-GmbHNfgKG als Verkäuferin und der M-GmbH als Käuferin des Softwarepakets D inklusive Sourcen, Dokumentation und Wortmarke.
- Beilage R: Ablichtung/Verrechnungsscheck über ATS 18 Mio.; zahlbar an A-GmbH
- Beilage S: Ablichtung/Übertragungsurkunde vom 29. März 2000: A-GmbHNfgKG überträgt die Wortmarke D an die M-GmbH
- Beilage T: Beschluss des österreichischen Patentamtes vom 5. Februar 2001: Dem Antrag, die Wortmarke D auf die M-GmbH umzuschreiben, wird statt gegeben.
- Beilage U: Umsatzsteuerbescheid 2000 (25. Juli 2003); Bescheidadressat: A-GmbH in Konkurs
- Beilage V: Mit 28. August 2003 datierte Berufung der A-GmbH in Konkurs
- Beilage W: Berichtigte Umsatzsteuererklärung für 2000 der A-GmbH in Konkurs
- Beilage X: Mit 4. September 2003 datierte Erläuterungen zu den berichtigten Steuererklärungen 2000 der A-GmbH in Konkurs
- Beilage Y: Berufungsvorentscheidung vom 16. Oktober 2003; Bescheidadressat; A-GmbH in Konkurs
- Beilage Z: Umsatzsteuererklärung für 2000 der A-GmbH in Konkurs
- - Mit Beilage „aa“ bezeichnetes Schreiben des Steuerberaters der Bw. an das für die A-GmbH in Konkurs zuständige Finanzamt, worin von einer zu korrigierenden Umsatzsteuerbemessungsgrundlage die Rede ist
- - Mit Beilage „bb“ bezeichnete Ablichtung der mit NS am 13. Oktober 2000 aufgenommenen Niederschrift

Die Verhandlungsleiterin hat die Entscheidung und die wesentlichen Entscheidungsgründe in der mündlichen Berufungsverhandlung verkündet, hat alle nicht auf Pkt. 2. der Stellungnahme sich beziehenden Beweisanträge abgewiesen und hat beschlossen, dass die Berufungsentcheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

▪ ***Ad Stellungnahme (10. Oktober 2008):***

Die per eingeschriebenen Brief dem Unabhängigen Finanzsenat übermittelte Fassung der Stellungnahme samt Beilagen ist der Verhandlungsleiterin nach beendeter Berufungsverhandlung ausgehändigt worden.

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

In der Betreffzeile der Berufung (30. Oktober 2002) hat die Bw. Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide, einen Körperschaftsteuervorauszahlungs- und einen Abgaben- und Haftungsbescheid als die im ggstl. Berufungsverfahren angefochtenen Bescheide bezeichnet:

Aus der Betreffzeile der Berufung (30. Oktober 2002) ist festzustellen, dass die Bw. Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide, einen Körperschaftsteuervorauszahlungs- und einen Abgaben- und Haftungsbescheid angefochten hat.

Die v.a. Bescheide hat die Bw. in der Betreffzeile der Berufung (30. Oktober 2002) als *„auf Grundlage der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs 4 BAO“* erlassene Bescheide bezeichnet.

§ 303 Abs 4 BAO idgF regelt die Verfahrenswiederaufnahme von Amtswegen; gemäß § 307 Abs 1 BAO idgF ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wieder aufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

Von der vorzit. Rechtslage ausgehend ist festzustellen: Mit einem Verfahrenswiederaufnahmebescheid wird ein Abgabenverfahren wiederaufgenommen; nach erfolgter Verfahrenswiederaufnahme ist ein Sachbescheid zu erlassen. Werden deshalb Bescheide als *„... im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs 4 BAO“* erlassene Bescheide beschrieben, trifft diese Beschreibung ausschließlich auf die, das wieder aufgenommene Verfahren abschließenden, Sachbescheide zu.

Von der Betreffzeile der Berufung (30. Oktober 2002) ausgehend ist festzustellen, dass Verfahrenswiederaufnahmebescheide nicht zu den mit dieser Berufung angefochtenen Bescheiden gehören.

In der 8 Seiten umfassenden Berufung (30. Oktober 2002) wird kein auf Verfahrenswiederaufnahmebescheide sich beziehendes Berufungsvorbringen erstattet: Der Unabhängige Finanzsenat konnte deshalb davon ausgehen, dass die Bw. mit der v.a. Berufung keine Verfahrenswiederaufnahmebescheide angefochten hat.

In der Stellungnahme (10. Oktober 2008) wird auf Seite 1, vorletzter Absatz, ausgeführt: *„Wiederholt wird, dass sämtliche von der Abgabenbehörde erster Instanz aufgrund der Bp erlassenen Bescheide (auch jene, die die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt haben) ihrem gesamten Umfang nach angefochten werden ...“*:

Zu Seite 1, vorletzter Absatz, der Stellungnahme (10. Oktober 2008) ist festzustellen: Mit diesem Berufungsvorbringen hat die Bw. zum Ausdruck gebracht, dass sie alle nach der Betriebsprüfung erlassenen Verfahrenswiederaufnahmebescheide anfechten wollte.

Im Berufungsverfahren ist über alle Berufungsvorbringen zu entscheiden: Vom Berufungsvorbringen/Stellungnahme ausgehend ist iVm der Anfechtungserklärung/Berufung festzustellen, dass der Unabhängige Finanzsenat im ggstl. Berufungsverfahren über alle nach der Betriebsprüfung erlassenen Verfahrenswiederaufnahmebescheide und die in der Betreffzeile der Berufung (30. Oktober 2002) aufgezählten Bescheide zu entscheiden hat.

