



GZ. RV/1223-W/04, miterledigt
RV/3206-W/08, RV/3207-W/08,
RV/3209-W/08, RV/3210-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat **I.** über die Berufung der Bw., vertreten durch Eckhardt Wirtschaftsprüfung und SteuerberatungsgmbH, 7033 Pöttching, Hauptstraße 58, vom 26. April 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 23. März 2004 betreffend Einkommensteuer 1997 - 2001; **II.** über die Berufung der Bw., vertreten durch Eckhardt Wirtschaftsprüfung und SteuerberatungsgmbH, 7033 Pöttching, Hauptstraße 58, vom 7. Mai 2007 gegen die gemäß § 200 Abs 2 BAO idgF endgültigen Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart betreffend Umsatzsteuer 2002, Einkommensteuer 2002 und Einkommensteuer 2003 vom 3. April 2007 sowie den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart betreffend Einkommensteuer 2004 vom 3. April 2007 und **III.** über die Berufung der Bw., vertreten durch Eckhardt Wirtschaftsprüfung und SteuerberatungsgmbH, 7033 Pöttching, Hauptstraße 58, vom 29. Februar 2008 gegen den gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufigen Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart betreffend Umsatzsteuer 2005 vom 7. Jänner 2008 und den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart betreffend Einkommensteuer 2005 vom 7. Jänner 2008 nach der am 20. Mai 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

I. Berufung vom 26. April 2004:

I.I. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1997, 1998, 2000 und 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

I.II. Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 1999 wird teilweise stattgegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe in ATS und EUR sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

II. Berufung vom 7. Mai 2007:

II.I. Die Berufung gegen den gemäß § 200 Abs 2 BAO idgF endgültigen Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2002 und den gemäß § 200 Abs 2 BAO idgF endgültigen Bescheid betreffend Einkommensteuer 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

II.II. Der Berufung gegen den gemäß § 200 Abs 2 BAO idgF endgültigen Bescheid betreffend Einkommensteuer 2003 und den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2004 wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den Berufungsvorentscheidungen vom 22. Mai 2007 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

III. Berufung vom 29. Februar 2008:

Die Berufung gegen den gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufigen Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2005 und den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) war die Inhaberin des unter der Firmenbezeichnung AN gegründeten Einzelunternehmens. Unternehmensgegenstände des bis zum Jahresabschluss zum 31. Dezember 2001 unter der v.a. Firmenbezeichnung auftretenden Einzelunternehmens waren EDV-Beratung und Buchhaltung.

Ab dem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2002 lautete die Firmenbezeichnung des Einzelunternehmens AW; Unternehmensgegenstand waren Werbe-, Messewesen und sonstige Wirtschaftsdienste (siehe Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung).

Gegenstand dieses Berufungsverfahrens sind die mit den Berufungen vom 26. April 2004, 7. Mai 2007 und 29. Februar 2008 angefochtenen Bescheide.

I. Berufung vom 26. April 2004:

Die Berufung (26. April 2004) richtete sich gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2001 vom 23. März 2004, die lt. do. Betreffzeile am 26. März 2004 zugestellt wurden.

In der Anfechtungserklärung/Berufung wurde ausgeführt:

Die Fremdleistungen an die B-Ltd seien aufgrund der Dokumentation erbrachter Leistungen und erstellter Rechnungen bezahlt worden. Diese Leistungen seien Programmtestungen für einen Großauftrag der I-GmbH gewesen. Die erbrachten Leistungen sollen ausreichend dokumentiert worden sein; dies sei von der Betriebsprüfung anlässlich der Vorbesprechungen bzw. Schlussbesprechungen nicht angezweifelt worden. Bei der letzten Betriebsprüfung durch das Finanzamt seien die Betriebsausgaben bei gleichen Vertrags- bzw. Auszahlungsmodalitäten anerkannt worden.

Bw. zu den „erhöhten Mitwirkungspflichten“:

Der Geschäftsführer der B-Software wird den Erhalt der angezweifelten Beträge notariell beglaubigt bestätigen und werden diese Unterlagen deswegen nachgereicht, da er sich für einige Zeit im Ausland befunden hat, sodass die Unterlagen nicht rechtzeitig beigebracht werden konnten. Zusätzlich bieten wir auch noch eine persönliche Einvernahme am Finanzamt an. Außerdem ist auszuführen, dass der Gesamtbetrag der Fremdleistungen für die Jahre 1997 bis 2001 nicht ATS 4,6 Mio. betragen hat, sondern nur ATS 3,8 Mio. betrug. Dies deshalb, da offensichtlich Gutschriften, die über Erlöse gebucht wurden, nicht berücksichtigt sind."

Zur Südostasienreise 1999 wurde ausgeführt: „... dass es sich bei diesen Kosten deshalb um Werbungskosten handelt, da der Sinn der Reise darin gelegen war, neue Software-

programme für die Abrechnung von Großhotelanlagen zu erstellen. Der zu erwartende Auftrag wurde jedoch nicht realisiert.“

Die Bw. beantragte die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung, die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2001 und die erklärungskonforme Veranlagung.

Zur Berufung (26. April 2004) nahm die Betriebsprüferin wie folgt Stellung:

▪ *ad) Fremdleistungen:*

Die Offenlegung von Sachverhalten mit Auslandsbezug müsse vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Die Mitwirkungs- und Offenlegungspflichten der Parteien seien dann, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzel im Ausland haben, in dem Maße höher als die Pflicht der Abgabenbehörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten.

Die Fremdleistungen an die B-Software seien aufgrund von nicht nachvollziehbaren Dokumentationen bar an den Geschäftsführer der B-Software bezahlt worden. An der B-Software sei die Bw. zu 60 % beteiligt. Das Finanzamt habe den Wert der erbrachten Leistungen nicht verifizieren können. Gegen die Anerkennung der Fremdleistungen spreche auch die im allgemeinen Wirtschaftsleben nicht übliche Vorgangsweise, die hohen Beträge in bar zu bezahlen.

Finanzamt: *„Es ist nicht die Abgabenbehörde beweispflichtig, sondern es trifft bei Vorliegen einer Auslandsbeziehung den Berufungswerber eine erhöhte Mitwirkungspflicht, die eine erhöhte Offenlegung, Beweismittelbeschaffungspflicht und Vorsorgepflicht umfasst. Diese Verpflichtung wurde von der Berufungswerberin nach Ansicht des Finanzamtes nicht erfüllt (siehe auch die Beilage zur Berufung zur Steuernummer ...).“*

▪ *ad) Südostasienreise 1999:*

Nach Zitierung des Gesetzestextes von § 20 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 wurden die Kriterien angeführt, die nach ständiger VwGH-Rechtsprechung kumulativ vorliegen müssen, damit die Kosten einer Studienreise Betriebsausgaben oder Werbungskosten iSd Einkommensteuergesetzes sind.

