

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Alexander Hajicek, die Richterin Mag. Regina Vogt sowie die fachkundigen Laienbeisitzer Mag. Michael Franz und Mag. Daniel Samer über die Beschwerde (vormals Berufung) der S**** L****, zuletzt [Adresse], ehemals vertreten durch StB**** GmbH, [Adresse], Steuernummer ** ***/****, gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel vom 7. April 2010 betreffend Wiederaufnahme betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 sowie Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die von den Philippinen stammende Beschwerdeführerin war in den Streitjahren für eine GmbH tätig, deren Unternehmensgegenstand die Errichtung einer privaten Herzklinik mit angeschlossenem Hotel und Spa war. Geschäftsführer dieser GmbH war neben einer weiteren Person der Ehemann der Beschwerdeführerin. Die Beschwerdeführerin rechnete ihre werkvertraglichen Leistungen gegenüber der GmbH mit Honorarnoten ab.

Das Finanzamt führte bei der Beschwerdeführerin eine abgabenbehördliche Prüfung durch. In ihrem über diese Prüfung erstatteten Bericht machte die Prüferin folgende drei Feststellungen:
Tz 1: Aufwendungen für eine Philippinenreise sowie weitere Reiseaufwendungen wurden nicht anerkannt.

Tz 2: Aufwendungen für Beratungskosten durch eine in Manila (Philippinen) ansässige Steuerberatungskanzlei wurden nicht anerkannt.

Tz 3: Ein Übergangs-(Veräußerungs-)gewinn aus Anlass der Betriebsaufgabe im Jahr 2008 wurde ermittelt.

Die Folgen der Betriebsaufgabe fasste das Finanzamt dabei wie folgt zusammen:

130.160,00	Honorare 2006 netto
<u>-98.400,00</u>	bisher erklärte Einnahmen
31.760,00	Forderungen aus dem Jahr 2006
<u>14.000,00</u>	Forderungen aus dem Jahr 2007
45.760,00	Gesamtbetrag netto 20% USt
9.152,00	Umsatzsteuer
0,00	Veräußerungsgewinn lt Erklärung 2008
45.760,00	Veräußerungsgewinn lt Bp

Das Finanzamt erließ in wiederaufgenommenen Verfahren entsprechende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre.

In der gegen diese Bescheide gerichteten Berufung (nunmehr Beschwerde) wird zusammengefasst Folgendes vorgebracht:

Tz 1: Die Manilareise sei sehr wohl beruflich veranlasst gewesen. Es hätten Treffen mit potenziellen weiteren Investoren sowie Herzspezialisten stattgefunden. Als persönliche Assistentin ihres Ehemannes sei die Anwesenheit der Beschwerdeführerin erforderlich gewesen. Sie belege dies mit einem Ausdruck des Kalenders ihres Ehemannes für den betreffenden Zeitraum. Die restlichen Reisetätigkeiten seien ebenfalls aus beruflichen Gründen veranlasst gewesen.

Tz 2: Das Finanzamt stelle die steuerliche Abzugsfähigkeit der vorgelegten Eingangsrechnungen von X**** Manila aufgrund fehlender Nachweise infrage. Dies sei nicht zutreffend, da die Bezahlung durch Western Union-Überweisungen dokumentiert sei. Die betriebliche Notwendigkeit der Fremdleistungen ergebe sich durch notwendige Übersetzungsdienste, Auskünfte bei rechtlichen Fragen usw.

Tz 3: Wie aus beiliegenden Kontoaufzeichnungen ersichtlich sei, betrage der Forderungsstand auf dem Verrechnungskonto der GmbH gegenüber der Beschwerdeführerin per 31.12.2007 € 49.800. Da die Beschwerdeführerin nur an diese GmbH Honorarnoten gelegt habe, sei die vom Finanzamt festgesetzte Nachzahlung für sie nicht nachvollziehbar. Die Argumentation der Prüferin entbehre jeder Grundlage.