**Ad.) Verfahrenswiederaufnahmebescheide:**

Über Verfahrenswiederaufnahmebescheide ist aus den Verwaltungsakten festzustellen:

- Verfahrenswiederaufnahmebescheide gehören nicht zu den in der Betreffzeile der Berufung (30. Oktober 2002) aufgezählten Bescheiden.
- In der Stellungnahme (10. Oktober 2008) teilt die Bw. mit, eine auf alle nach der Betriebsprüfung erlassenen Verfahrenswiederaufnahmebescheide sich beziehende Anfechtungserklärung „zu wiederholen“: Mit welchem Schriftsatz die Verfahrenswiederaufnahmebescheide angefochten werden, wird in der Stellungnahme (10. Oktober 2008) nicht mitgeteilt.
- Welche Abgabeverfahren mit den nach der Betriebsprüfung erlassenen Verfahrenswiederaufnahmebescheiden wieder aufgenommen worden sind, hat die Bw. in ihren Schriftsätzen nicht bekannt gegeben.
- Auf Verfahrenswiederaufnahmebescheide sich beziehende Beweisanträge hat die Bw. nicht gestellt.
- Aus dem Abgabekonto der Bw. ist festzustellen, dass die Abgabenbehörde I. Instanz am 30. August 2002 den Verfahrenswiederaufnahmebescheid/Umsatzsteuer 1997 und die Verfahrenswiederaufnahmebescheide/Körperschaftsteuer 1994 – 1997 erlassen hat. In den Begründungsteilen der v.a. Verfahrenswiederaufnahmebescheide wird auf einen Betriebsprüfungsbericht verwiesen. Lt. Schriftsatz (1. Oktober 2002) ist der Betriebsprüfungsbericht am 19. September 2002 zugestellt worden ist.

Die oben dargestellte Sachlage ist Entscheidungsgrundlage im ggstl. Berufungsverfahren.

Vor jeder Sachentscheidung ist zu prüfen, ob eine Berufung frist- und formgerecht eingebracht worden ist:

Eine Berufung ist fristgerecht eingebracht, wenn sie binnen einem Monat ab Bekanntgabe des angefochtenen Bescheides eingebracht wird (§ 245 Abs 1 BAO idgF); eine Berufung ist formgerecht, wenn sie die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet, die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird, die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden und eine Begründung enthält (§ 250 Abs 1 lit a – d BAO idgF).

*Zur Rechtsfrage der fristgerechten Einbringung einer gegen Verfahrenswiederaufnahmebescheide gerichteten Berufung ist festzustellen:*

Gemäß § 109 BAO idgF beginnt die Berufungsfrist am Tag der Bescheidzustellung zu laufen; wird in einem Bescheid auf eine gesondert zuzustellende Begründung verwiesen, beginnt die Berufungsfrist mit dem Tag zu laufen, an dem Bescheid und gesondert erstellte Bescheidbegründung zugestellt sind:

IdF wird im Begründungsteil der Verfahrenswiederaufnahmebescheide auf einen Betriebsprüfungsbericht verwiesen, der lt. Angaben der Bw. im Schriftsatz (1. Oktober 2002) am 19. September 2002 zugestellt worden ist: Die Berufungsfrist für die Verfahrenswiederaufnahmebescheide hat deshalb am 19. September 2002 zu laufen begonnen.

Gemäß § 245 Abs 1 BAO idgF beträgt die Berufungsfrist einen Monat; die Berufungsfrist gehört deshalb zu den nach Monaten bestimmten Fristen.

Gemäß § 108 Abs 2 BAO idgF endet eine nach Monaten bestimmte Frist mit dem Ablauf desjenigen Tages des letzten Monates, der durch seine Benennung oder Zahl dem für den Beginn der Frist maßgebenden Tag entspricht. Beginn und Lauf einer Frist werden durch Samstag, Sonntag oder Feiertage nicht behindert. Fällt das Ende einer Frist auf einen Samstag, Sonntag, gesetzlichen Feiertag, Karfreitag oder 24. Dezember, ist der nächste Tag, der nicht einer der vorgenannten Tage ist, als letzter Tag der Frist anzusehen:

Eine an einem 19. September beginnende Frist endet am 19. Oktober, wenn der 19. Oktober kein Samstag oder Sonntag ist. Der 19. Oktober 2002 ist aber ein Samstag gewesen, sodass die Berufungsfrist erst am nächsten, auf diesen Tag folgenden Tag endet, der kein Samstag oder Sonntag ist. Der nächste auf den 19. Oktober 2002 folgende Tag, der kein Samstag oder Sonntag ist, ist Montag der 21. Oktober 2002 gewesen: Die Berufungsfrist für die Verfahrenswiederaufnahmebescheide hat deshalb am Montag, den 21. Oktober 2002, geendet.

Die am 21. Oktober 2002 endende Berufungsfrist wäre verlängerbar gewesen, wenn die Bw. vor dem 21. Oktober 2002 einen auf die Verfahrenswiederaufnahmebescheide sich beziehenden Fristverlängerungsantrag gestellt hätte (§ 243 Abs 3 BAO idgF):

Für Verfahrenswiederaufnahmebescheide hat die Bw. keinen Berufungsfrist/Fristverlängerungsantrag gestellt, da Verfahrenswiederaufnahmebescheide nicht zu den im Berufungsfrist-Verlängerungsansuchen (1. Oktober 2002) aufgezählten Bescheiden gehören und ein gesondert ausgefertigtes, ausschließlich auf die Verfahrenswiederaufnahmebescheide sich beziehendes, Berufungsfrist-Verlängerungsansuchen nach Aktenlage nicht eingebracht worden ist.