Aus den Verwaltungsakten der Jahre 1997 - 2001:

I.I. Betriebsprüfungs(Bp)-Bericht 25. Februar 2004:

Sachverhaltsfeststellungen zu den Streitpunkten wurden in den Textziffern (Tz) 19 und 20 des Bp-Berichtes vom 25. Februar 2004 getroffen.

Tz. 19 des Bp-Berichtes vom 25. Februar 2004 betraf Fremdleistungen; die do. Ausführungen lauteten:

Für die Jahre 1997 bis 2001 wurden Zahlungen an die B-Ltd als Betriebsausgaben in folgender Höhe geltend gemacht:

1997: ATS 2.100.000,00; 1998: ATS 700.000,00; 1999: ATS 1.450.000,00 und 2001: ATS 350.000,00.

Diese Fremdleistungen erfolgten ausschließlich in bar. Die Bw. wurde mehrmals ersucht, die im Ausland befindlichen Bücher und entsprechende Unterlagen vorzulegen, zumal sie zu 60 % an der B-Ltd beteiligt ist (Hinweis auf erhöhte Mitwirkungspflicht). Sie erklärte, dass ihr dies nicht möglich ist.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden die als Betriebsausgaben geltend gemachten Fremdleistungen nicht anerkannt.

Tz. 20 des Bp-Berichtes vom 25. Februar 2004 betraf eine Südostasienreise im Jahr 1999; die do. Ausführungen lauteten:

Die Ausgaben für eine Südostasienreise iHv ATS 91.276,61 werden im Jahr 1999 nicht als Betriebsausgaben anerkannt, weil die betriebliche Veranlassung im Rahmen der Betriebsprüfung nicht nachgewiesen werden konnte.

I.II. Von der Bw. angebotene Beweise:

Die in der Berufung angebotenen Beweise wurden nicht erbracht.

I.III. Unternehmensprofil:

KSV-International erstellte folgendes Unternehmensprofil der B-Ltd (Arbeitsbogen/Betriebsprüfung):

Die 1993 gegründete Firma ist im Firmenregister eingetragen. Ein tätiges Büro ist nicht gefunden worden. Die Gesellschaft hat keinen Telefonanschluss. An der als Firmensitz angegebenen Anschrift befindet sich ein großer Wohnungsblock mit ca. 40 Wohnungen. Die dort Wohnenden kennen B-Ltd nicht. Die Gesellschaft hat keine Mehrwertsteuereintragungen; d.h. ihr Umsatz für die letzten 12 Monate ist niedriger als 38.000,00 gewesen. Man könne nicht sagen, ob die Gesellschaft aktiv ist oder nicht. Es ist aber sicher, dass sie - falls sie aktiv ist - nur einen geringen Geschäftsumfang hat.

I.IV. Südostasienreise:

I.IV.I. Telefax des Reisebüros "C" (Frankfurt/Main) vom 24. Februar 1999 (Arbeitsbogen/Betriebsprüfung):

Das Reisebüro bestätigte, die Ankunftstransfers für eine vom 3. - 19. März 1999 stattfindende Südostasienreise der Reisegäste GB (= Angestellte der Bw.) und AN (= die Bw.)

geordert zu haben, übermittelte eine Aufstellung der auf das Konto des Reisebüros zu überweisenden Reisekosten für die Destinationen Singapur, Bali und Manila (Gesamtkosten: DEM 12.020,52) und ersuchte um Überprüfung der Flugzeiten.

I.IV.II. Telefax der B-GmbH vom 9. Oktober 2002 (Arbeitsbogen/Betriebsprüfung), lautend:

„Die angegebenen Uhrzeiten sind Ortszeiten. Zweck der Reise: direkter Kontakt und Besprechung der double-byte character sets für asiatische Sprachen mit ... für D.

Weiters haben wir begonnen in Österreich über eine Backoffice-Hotellösung (hauptsächlich Verrechnung) eine Analyse durchzuführen.

Aufgrund unserer Internationalität haben wir die Reise Singapur-Manila dazu genützt, in Bali, wo die meisten internationalen Hotelketten eigene Hotels betreiben, die Backoffice-Struktur mit den jeweiligen Managern zu besprechen bzw. vor Ort die Abläufe zu analysieren:

Raffles – Swissôtel - Merchant - Hotels, Tugu Hotels, Oberoi Hotels, Four Seasons Hotels, Aman Hotels.

Des weiteren sind noch einige nicht einer internationalen Hotelkette angehörende Hotels zum Vergleich untersucht worden.

Terminplan: ...

- 3. März 1999: Wien, 13.20 Uhr Abflug Wien-Singapur*
- 4. März 1999: Singapur, 18.00 Uhr Raffles Hotel-Doc Chengs, Abendessen*
- 5. März 1999: Singapore 10.00 Uhr Termin*
- 6. März 1999: Singapore 9.40 Uhr Abflug Singapore-Denpasar*
- 7. März 1999: Bali Hotel Tugu, Besprechung*
- 8. März 1999: Bali Bali Padma Hotel, Manager.*
- 9. März 1999: Bali Bali Oberoi, Kuta*
- 10. März 1999: Bali Le Meridien, Tanah Lot*
- 11. März 1999: Bali Hotel Tugu*
- 12. März 1999: Bali Le Meridien, Tanah Lot*
- 13. März 1999: Bali Four Seasons, Sayan Gianya*
- 14. März 1999: Bali Amandari, Ubud*
- 15. März 1999: Bali Four Seasons, Sayan Gianya, Pita Maha, Ubud*
- 16. März 1999: Manila 13.05 Abflug Denpasar - Manila*
- 17. März 1999: Manila 10.00 Uhr Ort/Termin*
- 18. März 1999: Manila 18.00 Uhr Abflug Manila- Singapore*
- 19. März 1999: Singapore, 23.40 Abflug Singapore - Wien*

Ein auf diesem Telefax sich befindender handschriftlicher Vermerk lautete: „*Lt. Bw. wurden für Hotels Analysen gemacht, welche Voraussetzungen für Hotelsoftware gibt. Keine privaten Programmpunkte*“.