Die Prüferin gab eine Stellungnahme zur Berufung ab.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung, in welcher es zusammengefasst ausführte:

Tz 1: Der Nachweis der betrieblichen Veranlassung der Manilareise sei bereits während der abgabenbehördlichen Prüfung mit Vorhalt abverlangt, jedoch nicht vorgelegt worden. Die nunmehr mit der Berufung vorgelegten zwei Kalenderblätter mit Termineintragen des Ehemannes der Beschwerdeführerin stellten keinen geeigneten Nachweis für die betriebliche Veranlassung dar. Die Reisekosten seien daher nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Tz 2: Im Prüfungsverfahren sei festgestellt worden, dass die auf Englisch geschriebenen Rechnungen keine genaue Leistungsbeschreibung enthielten. Es sei weiters erhoben worden, dass alle 12 Rechnungen per 31.12.2007 eingebucht worden seien. Die Frage, für welche konkreten Leistungen die Honorare verrechnet worden seien, sei nicht beantwortet worden. Als Zahlungsart sei Banküberweisung bzw Barzahlung über Western Union angegeben worden. Der in Kopie vorgelegte Beleg für den Zahlungsnachweis liste Datum, Rechnungsnummer, Betrag, Tag der Durchführung der Zahlung, Betrag in Euro und in Fremdwährung und die Zahlungsart auf. Der Beleg weise allerdings nicht das Firmenlogo von Western Union auf. Aus den vorgelegten Unterlagen gehe nicht hervor, ob der Geldtransfer via Bankkonto oder mit Bargeldversendung erfolgt sei. Bei einem Geldtransfer mittels Bankkonto seien die Bewegungen an Bankkonto ersichtlich, bei Barzahlung durch Western Union habe der Absender ein Versandformular auszufüllen. Es seien weder die entsprechenden Bankkontoauszüge für Überweisungen noch die entsprechenden Versandformulare für Barzahlungen (Durchschläge) vorgelegt worden. Daher könne der Zahlungsnachweis nicht als erbracht angesehen werden.

Tz 3: Laut Berufung betrage der Forderungsstand auf dem Verrechnungskonto der GmbH gegenüber der Beschwerdeführerin per 31.12.2007 € 49.800. Da nur an diese GmbH Honorarnoten gelegt worden seien, sei die von der Abgabenbehörde festgesetzten Nachzahlung nicht nachvollziehbar. Dazu sei auszuführen: Mit 1.7.2007 sei das Verbindlichkeitenkonto mit Saldoübernahme im Soll (Überzahlung) mit € 68.160 eröffnet worden. Die Ermittlung dieses Saldos habe vom steuerlichen Vertreter nicht erklärt werden können. Die Buchungen der GmbH müssten lauten wie folgt: Beratungsaufwand an Verbindlichkeiten, bei Bezahlung Verbindlichkeiten an Bank. Da das Lieferantenkonto der GmbH offensichtlich nicht richtig gebucht worden sei, könne es nicht als Nachweis dienen. Die Berechnung des Übernahmesaldos lasse sich aufgrund der aufgeschlüsselten Zahlungen feststellen (detaillierte Darstellung der einzelnen Honorarnoten und Zahlungen unter Einbeziehung der Umsatzsteuer). Die Berechnungen im Bericht sei daher zutreffend gewesen. Die Berufung sei daher vollinhaltlich abzuweisen.

Die Beschwerdeführerin stellte einen Vorlageantrag, wobei sie zur Begründung auf die Berufungsbegründung verwies. Weiters kündigte sie die Vorlage weiterer Argumente und Dokumente an. Tatsächlich erfolgten keine weiteren Eingaben.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender **Sachverhalt** steht fest:

Die von den Philippinen stammende Beschwerdeführerin war in den Streitjahren für eine GmbH tätig, deren Unternehmensgegenstand die Errichtung einer privaten Herzklinik mit

angeschlossenem Hotel und Spa war. Geschäftsführer dieser GmbH war neben einer weiteren Person der Ehemann der Beschwerdeführerin.

Die Beschwerdeführerin rechnete ihre werkvertraglichen Leistungen gegenüber der GmbH mit Honorarnoten ab.