Nach Vorhalt, dass eine gegen die Verfahrenswiederaufnahmebescheide gerichtete Berufung verspätet eingebracht ist, wird in der Berufungsverhandlung vorgebracht, der Handakt des

Rechtsanwaltes enthalte kein ausschließlich auf die Verfahrenswiederaufnahmebescheide sich beziehendes Berufungsfrist-Verlängerungsansuchen; seine Existenz wird jedoch nicht ausdrücklich in Abrede gestellt. Festzustellen ist: Mit diesem Vorbringen wird suggeriert, dass ein auf die Verfahrenswiederaufnahmebescheide sich beziehendes Berufungsfrist-Verlängerungsansuchen gestellt, jedoch verloren gegangen ist.

Ob diese (erstmal) in der Berufungsverhandlung angesprochene Sachverhaltsvariante zutrifft oder nicht, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortende Sachfrage. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Sachbeweis im naturwissenschaftlich-mathematischen Sinn nicht erforderlich. Von mehreren Versionen ist die wahrscheinlichste Version als erwiesen anzusehen (§ 167 Abs 2 BAO idgF; Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 167, Tz. 8, und die do. zit. Judikate).

Es liegt in der menschlichen Natur, eine einmal angewendete Vorgangsweise in vergleichbaren Situationen beizubehalten. Wird deshalb eine bestimmte Vorgangsweise über einen längeren Zeitraum angewendet, ist davon auszugehen, dass diese Vorgangsweise in vergleichbaren Situationen immer angewendet wird.

Über die von der Bw. bei Antragsstellungen angewendete Vorgangsweise ist aus den Verwaltungsakten festzustellen:

Stellt die Bw. innerhalb einer bestimmten Antragsfrist auf mehr als eine Abgabenart und Abrechnungsperiode sich beziehende Anträge, stellt sie diese Anträge in einem einzigen Schriftsatz für alle Abgabenbescheide, die von der Antragstellung erfasst werden sollen. Bspw. hat die Bw. auch die auf mehr als eine Abgabenart und Abrechnungsperiode sich beziehenden Berufungsfrist-Verlängerungsansuchen in einem einzigen Schriftsatz – dem Schriftsatz (1. Oktober 2002) - gestellt.

Von der üblichen Vorgangsweise der Bw. bei Antragstellungen ausgehend, würde ein ausschließlich auf Verfahrenswiederaufnahmebescheide sich beziehendes Berufungsfrist – Verlängerungsansuchen ein Abweichen von der üblichen Vorgangsweise darstellen. Folglich ist davon auszugehen, dass die Bw. nicht verabsäumt hätte, die Verfahrenswiederaufnahmebescheide in der Betreffzeile des Berufungsfrist-Verlängerungsansuchens (1. Oktober 2002) anzuführen, wenn sie beabsichtigt hätte, eine Verlängerung der Berufungsfrist/Verfahrenswiederaufnahmebescheide zu beantragen.

Von der üblichen Vorgangsweise der Bw. bei Antragstellungen ausgehend, ist deshalb als erwiesen anzusehen, dass die Bw. kein ausschließlich auf Verfahrenswiederaufnahmebescheide sich beziehendes Berufungsfrist-Verlängerungsansuchen gestellt hat, sodass ein ausschließlich auf Verfahrenswiederaufnahmebescheide sich beziehendes Berufungsfrist-Verlängerungsansuchen auch nicht verloren gehen konnte.

Die v.a. Ausführungen zusammenfassend ist festzustellen, dass die Berufungsfrist für den Verfahrenswiederaufnahmebescheid/Umsatzsteuer 1997 und die Verfahrenswiederaufnahmebescheide/Körperschaftsteuer 1994 – 1997 am 21. Oktober 2002 geendet hat.

In der Stellungnahme (10. Oktober 2008) wird vorgebracht: *„Wiederholt wird, dass sämtliche von der Abgabenbehörde I. Instanz aufgrund der Bp erlassenen Bescheide (auch jene, die die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt haben) ihrem gesamten Umfang nach angefochten werden“*.

Aus den Verwaltungsakten ist festzustellen, dass die Bw. bis 21. Oktober 2002 keinen Schriftsatz eingebracht hat, der auf den Verfahrenswiederaufnahmebescheid/Umsatzsteuer 1997 und/oder auf die Verfahrenswiederaufnahmebescheide/Körperschaftsteuer 1994 bis 1997 sich beziehende Anfechtungserklärungen enthält.

Von der v.a. Sachverhaltskonstellation und einer am 21. Oktober 2002 endenden Berufungsfrist ausgehend ist zum Berufungsvorbringen - *„Wiederholt wird, dass sämtliche von der Abgabenbehörde I. Instanz aufgrund der Bp erlassenen Bescheide (auch jene, die die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt haben) ihrem gesamten Umfang nach angefochten werden“* - festzustellen: Die Bw. geht unrichtigerweise davon aus, den Verfahrenswiederaufnahmebescheid/Umsatzsteuer 1997 und die Verfahrenswiederaufnahmebescheide/Körperschaftsteuer 1994 – 1997 mit einem vor dem 10. Oktober 2008 eingebrachten Schriftsatz angefochten zu haben.