I.V. Vereinbarungen und Verträge:

Die Bw. schloss mit I-GmbH folgende Vereinbarungen und Verträge ab:

I.V.I. Nach der im März 1992 geschlossenen Vereinbarung erhielt die Bw. den Source Code für die Software¹ zum Erstellen von Fremdsprachenfeatures. Folgende Geheimhaltungsklausel wurde vereinbart:

Der Auftragnehmer und seine Erfüllungsgehilfen haben alle ihnen im Rahmen dieses Vertrages mitgeteilten oder zugänglich gemachten vertraulichen Informationen der und der mit ihr verbundenen Gesellschaften bis zum Ablauf von drei Jahren nach Vertragsende geheim zu halten.

Vertrauliche Informationen, die erkennbar von Geschäftspartnern der stammen oder diese betreffen, sind unbefristet geheim zu halten...

I.V.II. Nach der im März 1994 geschlossenen Vereinbarung erhielt die Bw. den Source Code für die Software² zum Erstellen von Fremdsprachenfeatures. Die vorzit. Geheimhaltungsklausel war Bestandteil dieser Vereinbarung.

I.V.III. Mit dem im Juni 2000 geschlossenen, im Oktober 2000 bis 31. Dezember 2001 verlängerten, Vertrag verpflichtete sich die Bw. zur selbständigen Planung, Organisation und Durchführung der Bearbeitung von Serviceanforderungen zum Produkt Software¹. Die vorzit. Geheimhaltungsklausel war Bestandteil dieser Vereinbarung.

II. Berufung vom 7. Mai 2007:

Die Berufung (7. Mai 2007) richtete sich gegen den gemäß § 200 Abs 2 BAO idgF endgültigen Umsatzsteuerbescheid 2002, den gemäß § 200 Abs 2 BAO idgF endgültigen Einkommensteuerbescheid 2002, den gemäß § 200 Abs 2 BAO idgF endgültigen Einkommensteuerbescheid 2003 vom 3. April 2007 und den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 3. April 2007 und damit gegen Bescheide, deren Veranlagung lt. Bescheidbegründung auf Grundlage einer mit der Bw. bzw. ihrem Vertreter aufgenommenen Niederschrift und unter Zugrundelegung der Ergebnisse eines Vorhalteverfahrens durchgeführt wurde.

In der Betreffzeile der Berufung wurde ausgeführt, dass die am 3. April 2007 erlassenen Bescheide am 6. April 2007 zugestellt wurden.

Die Anfechtungserklärung/Berufung lautete:

Zu Tz. 1 Niederschrift anlässlich der Schlussbesprechung Fremdleistungen:

Die angesprochene Belastungsnote war in den Unterlagen immer vorhanden, ist jedoch im Zuge der Beschlagnahme der Unterlagen abhanden gekommen und betrifft diese Honorarnote nur eine Korrektur der Geschäftsführerbezüge, die nicht nachträglich gebucht wurde, sondern sofort nach Erstellung des verschwundenen Beleges und wäre bei einer Nichtkorrektur eine Wertberichtigungserfordernis wahrscheinlich gewesen. Wir legen deshalb noch mal einen Ersatzbeleg hinsichtlich dieser Gutschrift vor.

Zu Tz. 2 Buchhaltungskosten: *Die angesprochenen Buchhaltungskosten sind nicht die Buchhaltungskosten, die zwischen der Ges.m.b.H. und dem Einzelunternehmer verrechnet wurden, sondern sind dies externe Kosten und legen wir als Beweis den Kontoausdruck bei.*

Zu Tz. 3 Reinigungskosten *ist auszuführen, dass die Arbeiten von einer FrauS durchgeführt wurden und sind nicht nur Reinigungsarbeiten sondern auch Botengänge für das Unternehmen durchgeführt worden. Die genaue Adresse von FrauS wird nachgebracht.*

Am 10. Juli 2008 nahm die Betriebsprüferin zur Berufung (7. Mai 2007) wie folgt Stellung:

Zu Tz 1: *Die angesprochene Belastungsnote war weder in den Unterlagen der B-GmbH (Gutschriftsempfängerin) noch in den Unterlagen der Einzelfirma (Ausstellerin der GU) zu finden. Dass gerade diese beiden Rechnungen nicht vorhanden waren, ist m. E. ziemlich fragwürdig. Die Entscheidung, die Gutschrift an die GmbH nicht anzuerkennen, basiert auch auf der Tatsache, dass zwar in der Einzelfirma die Umsatzsteuern berichtigt (vermindert) wurden, die entsprechende Würdigung in der GmbH jedoch nicht erfolgte. Anzumerken ist noch, dass die Bw. Geschäftsführerin der GmbH ist und diese zu 100% beherrscht. Es wurde daher konform mit der Feststellung in der GmbH die Gutschrift der Einzelfirma nicht anerkannt.*

Als Beweismittel legt der Steuerberater eine im Jahr 2007 ausgefertigte Rechnung vor, die das Datum der ursprünglichen Rechnung trägt. Es entzieht sich meiner Kenntnis, wie diese Rechnung als Beweismittel für die Vergangenheit gewertet werden sollte.

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002 wurde mit der am 22. Mai 2007 erlassenen Berufungsvorentscheidung abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt:

Zu Tz 1: *Die Berufung gegen die Hinzurechnung des Fremdleistungsaufwandes wird damit begründet, dass es sich hierbei nicht um Fremdleistungen sondern um eine Gutschrift über gelegte Honorarnoten handelte.*

Als Beweis dient ein Ersatzbeleg. Da der Originalbeleg weder von der leistenden Einzelfirma noch von der abnehmenden GmbH während der Dauer der Prüfung vorgelegt wer-

den konnte, ist davon auszugehen, dass dieser erst 2007 angefertigt wurde. Daher kann dieser Beleg nicht als Beweis für das Jahr 2002 dienen.

Darüber hinaus wurden ATS und nicht EUR als Währung angegeben.

Auch das Buchungssystem, bei dem regelmäßig zwischen Gutschriften und Belastungsnoten unterschieden wird, widerspricht den Angaben der Berufungswerberin.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 wurde mit der am 22. Mai 2007 erlassenen Berufungsvorentscheidung abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt:

Zu Tz 1: Es wird auf die Begründung im Umsatzsteuerbescheid 2002 verwiesen.

Zu Tz 3: Die Einzelfirma entfaltete im Zeitraum 2002 bis 2004 kaum unternehmerische Tätigkeiten außer den Dienstleistungen der Bw. für die GmbH. Die Ausgaben für den Reinigungsaufwand wurden ausschließlich mittels Eigenbelegen dokumentiert, die von der Empfängerin nicht unterschrieben worden sind.