Im Jahr 2007 reiste die Beschwerdeführerin gemeinsam mit ihrem Ehemann für rund dreieinhalb Wochen (vom 22. März bis 14. April 2007) auf die Philippinen. In der letzten Reisewoche (6. April bis 12. April) fanden laut vorgelegtem Terminkalender des Ehemannes verschiedene Besprechungen statt, die pro Tag jeweils nur wenige Stunden in Anspruch nahmen. Für den übrigen Teil der Reise sind keine beruflichen Termine (des Ehemannes oder der Beschwerdeführerin) feststellbar.

Die Steuerberatungskanzlei G**** X**** Manila legte der Beschwerdeführerin monatliche Rechnungen über in der Regel \$ 2.500 (gelegentlich ergänzt um die Honorierung für Zeitüberschreitungen, mit dem Gegenstand: „Monthly fee and consulting services completet by G**** [...], according to order by costomer [...] for Hotel and Health Project in Austria [...].

Es ist nicht feststellbar, dass diese Rechnungen bezahlt worden wären.

Es ist nicht feststellbar, was genau Gegenstand der in den Rechnungen genannten Beratung war.

Es ist nicht feststellbar, inwieweit die Tätigkeit der Steuerberatungskanzlei der Beschwerdeführerin zugutegekommen wäre.

Eine Leistung der Steuerberatungskanzlei ist nicht feststellbar.

Die Beschwerdeführerin hat der GmbH zunächst monatlich mit Honorarnote € 6.200 zuzüglich Umsatzsteuer in Rechnung gestellt, ab Juni 2007 jedoch netto € 8.200. Die GmbH überwies der Beschwerdeführerin jedoch weiterhin nur € 6.200 plus Umsatzsteuer. Daraus ergab sich eine Differenz von € 14.000.

Aus dem Jahr 2006 bestanden im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe noch offene Forderungen von € 31.760 netto.

Aus der genannten Differenz und den offenen Forderungen resultieren offene Forderungen der Beschwerdeführerin zum 31.1.2008 von € 45.760 netto (20% Umsatzsteuer).

Diese Feststellungen gründen sich auf die im Arbeitsbogen und im Veranlagungsakt erliegenden Urkunden sowie auf folgende **Beweiswürdigung**:

Die Feststellungen betreffend die Philippinenreise gründen sich auf den Kalender des Ehemannes der Beschwerdeführerin sowie den Umstand, dass für weitere betriebliche bzw berufliche Termine keine Nachweise erbracht wurden.

Die Feststellungen im Zusammenhang mit der Steuerberatungskanzlei in Manila gründen sich auf den Umstand, dass keine Leistungsnachweise, keine vertragliche Vereinbarung mit der Steuerberatungskanzlei und kein Zahlungsfluss nachgewiesen wurden.

Die vorliegenden „Zahlungsbelege“ tragen kein Logo der Western Union, es ist nicht erkennbar, worum es sich dabei überhaupt handelt.

Die Feststellungen über die offenen Forderungen zum 31.1.2008 gründen sich auf die der Beschwerdeführerin in der Berufungsvorentscheidung vorgehaltenen, unbestritten gebliebenen Berechnungen.

Rechtlich folgt daraus:

Reiseaufwendungen:

Die Reise auf die Philippinen hat nach den Feststellungen dreieinhalb Wochen gedauert, in der letzten Woche ist es zu beruflichen Terminen des Ehemannes der Beschwerdeführerin gekommen, welche jedoch nur jeweils wenige Stunden des Tages umfassten.

Es ist somit von einer Reise auszugehen, die sowohl betriebliche als auch private Elemente umfasst. Lassen sich bei gemischt veranlassten Reisen die beruflich veranlassten Reiseabschnitte klar und einwandfrei von privat veranlassten Reiseabschnitten trennen (aufteilbare gemischt veranlasste Reise), ist eine Aufteilung bzw Zuordnung von Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen und Nächtigungsgeldern vorzunehmen. Keine betriebliche Veranlassung liegt vor, wenn die Reise durch ein Programm geprägt ist, das Privatinteressen mit betrieblichen Interessen untrennbar vermengt (VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197).