Hat die Bw. in der Stellungnahme (10. Oktober 2008) keine auf Verfahrenswiederaufnahmebescheide sich beziehende Anfechtungserklärung *„wiederholt“*, hat sie die Verfahrenswiederaufnahmebescheide mit der Stellungnahme (10. Oktober 2008) angefochten. Eine mit der Stellungnahme (10. Oktober 2008) erfolgte Anfechtung der Verfahrenswiederaufnahmebescheide ist jedoch nach der am 21. Oktober 2002 endenden Berufungsfrist erfolgt.

Nach Ende der Berufungsfrist eingebrachte Anfechtungserklärungen sind als verspätet eingebrachte Berufungen zurückzuweisen (§ 273 Abs 1 lit b BAO idgF).

Von dieser Rechtslage ausgehend entscheidet der Unabhängige Finanzsenat, dass die Schriftsätze (30. Oktober 2002, 10. Oktober 2008) als verspätet eingebrachte Berufungen gegen den Verfahrenswiederaufnahmebescheid/Umsatzsteuer 1997 und die Verfahrenswiederaufnahmebescheide/Körperschaftsteuer 1994 – 1997 zurückzuweisen sind.

*Abschließend ist festzuhalten:*

Ist eine Berufung als verspätet zurückzuweisen, ist über die Rechtsfrage der formgerecht eingebrachten Berufung nicht abzusprechen. Deshalb hatte der Unabhängige Finanzsenat die Rechtsfrage, ob diese Schriftsätze iSv § 250 Abs 1 lit a – d BAO idgF formgerecht eingebracht-

te Berufungen gegen die Verfahrenswiederaufnahmebescheide sind oder nicht, nicht zu beantworten und hatte deshalb auch kein auf Verfahrenswiederaufnahmebescheide sich beziehendes Mängelbehebungsverfahren durchzuführen.

***Ad. Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide,  
Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid, Abgaben- und Haftungsbescheid  
(Kapitalertragsteuer)***

Zu den Rechtsfragen der frist- und formgerechten Einbringung der gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide, den Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid und den Abgaben- und Haftungsbescheid (Kapitalertragsteuer) gerichteten Berufung ist aus dem am 1. Oktober 2002 eingebrachten Berufungsfristverlängerungsantrag festzustellen:

**I.** Nach den do. Angaben der Bw. sind die am 30. August 2002, 6. September 2002 und 12. September 2002 erlassenen Bescheide am 3. September 2002, 10. September 2002 und 19. September 2002 zugestellt worden. Dem in diesem Schriftsatz gestellten Antrag, die Berufungsfrist bis 31. Oktober 2002 zu verlängern, ist stattgegeben worden. Mit der Berufung (30. Oktober 2002) hat die Bw. die v.a. Bescheide angefochten.

Von der v.a. Sachlage ausgehend ist iVm der im Kapitel/Verfahrenswiederaufnahmebescheide zit. Rechtslage festzustellen, dass die Berufung gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide, den Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid und den Abgaben- und Haftungsbescheid (Kapitalertragsteuer) innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist und damit rechtzeitig eingebracht worden ist.

**II.** Die Berufung (30. Oktober 2002) enthält nach dem Ergebnis des UFS-Mängelbehebungsverfahrens die Bezeichnung der v.a. Bescheide, alle Erklärungen, in welchen Punkten diese Bescheide angefochten und welche Änderungen beantragt werden sowie alle auf diese Bescheide sich beziehende Begründungen.

Von der Berufung (30. Oktober 2002) und dem Ergebnis des UFS-Mängelbehebungsverfahrens ausgehend ist festzustellen, dass die Berufung gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide, den Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid und den Abgaben- und Haftungsbescheid (Kapitalertragsteuer) im Sinne des § 250 Abs 1 lit a – d BAO idgF formgerecht eingebracht worden ist.

Entscheidungsgrundlage ist, dass die Berufung gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide, den Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid und den Abgaben- und Haftungsbescheid (Kapitalertragsteuer) frist- und formgerecht eingebracht worden ist.

Über die in der Berufung (30. Oktober 2002) angeführten Streitpunkte hatte der Unabhängige Finanzsenat dennoch nicht zu entscheiden:

Vor jeder streitpunktbezogenen Sachentscheidung ist zu prüfen, ob die angefochtenen Bescheide von der für ihre Erlassung zuständigen Verwaltungsbehörde erlassen worden sind.

Aus den Verwaltungsakten ist festzustellen, dass das Finanzamt G die bescheiderlassende Abgabenbehörde I. Instanz gewesen ist. Aus den Verwaltungsakten ist auch festzustellen, dass das Finanzamt G die Bescheide nach Verlegung des Geschäftsbetriebes der Bw. in die Straße/Bw.neu in Ort/Bw.neu erlassen hat.

Das Finanzamt G ist ein Finanzamt mit allgemeinem Aufgabenkreis, das lt. Anlage zum Abgabenorganisationsgesetz (AVOG) das für den politischen Bezirk G zuständige Finanzamt ist. Der Standort Straße/Bw.neu in Ort/Bw.neu liegt lt. Anlage/AVOG im Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes W und damit außerhalb des politischen Bezirkes G.