Da in der GmbH für die selbe Reinigungskraft Ausgaben in Höhe von EUR 7.900,00 bis EUR 10.000,00 aufgewendet wurden, ist der Aufwand in der Einzelfirma als nicht betrieblich sondern privat zu werten.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 wurde mit der am 22. Mai 2007 erlassenen Berufungsvorentscheidung teilweise stattgegeben. Begründend wurde ausgeführt:

Zu Tz 2: Stattgabe

Zu Tz 3: Es wird auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides 2002 verwiesen.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 wurde mit der am 22. Mai 2007 erlassenen Berufungsvorentscheidung teilweise stattgegeben. Begründend wurde ausgeführt:

Zu Tz 2: Stattgabe

Zu Tz 3: Es wird auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides 2002 verwiesen.

Alle vorzit. Berufungsvorentscheidungen wurden mit Vorlageantrag (25. Juni 2007) angefochten. In der Betreffzeile des Vorlageantrages wurde ausgeführt, dass die am 22. Mai 2007 erlassenen Berufungsvorentscheidungen am 29. Mai 2007 zugestellt wurden.

Die Anfechtungserklärung/Vorlageantrag lautete:

... gleichzeitig legen wir nochmals den Ersatzbescheid betreffend Gutschrift 12/2002 vor und wollen nochmals festhalten, dass der Originalbeleg seinerzeit in den Buchhaltungsunterlagen vorhanden war, dieser jedoch anlässlich der Hausdurchsuchungen verschwunden ist und ist das nicht der einzige Beleg, der anlässlich der Beschlagnahmung verschwunden ist. Wir wollen außerdem noch einmal festhalten, dass der Ersatzbeleg

natürlich erst im Nachhinein ausgestellt wurde, nachdem der Originalbeleg nicht mehr auffindbar war und verweisen außerdem auf die OGH-Rechtsprechung, wonach eine Rechnung jederzeit korrigiert werden kann und muss dies auch für diese Rechnung gelten.

Gleichzeitig stellen wir den Antrag auf mündliche Verhandlung oder Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Aus den Verwaltungsakten der Jahre 2002 – 2004:

II.1. Bericht gemäß § 150 BAO idgF über das Ergebnis der Außenprüfung:

- Änderungen der Besteuerungsgrundlagen:

Für Fremdleistungen (2002: EUR 20.000,00) und Buchhaltungskosten (2003: EUR 2.319,60; 2004: EUR 1.600,00) wurde der Vorsteuerabzug versagt. Zu den erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb wurden hinzugerechnet:

2002: Fremdleistungen iHv EUR 100.000,00 und Reinigungskosten iHv EUR 10.800,00
 2003: Buchhaltungskosten iHv EUR 11.598,00 und Reinigungskosten iHv EUR 10.800,00
 2004: Buchhaltungskosten iHv EUR 8.000,00 und Reinigungskosten iHv EUR 5.400,00

- In Tz 1 des Berichtes – Fremdleistungen - wurde ausgeführt:

Aufwendungen für Fremdleistungen iHv EUR 100.000,00 zuzüglich EUR 20.000,00 Umsatzsteuer werden nicht anerkannt, weil keine Rechnung vorgelegt werden konnte. Beim leistenden Unternehmen, bei dem die Abgabepflichtige Gesellschafter-Geschäftsführerin ist, wurde zwar der Ertrag (ebenfalls ohne Beleg) gebucht, die Umsatzsteuer jedoch nicht erklärt.

Nach Ansicht der BP weist dies auf eine nachträgliche Buchung hin, der keine wirkliche Leistung zugrunde liegt sondern ausschließlich aus Bilanzerwägungen erfolgt ist.

Die do. Ausführungen wurden mit einer Darstellung der steuerlichen Auswirkungen abgeschlossen.

- In Tz 2 des Berichtes – Buchhaltungskosten - wurde ausgeführt:

Die Unternehmerin ist ausgebildete Buchhalterin und Geschäftsführerin einer EDV-Firma, die Buchhaltungsprogramme verkauft und wartet. Die Buchhaltungskosten steigen von: EUR 3.850,00 bei einem Umsatz iHv EUR 189.000,00 im Jahr 2002 auf EUR 15.598,00 bei einem Umsatz iHv EUR 120.000,00 im Jahr 2003 und betragen EUR 12.000,00 bei einem Umsatz iHv EUR 45.000,00.

Sämtliche Rechnungen werden von der von ihr geführten B-GmbH gelegt. Die Kostensteigerung ist nicht nachvollziehbar und daher werden Aufwendungen für Buchhaltungsarbeiten in den Jahren 2003 bzw. 2004 entsprechend den Werten von 2002 mit EUR 4.000,00 anerkannt. Daher sind im Jahr 2003 die Aufwendungen für Buchhaltung um EUR 11.598,00; im Jahr 2004 um EUR 8.000,00 zu kürzen.

Die do. Ausführungen wurden mit einer Darstellung der steuerlichen Auswirkungen abgeschlossen.

- In Tz 3 des Berichtes wurde ausgeführt:

Für die private Mitverwendung der Reinigungsfachfrau werden folgende Aufwendungen dem Erfolg hinzugerechnet:

2002: EUR 10.800,00; 2003: EUR 10.800,00; 2004: EUR 5.400,00

Die do. Ausführungen wurden mit einer Darstellung der steuerlichen Auswirkungen abgeschlossen.

II.II. Verwaltungsakt 2004:

- Das im Vorlageantrag gegen die Berufungsvorentscheidung/Umsatzsteuer 2002 und die Berufungsvorentscheidungen/Einkommensteuer 2002 – 2004 als „Ersatzbescheid betreffend Gutschrift 12/2002“ bezeichnete Telefax vom 25. Juni 2007 lautete:

NameAdresse/Rechnungsleger

NamaAnschrift/B-GmbH

R, 31.12.2002

Gutschrift BN 12/02

Gutschrift für die Honorarnoten 220004, 220003 und 220002 (teilweise). Honorar Geschäftsjahr 2002:

EUR 100.000,00 + 20% MwSt EUR 20.000,00 = Brutto EUR 120.000,00

Diese Gutschrift wird mit den oben genannten Honorarnoten gegen verrechnet. Wir bitten um gleich lautende Buchung...

III. Berufung vom 29. Februar 2008:

Die mit Telefax vom 25. Juni 2008 eingebrachte Berufung vom 29. Februar 2008 richtete sich gegen den gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 7. Jänner 2008 und den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 7. Jänner 2008. In der Betreffzeile des Schriftsatzes wurde mitgeteilt, dass die v.a. Bescheide am 10. Jänner 2008 zugestellt und die Berufungsfrist bis 29. Februar 2008 verlängert wurde; im Schriftsatz wurde ausgeführt:

... Innerhalb offener Frist erheben wir das Rechtsmittel der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 und Einkommensteuerbescheid 2005 und führen hiezu wie folgt aus: Die Begründung zur Berufung wird bis 20.03.2008 nachgereicht und bitten wir einen eventuellen Mängelbehebungsauftrag bis 20.03.2008 zu erstrecken ...