Allgemein interessierende Programmpunkte dürften hierbei zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als betrieblichen Tätigkeiten verwendet wird. Dabei ist von einer durchschnittlichen Normalarbeitszeit von 8 Stunden täglich auszugehen. Laut Terminkalender des Ehemannes der Beschwerdeführerin wurde während der 24-tägigen Reise nur an sechs Tagen betriebliche Termine wahrgenommen. Die einzelnen Termine waren stets von geringer Dauer, womit die allgemein interessierenden Programmpunkte bzw die privat veranlassten Elemente mehr Raum als Freizeit bei einer durchschnittlichen Normalarbeitszeit von 8 Stunden täglich einnahmen.

Hinzu kommt, dass die Beschwerdeführerin von den Philippinen stammt, was eine private (Mit)Veranlassung der Reise nahelegt.

Durch die untrennbare Gemengelage von privaten und mit der Einkünfteerzielung zusammenhängenden Umständen sind die strittigen Reiseaufwendungen nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig.

Für die übrigen strittigen Reiseaufwendungen hat die Beschwerdeführerin jeglichen Nachweis einer beruflichen Veranlassung unterlassen. Mangels beruflicher Veranlassung sind diese Aufwendungen für die übrigen Reistätigkeiten daher nicht abzugsfähig.

Steuerberatungskosten:

Für die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Kosten der Steuerberatung in Manila wurde weder Leistungs- noch Zahlungsnachweise erbracht. Eine vertragliche Vereinbarung über die Beauftragung wurde nicht vorgelegt.

Den geltend gemachten Aufwendungen mangelt es daher insgesamt an der erforderlichen Glaubwürdigkeit. Auch ist nicht erkennbar, weshalb die Beratung für ein Hotel- und Gesundheitsprojekt in Österreich durch eine philippinische Steuerberatungskanzlei erfolgen sollte.

Mangels Zahlungs- und Leistungsnachweis sind die geltend gemachten Aufwendungen daher nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Betriebsaufgabe:

Die Beschwerdeführerin hat ihre betriebliche Tätigkeit mit 31.1.2008 aufgegeben. Sie ermittelte ihren Gewinn gemäß § 4 Abs 3 EStG. Es bestanden zu diesem Zeitpunkt offene Forderungen an die GmbH von € 45.760 netto (20% Umsatzsteuer).

§ 4 Abs 10 Z 1 und 2 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung bestimmte:

„(10) Beim Wechsel der Gewinnermittlungsart gilt folgendes:

1. Es ist durch Zu- und Abschläge auszuschließen, daß Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden. Ergeben die Zu- und Abschläge einen Überschuß (Übergangsgewinn), so ist dieser beim Gewinn des ersten Gewinnermittlungszeitraumes nach dem Wechsel zu berücksichtigen. Ergeben die Zu- und Abschläge einen Verlust (Übergangsverlust), so ist dieser, beginnend mit dem ersten

Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel, zu je einem Siebentel in den nächsten sieben Gewinnermittlungszeiträumen zu berücksichtigen. Bei Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteiles sind Übergangsgewinne oder (restliche) Übergangsverluste beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor Veräußerung oder Aufgabe zu berücksichtigen.

2. Darüber hinaus ist durch Zu- oder Abschläge und durch entsprechende Bilanzansätze sicherzustellen, daß sonstige Änderungen der Gewinnermittlungsgrundsätze (zB hinsichtlich der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Übergang von der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 oder 3 auf § 5 oder hinsichtlich der Berücksichtigung von Wertminderungen des Betriebsvermögens beim Übergang auf Buchführung) mit dem Wechsel der Gewinnermittlungsart berücksichtigt werden.“

Der aus dem Wechsel der Gewinnermittlungsart entstandene Übergangsgewinn ist daher steuerlich zu erfassen.

Wiederaufnahme:

Bei den im Prüfungsbericht dargestellten Feststellungen handelt es sich um neue Tatsachen, die zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid führen. Die Wiederaufnahme erweist sich damit als berechtigt.

Die Beschwerde erweist sich damit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 279 BAO abzuweisen.

Zur Unzulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Streitfall war lediglich die unstrittige Rechtslage auf den unstrittigen Sachverhalt anzuwenden. Bei dieser schlichten Rechtsanwendung war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 14. Oktober 2020