Im Jahr der Erlassung der Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide, des Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheides und des Abgaben- und Haftungsbescheides (Kapitalertragsteuer) ist folgende Rechtslage anzuwenden:

*Gemäß § 58 BAO idgF ist für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen juristischer Personen das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bereich sich der Ort der Geschäftsführung befindet; nur wenn dieser nicht im Inland gelegen ist, richtet sich die örtliche Zuständigkeit nach dem Sitz; gemäß § 61 BAO in der hier maßgeblichen Fassung vor der mit BGBl. I 124/2003 vorgenommenen Änderung ist für die Erhebung der Umsatzsteuer das Finanzamt örtlich zuständig, von dessen Bereich aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt:*

*Gemäß § 73 BAO idgF endet die Zuständigkeit eines Finanzamtes für die Erhebung von Abgaben mit dem Zeitpunkt, in dem ein anderes Finanzamt von den seine Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen Kenntnis erlangt.*

Nach der vorzit. Rechtslage ist für den Übergang der (örtlichen) Zuständigkeit nicht entscheidungsrelevant, ob bzw. wann ein bisher zur Abgabenerhebung örtlich zuständiges Finanzamt von seiner Unzuständigkeit zur Abgabenerhebung Kenntnis erlangt, sondern ob bzw. wann ein bisher nicht zur Abgabenerhebung (örtlich) zuständiges Finanzamt von seiner Zuständigkeit zur Abgabenerhebung Kenntnis erlangt.

Über Befragung durch den Unabhängigen Finanzsenat hat das Finanzamt W mitgeteilt, vor Bescheiderlassung von seiner (örtlichen) Zuständigkeit zur Abgabenfestsetzung nicht Kenntnis erlangt zu haben. Die Richtigkeit dieser Aussage hat die Bw. in der Stellungnahme (10. Oktober 2008) bestritten.

Ob das Finanzamt W vor Bescheiderlassung von seiner (örtlichen) Zuständigkeit zur Abgabenfestsetzung Kenntnis erlangt hat oder nicht, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung

zu beantwortende Sachfrage. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Sachbeweis im naturwissenschaftlich-mathematischen Sinn nicht erforderlich. Von mehreren Versionen ist die wahrscheinlichste Version als erwiesen anzusehen (§ 167 Abs 2 BAO idgF; Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 167, Tz 8, und die do. zit. Judikate).

Zum Beweisthema „*Übergang der örtlichen Zuständigkeit vor Bescheiderlassung*“ hat die Bw. Beweisanträge in Pkt. 2. der Stellungnahme (10. Oktober 2008) gestellt; zu den do. angebotenen Beweismitteln ist festzustellen:

- Beweismittel „*Beweis/e wie bisher*“:

Ob ein Übergang der örtlichen Zuständigkeit vor Erlassung der im ggstl. Berufungsverfahren angefochtenen Bescheide stattgefunden hat (oder nicht), ist erstmals in der Sachverhaltsdarstellung thematisiert worden, die den Vorladungen zur mündlichen Berufungsverhandlung beigelegt war; auf die den Vorladungen zur mündlichen Berufungsverhandlung beigelegte Sachverhaltsdarstellung hat die Bw. in der Stellungnahme (10. Oktober 2008) geantwortet:

Von dieser Sachlage ausgehend ist auszuschließen, dass die Bw. in vor der Stellungnahme (10. Oktober 2008) eingebrachten Schriftsätzen Beweisanträge zum Beweisthema „*Übergang der örtlichen Zuständigkeit vor Bescheiderlassung*“ gestellt hat. „*Beweis/e wie bisher*“ kann sich deshalb nur auf nicht zum Beweisthema „*Übergang der örtlichen Zuständigkeit vor Bescheiderlassung*“ gestellte Beweisanträge beziehen.

Nicht zum Beweisthema gestellte Beweisanträge sind wegen fehlender Relevanz abzuweisen.

Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet: Die mit „*Beweis/e wie bisher*“ bezeichneten Beweisanträge werden wegen fehlender Relevanz für das ggstl. Beweisthema abgewiesen.

- Beweismittel „*Arbeitsbogen der Betriebsprüfung (AS 76 – AS 78) = Firmenbuchabfrage (22. April 2002)*“:

Der v.a. Arbeitsbogen/Betriebsprüfung ist nicht von einem für das Finanzamt W tätig werdenden Betriebsprüfer erstellt worden. Folglich ist auszuschließen, dass das Finanzamt W Kenntnis vom Inhalt dieses Arbeitsbogens – und damit Kenntnis vom Inhalt der do. Firmenbuchabfrage (22. April 2002) - hatte.

Von dieser Sach- und Beweislage ausgehend ist auszuschließen, dass das Finanzamt W einen Übergang der örtlichen Zuständigkeit durch Einsicht in den v.a. Arbeitsbogen bewirkt hat.

- Beweismittel „*Firmenbuch*“:

Ein Finanzamt führt aus verwaltungsökonomischen Gründen nicht tägliche Firmenbuchrecherchen durch, um zum frühest möglichen Zeitpunkt Kenntnis von neu in seinen örtlichen Zuständigkeitsbereich fallenden Gesellschaften zu erlangen.

Deshalb ist auszuschließen, dass das Finanzamt W einen Übergang der örtlichen Zuständigkeit durch eigene Firmenbuchrecherchen bewirkt hat.

- Beweismittel „*Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen für 2000 und 2001*“:

In der Stellungnahme (10. Oktober 2008) hat die Bw. erklärt, die v.a. Steuererklärungen im FinanzamtG eingereicht zu haben. Dass die Bw. die Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen für 2000 und 2001 oder Ablichtungen dieser Steuererklärungen auch im Finanzamt W eingereicht hat, wird in der Stellungnahme nicht behauptet.