Mit Telefax vom 20. März 2008 wurde ein als „Nachreichung der Begründung zur Berufung vom 29.02.2008 gegen Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2005“ bezeichneter Schriftsatz eingebracht. Die do. Ausführungen lauteten:

.... Innerhalb offener Frist reichen wir die Begründung zur oben genannten Berufung wie folgt nach:

Der Kundenstock der B-GmbH wurde vernommen (Mitteilungen der Kunden wurden der Betriebsprüfung offen gelegt) und wird als Gegenleistung der offene Kredit der B-GmbH anzusehen. Wir bitten deshalb die beantragte Abschreibung für den Kundenstock iHv EUR 14.532,56 und die dazu gehörigen Zinsen iHv EUR 14.220,00 anzuerkennen. Zusätzlich bitten wir die Reinigungskosten iHv EUR 4.400,00 anzuerkennen und verweisen auf unsere Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 – 2004 ...

Zu den v.a. Schriftsätzen nahm die Betriebsprüferin wie folgt Stellung:

Im zweiten Halbjahr 2005 wurde ein Firmenwert in Höhe von EUR 294.651,11 aktiviert. Die Herkunft dieser Aktivierung wurde damit erklärt, dass von der in Konkurs gegangenen B-GmbH Bankverbindlichkeiten übernommen worden waren. Die Anerkennung dieses Vorganges wurde von der Prüferin aus folgenden Gründen verwehrt:

- *Ein schriftlicher Kaufvertrag liegt nicht vor. Die Bw. steht als 100%ige Gesellschafterin und Geschäftsführerin in enger Beziehung mit der GmbH, daher ist Publizität eine wesentliche Voraussetzung für die Anerkennung von Verträgen.*
- *Die Verständigung der Kunden erfolgte durch die Bw., die Bankkontonummer wurde nicht geändert.*
- *Der Masseverwalter (...., gerichtlich eingesetzt vom 18.06.2005 bis 23.06.2007) hat bis heute keine Kenntnis von diesem Kundenstockkauf.*

Darüber hinaus ist der Kredit mit einem bebauten Grundstück besichert, das die Bw. ihrer Mitbewohnerin im Jahr 2004 im Zuge einer gemischten Schenkung übertrug. Daher ist die Übernahme von Verbindlichkeiten, die ausschließlich den (besicherten) Bankkredit betreffen und alle anderen Verbindlichkeiten ausspart, der privaten Lebensführung der Bw. zuzurechnen. Entsprechend sind auch die anfallenden Kreditzinsen nicht abzugsfähig. Meiner Meinung nach läge ja bei Anerkennung dieses Vorgangs eine Gläubigerbevorzugung vor, die gerichtliche Folgen nach sich ziehen könnte.

Die Ausgaben für Reinigung sind ausschließlich durch Eigenbelege ohne Nennung des Empfängers ausgestellt.

Zur Stellungnahme der Betriebsprüferin äußerte sich die Bw. wie folgt:

Hinsichtlich Tz 1 ist auszuführen, dass die angesprochenen Belastungsnoten nicht die einzigen Belege waren, die nach der Hausdurchsuchung gefehlt haben. Hinsichtlich des Firmenwertes ist auszuführen, dass der Masseverwalter das Unternehmen eingestellt hat und kann von einer Gläubigerbevorzugung deshalb nicht gesprochen werden, da die GmbH die gesamten Lizenzgebühren für das Jahr 2005 kassiert hat und das Einzelunternehmen der Bw. die Leistungen für das zweite Halbjahr erbringen musste. Zusätzlich verwiesen wir hinsichtlich der beiden Punkte auf unsere Ausführungen in der Berufung...

Aus den Verwaltungsakten des Jahres 2005:

- **Der Begründungsteil des gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufigen Umsatzsteuerbescheides 2005 vom 7. Jänner 2008 lautete:**

Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der mit Ihnen bzw. Ihrem Vertreter aufgenommenen Niederschrift bzw. unter Zugrundelegung der Ergebnisse des Vorhalteverfahrens.

Eine dem angefochtenen Bescheid zuordenbare, vor Bescheiderlassung datierte, Niederschrift und Schriftstücke, die sich auf ein den angefochtenen Bescheiden zuordenbares, vor Bescheiderlassung durchgeführtes, Vorhalteverfahren beziehen, befanden sich nicht in den Verwaltungsakten.

- **Der Begründungsteil des Einkommensteuerbescheides 2005 vom 7. Jänner 2008 lautete:**

Die Topf-Sonderausgaben werden ab 1996 nur zu einem Viertel berücksichtigt und bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als 36.400 EUR überdies nach der oben angeführten Formel eingeschliffen.

Der Verlustvortrag wurde gemäß § 2 Abs 2 b Z 2 und 3 EStG 1988 gekürzt.

Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der mit Ihnen bzw. Ihrem Vertreter aufgenommenen Niederschrift bzw. unter Zugrundelegung der Ergebnisse des Vorhalteverfahrens.

Eine dem angefochtenen Bescheid zuordenbare, vor Bescheiderlassung datierte, Niederschrift und Schriftstücke, die sich auf ein den angefochtenen Bescheiden zuordenbares, vor Bescheiderlassung durchgeführtes, Vorhalteverfahren beziehen, befanden sich nicht in den Verwaltungsakten.

▪ **Mit Telefax vom 11. Februar 2008 eingebrachter Schriftsatz vom 11. Februar 2008:**

Beantragt wurde, die Berufungsfrist für den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2005 vom 7. Jänner 2008, eingelangt am 10. Jänner 2008, bis 19. Februar 2008 zu verlängern. Nach der auf diesem Schriftsatz sich befindenden Anmerkung/Finanzamt endete die Berufungsfrist am 11. Februar 2008, da der 10. Februar 2008 ein Sonntag war.

▪ **Mit Telefax vom 19. Februar 2008 eingebrachter Schriftsatz vom 19. Februar 2008:**

Beantragt wurde, die bis 19. Februar 2008 verlängerte Berufungsfrist für den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2005 vom 7. Jänner 2008, eingelangt am 10. Jänner 2008, bis 29. Februar 2008 zu verlängern.

Von der Bw. gestellte Beweisanträge:

Mit E-Mail vom 11. März 2009 wurden Name und Anschrift von AS, Anschrift/AS, bekannt gegeben und mitgeteilt, „es“ betreffe u.a. auch die Bw. des ggstl. Berufungsverfahrens.

UFS-Vorhalteverfahren:

▪ **Vorhalt vom 22. Juli 2009, lautend:**

Da sich die mit Telefax vom 25. Juni 2008 eingebrachte, mit 29. Februar 2008 datierte, Berufung gegen am 7. Jänner 2008 erlassene Bescheide richtet, wurde diese Berufung nach Ablauf der Berufungsfrist eingebracht und ist als verspätet eingebracht zurückzuweisen (§ 245 BAO idgF iVm § 273 Abs 1 lit b BAO idgF).

▪ **Antwort/Bw. (29. Juli 2009):**

Die Bw. bestritt, die mit 29. Februar 2008 datierte Berufung verspätet eingebracht zu haben und legte eine mit 29. Februar 2008, 7:58 Uhr datierte Faxbestätigung vor.

Die Faxbestätigung enthielt außer den Angaben über den Sendezeitpunkt eine Ablichtung des gesendeten Dokuments. Erkennbar war, dass das gesendete Dokument die mit 29. Februar 2008 datierte Berufung gegen den gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 7. Jänner 2008 und den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 7. Jänner 2008 war.

▪ **E-Mail (7. April 2010):**

Erstens wurde das Finanzamt ersucht, bekannt zu geben, ob die Stellungnahme der Betriebsprüferin den Sachverhalt enthält, der dem gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufigen Bescheid

betreffend Umsatzsteuer 2005 und dem Bescheid betreffend Einkommensteuer 2005 zugrunde lag.

Zweitens wurde folgende Frage gestellt:

„Ist bekannt, welche Buchungen iZm dem Kundenstockkauf und dem offenen Kredit der B-GmbH durchgeführt wurden?“

Die E-Mail (7. April 2010) blieb unbeantwortet.

Aus der Niederschrift/Berufungsverhandlung:

- **Finanzamt:** *„Die Stellungnahme der Betriebsprüferin enthält den Sachverhalt, der dem gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufigen Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2005 und dem Bescheid betreffend Einkommensteuer 2005 zugrunde lag“.*
- **Ad Streitpunkt I.I.:** Fremdleistungen/B-Ltd *„Programmtestungen für einen Großauftrag der I-GmbH“*

„Hinsichtlich der verstärkten Mitwirkungspflicht hängt dies entscheidend davon ab, wie die Situation bei Vertragsabschluss war. War bei Vertragsabschluss ein Konflikt mit Abgabenbehörden nicht absehbar, so bestand auch keine Notwendigkeit zur erhöhten Beweisvorsorge. Nachdem das Finanzamt in den Jahren 1992 - 1994 Zahlungen an die B-Ltd anerkannt hat und bei diesen Zahlungen ausschließlich Bargeldzahlungen geflossen sind, war auch kein Konflikt mit der Abgabenbehörde absehbar und damit eine verstärkte Mitwirkungspflicht nicht gegeben“ (© nach Diktat Steuerberater).

Der per E-Mail (11. März 2009) zum Beweisthema *„es betrifft auch die Bw.“* als Zeugenamhaft gemachte AS wurde von der Bw. zur Berufungsverhandlung stellig gemacht.

Als Zeugen einvernommen gab AS an:

Ich war bei B-Ltd weder Gesellschafter noch Geschäftsführer oder Angestellter.

Ich führte Schulungen durch. Es waren Leute, die ich bei der B-Ltd kennen gelernt habe. Ich habe zwei Damen in Ungarn geschult und drei Damen in Sofia. Ich nehme an, dass es sich dabei um Angestellte der B-Ltd gehandelt hat.

Die Schulungen fanden an der Universität Sofia statt. In der Universität Sofia gab es Räume - auf der Tür zu diesen Räumen stand glaublich B-Ltd. Meine Tätigkeit bestand in Einschulungen und Installationen. Ich habe die Leute unterstützt.

Ich bin Angestellter der Einzelfirma und bin nicht mit der Bw. verwandt oder verschwägert. Die Einschulungen bei B-Ltd fanden glaublich von 1992 bis ca. 2005 statt. Ich habe

Bargeldbeträge iHv ca. ATS 20.000,00 bis ATS 50.000,00 von der Bw. erhalten und habe damit iZm mit dem Projekt stehende Ausgaben gezahlt.

Herr Y war der Geschäftsführer der B-Ltd und ich habe ihm auch Geldbeträge zur Bezahlung der Mitarbeiter übergeben (Diese Aussage wird von der Bw. bestätigt).

Ich habe auch direkt an die Mitarbeiter ausgezahlt (© Niederschrift/Zeugeneinvernahme).

Ein (offenbar aus Eigenbelegen bestehendes) Konvolut betreffend Arbeitsvorgabenprojekt wurde vorgelegt und zum Akt genommen. Als Tätigkeit wird „*Projektleitung, Test und Programmierung*“ angegeben. Mitarbeiter werden namhaft gemacht; ihr Stundensatz wird angegeben. Eine Stundenabrechnung wurde nicht vorgelegt. Vereinbart war die Übermittlung von Designs, Source Files, Testanforderungen, Daten und Stundenabrechnungen per AS 400- Datenleitung bzw. per Internet. Vereinbart war auch, dass die Zahlung lt. Absprache erfolgt.

Weitere im Konvolut sich befindende Unterlagen waren: Eine Aufgliederung Rechnungen, die Tabelle „*Ausgangsrechnungen*“ – „*Belastungen Fremdleistungen*“, Kalkulationstabellen und ein Auszug aus einem Sammelkonto der Bw., woraus ersichtlich ist, dass die Gutschriften ATS 300.000,00, ATS 150.000,00 und ATS 550.000,00 verbucht wurden.

▪ **Ad Streitpunkt I.II.:** Südostasienreise 1999

Folgende Aussage der Bw. wurde protokolliert: „*Tanah Lot*“ ist der Name eines Ortes; in diesem Ort steht ein Tempel. In dem Gebiet befanden sich konzentriert Hotels, die die Bw. als potentielle Kunden anwerben wollte. Die Bw. führte die Vorarbeiten für die Software durch. Diese Vorarbeiten waren sehr zeitaufwändig. Stundenaufzeichnungen wurden nicht geführt. Zur beruflichen Veranlassung der Reise brachte die Bw. vor, dass sie jeden Tag „*woanders*“ gewesen sei. Den Auftrag erhielt sie nicht.