Festzustellen ist: Nach der in der Stellungnahme (10. Oktober 2008) offen gelegten Sachlage ist auszuschließen, dass das Finanzamt W einen Übergang der örtlichen Zuständigkeit durch Einsichtnahme in die v.a. Steuererklärungen bewirkt hat.

- Beweismittel „*Daten des Steuerkontos für 2000 und 2001*“:

Gemäß § 48a Abs 1 BAO idGF besteht iZm der Durchführung von Abgabenverfahren die Verpflichtung zur abgabenrechtlichen Geheimhaltung; keine abgabenbehördliche Geheimhaltungspflicht besteht, wenn die Offenbarung oder Verwertung von Verhältnissen oder Umständen der Durchführung eines Abgabenverfahrens dient (§ 48a Abs 4 BAO idGF).

Die Steuerkonten aller Abgabepflichtigen sind in einer der abgabenbehördlichen Geheimhaltungspflicht unterliegenden Datenbank erfasst. Tägliche Datenbankabfragen, um zum frühest möglichen Zeitpunkt von allen in den örtlichen Zuständigkeitsbereich eines Finanzamtes fallenden Abgabepflichtigen Kenntnis zu erlangen, dienen nicht der Durchführung eines *bestimmten* Abgabenverfahrens. Finanzbedienstete sind daher nicht befugt, Datenbankabfragen durchzuführen, um zum frühest möglichen Zeitpunkt von allen in den örtlichen Zuständigkeitsbereich ihres Finanzamtes fallenden Abgabepflichtigen Kenntnis zu erlangen. Deshalb ist auszuschließen, dass Recherchen nach Art der „*Rasterfahndung*“ von Abgabenbehörden I. Instanz durchgeführt werden.

Der Unabhängige Finanzsenat schließt daher aus, dass das Finanzamt W einen Übergang der örtlichen Zuständigkeit durch eigene Datenbankrecherchen bewirkt hat.

- Beweismittel „*Schreiben vom 15. Juli 2002*“:

Aus dem „*Schreiben vom 15. Juli 2002*“ ist festzustellen:

- Dieses Schreiben ist mit 15. Juli 2002 datiert.
- Dieses Schreiben ist ein an das Finanzamt W gerichtetes Schreiben.
- Die Betreffzeile dieses Schreibens lautet:  
„Steuernummer StNr. , neuNameBw. , Änderung der Zuständigkeit“

- Der Inhalt dieses Schreibens lautet:  
„Wir möchten Ihnen mitteilen, dass sich der Sitz und der Ort der Geschäftsleitung der Bw. in Ort/Bw.neu , Straße/Bw.neu befindet und ersuchen um Erteilung einer Steuernummer.“

Zu der aus dem „*Schreiben vom 15. Juli 2002*“ sich ergebenden Sach- und Beweislage ist festzustellen:

**I.** Für den Unabhängigen Finanzsenat ist nicht vorstellbar, dass ein Schreiben mit dem v.a. Inhalt verfasst und nicht an den Adressaten versandt wird: Der Unabhängige Finanzsenat sieht deshalb als erwiesen an, dass die Bw. das Schreiben vom 15. Juli 2002 an das Finanzamt W gesandt hat.

**II.** Dem Vorbringen in der Berufungsverhandlung – es mag schon sein, dass die Bw. das Schreiben vom 15. Juli 2002 an das Finanzamt W gesandt hat; fraglich ist, ob dieses Schreiben im Finanzamt W eingelangt ist - ist entgegenzuhalten:

- Richtig ist, dass sich auf der dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Ablichtung des Schreibens kein Eingangsstempel des Finanzamtes W befindet. Ein fehlender Eingangsstempel ist jedoch kein Beweis für eine nicht erfolgte Zustellung des Schreibens, da nach ständiger Verwaltungspraxis keine mit einem Eingangsstempel versehene Ablichtungen von eingebrachten Schriftstücken an den Absender retourniert werden. Festzustellen ist, dass der fehlende Eingangsstempel auf dem Schreiben vom 15. Juli 2002 nicht gegen ein Einlangen dieses Schriftstücks im Finanzamt W spricht.
- Richtig ist, dass keine Finanzamts-Nummer in diesem Schriftstück angegeben wird. Die Zuordnung der Bw. zu einer in einem anderen Finanzamt erfassten Steuernummer kann dennoch erfolgen, da Abfragen im Abgabensinformationssystem auch mittels Name bzw. Firmenbezeichnung des Abgabepflichtigen durchführbar sind. Datenbankabfragen, die dazu dienen, ein Schriftstück einem bestimmten Abgabepflichtigen zuzuordnen, erfolgen im dienstlichen Interesse und fallen damit nicht unter die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht:  
Festzustellen ist, dass ungeachtet der fehlenden Finanzamts-Nummer dennoch nicht auszuschließen ist, dass das Finanzamt W einen Zuständigkeitsübergang durch eine mit der Firmenbezeichnung der Bw. durchgeführte Datenbankabfrage bewirkt hat.
- Ob das Finanzamt W auf das Schreiben vom 15. Juli 2002 in irgendeiner Weise reagiert hat, dieses Schreiben ignoriert hat oder nicht reagieren konnte, weil das Schreiben nicht im Finanzamt eingelangt ist, ist aus den Verwaltungsakten nicht feststellbar. Finanzämter sind zwar gesetzlich verpflichtet, eine ihnen zur Kenntnis gebrachte Zuständigkeit sofort wahrzunehmen: Eine damals nicht erfolgte Aktenanforderung durch

das Finanzamt W spricht dennoch nicht gegen eine Kenntnis des Finanzamts W von seiner Zuständigkeit zur Abgabefestsetzung:

Aus dem Arbeitsbogen/Betriebsprüfung ist festzustellen, dass im Zeitpunkt der Verfassung des Schreibens vom 15. Juli 2002 eine Betriebsprüfung bei der Bw. stattgefunden hat: Dass Aktenabtretungen nicht während sondern nach einer abgeschlossenen Betriebsprüfung durchgeführt werden, ist ständige Verwaltungspraxis.