▪ **Ad Streitpunkt II.I.:** Fremdleistungen/B-GmbH

„Zu den Fremdleistungen ist festzuhalten, dass in der B-GmbH die Vorsteuern in unverminderter Höhe geltend gemacht wurden, während im Einzelunternehmen die Umsätze um € 100.000,00 vermindert wurden“ (© nach Diktat Finanzamtsvertreterin 1).

Finanzamt: Die Bezeichnung „*Vorsteuerabzug*“ ist nicht richtig; richtig ist „*Umsatzsteuerkorrektur*“.

Steuerberater: Die Originalunterlagen/Streitpunkt müssten sich bei Gericht befunden haben, da der im Strafverfahren als Gutachter tätige Dr.P diese Unterlagen in seinem Gutachten erwähnte.

„Von der steuerlichen Beurteilung würde ich auf der einen Seite im Sinn des Ertragssteuerrechtes sagen, dass die Gutschrift in der B-GmbH ertragserhöhend gebucht wurde und bei der Bw. ertragsvermindernd gebucht wurde. Dies ist auch in den abgegebenen Jahresabschlüssen eingeflossen. Auf der anderen Seite ist hinsichtlich des Umsatzsteuerrechtes auszuführen, dass beim Einzelunternehmen W die Umsatzsteuerkorrektur gebucht wurde und hätte von der Betriebsprüfung der B-GmbH bei dieser eine Vorsteuerkorrektur durchführen müssen“ (© nach Diktat Steuerberater).

- **Ad Streitpunkt II.III. und III.II.:** Reinigungskosten 2002 ff

Folgende Aussage der Bw. wurde protokolliert: Die Reinigungsarbeiten wurden von FrauAS durchgeführt. FrauS war Pensionistin. Ihre Identität konnte erst nach ihrem Tod offen gelegt werden. Aufzeichnungen über Art und Umfang der durchgeführten Arbeiten existieren nicht.

- **Ad Streitpunkt III.I.:** Abschreibung/Kundenstock; „dazu gehörende“ Zinsen

Folgende Aussage der Bw. wurde protokolliert: Die Übernahme des Kundenstocks der B-GmbH erfolgte in Absprache mit dem Masseverwalter. Der Betrieb der GmbH wurde mit Gerichtsbeschluss vom 17. Juni 2005 eingestellt. Der erste der offenen Kredite der B-GmbH wurde Februar/März 2010 getilgt.

Aus der in der Berufungsverhandlung vorgelegten Stellungnahme (19. Mai 2010):

Nach Verweis auf einen in ÖJZ 1992 erschienenen Artikel - in dem die Rechtsansicht vertreten werde, dass die verstärkte Mitwirkungspflicht von der Situation bei Vertragsabschluss abhängen - wurde ausgeführt:

- Damals sei ein Konflikt mit den Abgabenbehörden nicht absehbar gewesen; eine erhöhte Mitwirkungspflicht habe nicht bestanden: Für den Zeitraum 1992 – 1994 habe das Finanzamt den exakt identen Sachverhalt „Barzahlungen an B-Ltd für erbrachte Leistungen“ überprüft und habe nichts beanstandet, weshalb für die Folgejahre keine Notwendigkeit zur erhöhten Beweisvorsorge bestanden habe.
- Der Bargeldtransfer sei zulässig gewesen, entspreche geltendem EG-Recht und sei zur Vermeidung der hohen Kosten bei Überweisungen auf ein bulgarisches Kreditinstitut und wegen Schwierigkeiten beim Zugriff auf überwiesene Gelder erfolgt.

- Die Bw. verweist auf die „mit diesen Ländern“ (© Seite 1, unten) übliche Bargeldabwicklung, deshalb seien die Honorarzahungen S auf dem Wege des in der Schweiz üblichen Zahlungsverkehrs über Kreditinstitute abgewickelt worden.
- Die erbrachten Leistungen seien ausreichend dokumentiert worden; AS und der Geschäftsführer der B-Ltd – Prof.BY – seien freiwillig als Zeugen benannt worden und hätten den Bargeldtransfer bestätigen können:

„Ein nachvollziehbarer Zahlungsverkehr kann nur dann verlangt werden, wenn im betreffenden Staat eine vernünftige Bankenlandschaft herrscht“ (© Seite 2, Zeile 6 ff).

- Die iZm den Honoraren für Marketing Aktivitäten an die S in St. Gallen verlangte Offenlegung, ob der Empfänger der Zahlung die Zahlung versteuert habe, sei gesetzwidrig. Eine diesbezügliche Aussageverweigerung und die Weigerung, einen ausländischen Besteuerungsnachweis zu beschaffen oder vorzulegen seien nicht für die Beweiswürdigung verwertbar. Das Finanzamt habe diese Unterlagen dennoch angefordert und die Unterlagen seien vorgelegt worden. Dessen ungeachtet habe das Finanzamt die Aufwendungen nicht anerkannt, obwohl auch eine umfangreiche Dokumentation der Tätigkeiten der S übergeben worden sei. Auch müsse im Wege einer internationalen Verständigung eine Möglichkeit bestehen, die Veranlagung der B-Ltd nachzuvollziehen.
- Bw. zu den Stellungnahmen/Betriebsprüfung: Beide Stellungnahmen seien völlig ident, obwohl die Sachverhalte bzw. die erbrachten Leistungen in der B-Ltd grundverschieden seien.

Bei der B-GmbH sollen sich die Leistungen der B-Ltd auf ein Softwareprogramm und damit auch speziell auf die Euro-Umstellung beziehen. Große Programmteile sollen nur von, die kyrillische Schrift beherrschenden, EDV-Spezialisten erstellbar gewesen sein. Es sei unverständlich, dass das Finanzamt keine Leistungen anerkannt habe.

Die im ggstl. Berufungsverfahren strittigen Programmierarbeiten seien ein vollständig offen gelegter, spezieller, Auftrag von I-GmbH an die Bw. gewesen. Die B-Ltd habe vor allem Testarbeiten übernommen. Bei I-GmbH sollen alle Testergebnisse und erbrachten Leistungen aufliegen, sodass sich die Betriebsprüfung im Inland von der Erbringung dieser Leistungen hätte überzeugen können. Die Ausgangsrechnungen und die Eingangsrechnungen B-Ltd seien offen gelegt worden. Aus Ausgangs- und Eingangsrechnungen sei ersichtlich, dass „ein erheblicher Deckungsbetrag dabei erzielt wurde“ (© Seite 3, Zeile 4).