Aus Aktenvermerken des Finanzamtes G und aus bereits ausgefüllten Aktenabtretungsformularen ist nachweisbar, dass eine Aktenabtretung am 5. März 2001 angeordnet und am 13. März 2001 widerrufen worden ist; aus dem Aktenvermerk vom 11. Oktober 2001 ist nachweisbar, dass die Aktenabtretung nach Abschluss der Betriebsprüfung jedoch vor Bescheiderlassung geplant gewesen ist.

Dem Unabhängigen Finanzsenat ist die Verwaltungspraxis bekannt, vor Aktenabtretungen ein Verständigungsverfahren zwischen dem bisher zuständigen und dem neu zuständigen Finanzamt durchzuführen. Da die Verständigungsverfahren zwischen einem bisher zuständigen und einem neu zuständigen Finanzamt ständige Verwaltungspraxis sind und deshalb bei jeder geplanten Aktenabtretung stattfinden, ist für den Unabhängigen Finanzsenat nicht vorstellbar, dass ausgerechnet im Falle der Bw. eine Aktenabtretung geplant; ein Verständigungsverfahren jedoch nicht durchgeführt worden ist.

Dieses Verständigungsverfahren ist nach dem Wissenstand des Unabhängigen Finanzsenates nicht zwingend schriftlich durchzuführen: Die im Finanzamt W nicht auffindbaren bzw. nicht vorhandenen Unterlagen über eine geplante Aktenabtretung sind daher kein Beweis dafür, dass das Finanzamt W ab März 2001 nicht Kenntnis von seiner Zuständigkeit hatte.

Die v.a. Ausführungen zusammenfassend ist festzustellen, dass – außer dem im Finanzamt W nicht auffindbaren Schreiben vom 15. Juli 2002 - keine Indizien gegen ein Einlangen dieses Schreibens im Finanzamt W sprechen.

Von dieser Beweislage ausgehend sieht der Unabhängige Finanzsenat als erwiesen an, dass das Finanzamt W frühestens im März 2001; spätestens im Juli 2002 - und damit vor Erlassung der Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide, des Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheides und des Abgaben- und Haftungsbescheides (Kapitalertragsteuer) - Kenntnis von seiner Zuständigkeit zur Abgabefestsetzung hatte.

- Beweismittel „*Rückstandsausweis vom 14. Juli 2005*“:

Von der Datierung des Rückstandsausweises ausgehend ist festzustellen: Dieser Rückstandsausweis ist nach Erlassung der Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide, des Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheides und des Abgaben- und Haftungsbescheides (Kapitaler-

tragsteuer) ausgestellt worden; er beweist deshalb nicht, dass das Finanzamt W vor Erlassung diese Bescheide Kenntnis vom Zuständigkeitsübergang hatte.

- Beweismittel „Zahlungsaufforderung vom 27. Juni 2005“:

Von der Datierung der Zahlungsaufforderung ausgehend ist festzustellen: Diese Zahlungsaufforderung ist nach Erlassung der Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide, des Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheides und des Abgaben- und Haftungsbescheides (Kapitalertragsteuer) ausgestellt worden; sie beweist deshalb nicht, dass das Finanzamt W vor Erlassung diese Bescheide Kenntnis vom Zuständigkeitsübergang hatte.

Die aus den v.a. Beweismitteln sich ergebende Sach- und Beweislage ist Entscheidungsgrundlage im ggstl. Berufungsverfahren.

Ob nach der aus diesen Beweismitteln sich ergebenden Beweislage als erwiesen anzusehen ist, dass ein Zuständigkeitsübergang an das Finanzamt W vor Bescheiderlassung stattgefunden hat, ist nach dem, aus allen Indizien sich ergebenden, Gesamtbild zu beurteilen.

Über das aus allen Indizien sich ergebenden Gesamtbild ist festzustellen:

- Die Verwaltungspraxis – vor geplanten Aktenabtretungen Verständigungsverfahren zwischen bisher zuständiger Finanzamt und neu zuständiger Finanzamt durchzuführen – und das Schreiben vom 15. Juli 2002 sind die einzigen Beweismittel, die dafür sprechen, dass das (örtlich) neu zuständige Finanzamt W frühestens im März 2001 bzw. spätestens im Juli 2002 und damit vor Erlassung der Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide, des Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheides und des Abgaben- und Haftungsbescheides (Kapitalertragsteuer) Kenntnis von seiner Zuständigkeit hatte.
- Fehlende Eingangsstempel und im neu zuständigen Finanzamt nicht vorhandene Aktenabtretungsunterlagen sind keine gegen einen Zuständigkeitsübergang sprechende Indizien.
- Alle nicht dem Finanzamt W vorgelegte Unterlagen sind nicht zum entscheidungsrelevanten Sachverhalt vorgelegte Beweismittel und sind deshalb nicht als gegen einen Zuständigkeitsübergang sprechende Indizien zu werten.
- Alle Beweismittel, die nach Erlassung der mit der Berufung (30. Oktober 2002) angefochtenen Bescheide datiert sind, sind nicht zum entscheidungsrelevanten Sachverhalt vorgelegte Beweismittel und sind deshalb nicht als gegen einen Zuständigkeitsübergang sprechende Indizien zu werten.

Da idF keine Indizien gegen einen Zuständigkeitsübergang vor Bescheiderlassung sprechen, ist nach dem aus den v.a. Indizien sich ergebenden Gesamtbild aller Indizien als erwiesen anzusehen, dass das Finanzamt W vor Erlassung der Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide,

des Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheides und des Abgaben- und Haftungsbescheides (Kapitalertragsteuer) durch das FinanzamtG Kenntnis von seiner Zuständigkeit zur Erlassung dieser Bescheide hatte.

Vom v.a. Ergebnis des Beweisverfahrens ausgehend ist iVm § 73 BAO idGF festzustellen:

**I.** Vor Erlassung der Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide, des Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheides und des Abgaben- und Haftungsbescheides (Kapitalertragsteuer) hat ein Übergang der Zuständigkeit auf das Finanzamt W stattgefunden.

**II.** Die am 30. August 2002, 6. September 2002 und 12. September 2002 erlassenen v.a. Bescheide sind vom örtlich nicht zuständigen FinanzamtG erlassen worden.

Von einer nicht zuständigen Abgabenbehörde I. Instanz erlassene Bescheide sind aufzuheben.

Von dieser Rechtslage ausgehend entscheidet der Unabhängige Finanzsenat:

Dem Berufungsbegehren – die v.a Bescheide wegen Erlassung durch eine nicht zuständige Abgabenbehörde I. Instanz aufzuheben – ist stattzugeben.

***Ad Beweisanträge/Stellungnahme (10. Oktober 2008):***

Über die in der v.a. Stellungnahme gestellten Beweisanträge ist festzustellen, dass die Bw. die Beweisanträge „*Beweis/e wie bisher*“ und „*neue*“ Beweisanträge zu den Sachthemen:

*„Pkt. 1. – Allgemeines“, „Pkt. 2. – Unzuständigkeit“, „Pkt. 3. – Verjährung“, „Pkt. 4. - Zu Tz. 28, 41 und 49b: Sekretariatsarbeit, angeblich überhöhte Leistungsentgelte“, „Pkt. 5. - Zu Tz. 41 und 49a: nicht anerkannter Beratungsaufwand“, „Pkt. 6. - Zu Tz. 41 und 41a: nicht anerkannte Rückstellungen noch nicht fakturierter Fremdleistungen“, „Pkt. 7. - Zu Tz. 27 und 41 a: nicht anerkannte Beratungsleistungen für Personalsuche“, „Pkt. 8. - Zu Tz. 28: Softwarepaket“, „Pkt. 9. - Zu von der Bp nicht anerkannte Beratungsleistungen (insb. Tz. 25)“, „Pkt. 10. - Angeblicher Mantelkauf (Tz. 30 des Bp-Berichtes)“, „Pkt. 11. – Angeblich verdeckte Ausschüttungen an Mag.FH (Tz. 41 des Bp-Berichtes)“ und „Pkt. 12. - Tz. 26: Zinsen“*

gestellt hat.

Über die in Pkt. 2. – Unzuständigkeit - gestellten Beweisanträge hat der Unabhängige Finanzsenat auf Seite 64 ff dieser Berufungsentscheidung entschieden, auf die do. Ausführungen wird verwiesen.

Zu den in Pkt. 1. und Pkt. 3. – 12. der Stellungnahme gestellten Beweisanträgen ist festzustellen:

Werden Abgabenbescheide von einer örtlich nicht zuständigen Abgabenbehörde erlassen, ist nicht über den Streitpunkt/Verjährung der Abgabenfestsetzung zu entscheiden; werden Abga-

benbescheide von einer örtlich nicht zuständigen Abgabenbehörde erlassen, ist eine Entscheidung in der Sache nicht zulässig.

Von dieser Rechtslage ausgehend ist festzustellen, dass die in der Stellungnahme in Pkt. 1. und Pkt. 3. – 12. gestellten Beweisanträge nicht zu entscheidungsrelevanten Sachfragen gestellt worden sind.

Zu nicht entscheidungsrelevanten Sachfragen gestellte Beweisanträge sind abzuweisen.

Von dieser Rechtslage ausgehend entscheidet der Unabhängige Finanzsenat: Die in Pkt. 1. und Pkt. 3. – 12. der Stellungnahme (10. Oktober 2008) gestellten Beweisanträge werden abgewiesen.

***Ad Stellungnahme (10. Oktober 2008) in der per Einschreiben übermittelten Fassung:***

Der per Einschreiben übermittelte Schriftsatz ist der Verhandlungsleiterin nach Verkündung der Berufungsentscheidung ausgehängt worden:

Nach Verkündung der Berufungsentscheidung gestellte Berufungsbegehren und Beweisanträge fallen unter das Neuerungsverbot.

Von dieser Rechtslage ausgehend ist festzustellen, dass der Unabhängige Finanzsenat über die in diesem Schriftsatz gestellten Berufungsbegehren und Beweisanträge nicht entscheiden musste.

Wien, am 14. November 2008