Die Nichtanerkennung der Aufwendungen bei der Bw. sei trotz umfangreicher Dokumentation damit begründet worden, dass die Aufwendungen auch bei der B-GmbH nicht anerkannt worden seien:

„Es liegt somit jedenfalls eine Mangelhaftigkeit des Verfahrens vor, da die Abgabenbehörde auf die vom Abgabepflichtigen vorgebrachten Argumente nicht eingegangen ist und damit ein äußerst unaufwendiges Ermittlungsverfahren geführt hat“ (© Seite 3, Zeile 8 ff).

- In der Literatur werden folgende Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit von Auslandszahlungen als Betriebsausgaben genannt:
 - Namentliche Nennung des Empfängers der Provision;
 - Nachweis der Provisionszahlung (eventuell mittels Eigenbeleg);
 - Herstellen des Zusammenhanges zwischen Zahlung und zugrunde liegendem Geschäft;
 - betriebsbedingte, brachenübliche, im kalkulierten Mehrpreis Deckung findende, Zahlung;
 - trotz Zahlung angemessener Gewinn.

Die v.a. Voraussetzungen sollen bei den in Frage kommenden Zahlungen vorliegen *„und sind auch die Personen bekannt“* (© Seite 3, Mitte).

- Die der bulgarischen Gesellschaft verrechneten Stundensätze seien offen gelegt worden *„und hat offensichtlich das Finanzamt ... im Hinblick auf die Fremdpreisermittlung den Stundensatz mit EUR 0,00 festgelegt“* (© Seite 3, Mitte).

Würde eine unzureichende Mitwirkung vorliegen, hätte das Finanzamt schätzen müssen *„und darf diese Schätzung jedoch zu keiner Strafsteuer führen“* (© Seite 3, Mitte).

- (Auch) bei internationalen Steuerfällen bestehe eine Sachverhaltsermittlungspflicht der Abgabenbehörden; sie werde durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen nur ergänzt und führe nicht zu einer Beweislastumkehr.

Zugestanden wird, dass die Mitwirkungspflicht iZm der freien Beweiswürdigung eine Rolle spiele und die Abgabenbehörde berechtige, für den Abgabepflichtigen nachteilige Schlüsse zu ziehen:

„Dies müsse aber schlüssig sein und mit den Gesetzen im Einklang stehen. Die Behörde hätte demnach die Pflicht zur Empfängerbenennung iSd § 162 Abs 1 BAO idGF beantragen können, hat dies aber nicht getan“ (© Seite 3, unten).

- Die Abgabenbehörde trage die Beweislast dafür, dass Verrechnungspreise einem Fremdvergleich standhalten. Es sei daher nicht Sache des Abgabepflichtigen, den Beweis über die Richtigkeit seiner Abgabenerklärung anzutreten. Preisgestaltungen zu einem verbun-

denen Unternehmen seien nicht ausreichend, um Verrechnungspreise in Zweifel zu ziehen:

„Wie die Fremdüblichkeit von Verrechnungspreisen (Stundensätzen) zu überprüfen ist, bei Leistungen, die speziell nur in Bulgarien erbracht werden können (wegen der kyrillischen Schrift) scheint äußerst fragwürdig.

Zusätzlich ist bei der Verrechnungspreisgestaltung im vorliegenden Fall im Hinblick auf die Stundensätze folgendes zu berücksichtigen: Die eingesetzten bulgarischen Spezialisten haben neben ihrer Fachausbildung als EDV-Spezialisten eine fundierte buchhalterische Ausbildung d.h. absolute Spezialkenntnisse und außerdem verfügte die B-Ltd über vier Rechner der Type AS 400 um die gestellten Aufgaben umzusetzen und auch zu testen. Der Standort der Rechner war in der Universität Sofia und es war durch die Professur von Herrn BY möglich, auch dem entsprechende Mitarbeiter zu rekrutieren" (© Seite 4, 1. Absatz).

Der Grundsatz der amtswegigen Ermittlungspflicht bestehe auch bei Auslandsbeziehungen und umfasse auch Angaben des Abgabepflichtigen und amtsbekannte, zu Gunsten des Abgabepflichtigen sprechende, Umstände. Das österreichische Verfahrensrecht kenne keine Rechtsgrundlage für die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Sachverhalten mit Auslandsbeziehungen; die Annahme einer erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen müsse umso mehr hinterfragt werden, als nicht einmal aus der ausdrücklichen Bestimmung des § 90 Abs 2 AO eine generell erhöhte Mitwirkungspflicht abgeleitet wurde.

Könne ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, genüge Glaubhaftmachung:

„Auch ist vielmehr in jedem einzelnen Fall zu prüfen, welche Ermittlungsmöglichkeiten der Behörde zur Verfügung stehen, erst danach kann eine allenfalls erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen festgestellt werden. Sämtliche mögliche Anhaltspunkte für eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen zeigen, dass sie keine hinreichende Grundlage für die Annahme einer generell erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen bieten (Urz in Gassner-Lang, Seite 452, ff).

Das Ausmaß der Mitwirkungspflicht kann daher nur nach den Umständen des Einzelfalls beurteilt werden; auch die Annahme, dass die Ermittlungsmöglichkeiten der Behörde in vielen Fällen mit Auslandsbeziehungen eingeschränkt sind, kann nicht dazu führen, dass dem Steuerpflichtigen generell eine erhöhte Mitwirkungspflicht bei Sachverhalten mit Auslandsbeziehungen aufzubürden, dabei ist insb. an die Amtshilfemöglichkeiten zu denken (Schuch, SWI 1996, 395 ff).

Wäre die Behörde vom Fehlen ausreichender Unterlagen ausgegangen, hätte sich die Behörde allenfalls der Schätzung bedienen müssen (Ritz, SWI 1997, 151ff) und bei der Schätzung ist zu berücksichtigen, dass sie möglichst genau mit dem tatsächlichen Sachverhalt übereinstimmen muss.

Keinesfalls kann es Ziel der Schätzung sein, den Steuerpflichtigen für eine Verletzung der Mitwirkungspflicht zu bestrafen (Hofians, Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen 1989, 257 ff).

Die innerstaatlichen Grenzen der – allenfalls erhöhten – Mitwirkungspflicht sind durch eine im Einzelfall vorzunehmende Zumutbarkeitsprüfung auszumachen, die in einem Abwägungsprozess aufgeht. In diesem Abwägungsprozess hat die Behörde im Rahmen der freien Beweiswürdigung sämtliche zur Beurteilung des konkreten Falls dienenden Umstände einzubeziehen.

Grenzen für diese Mitwirkungspflicht weist jedenfalls der EG-Vertrag auf, der eine Schlechterstellung des Auslandsfalls mit einem vergleichbaren Inlandsfall verbietet.

Auch nach dem DBA-Diskriminierungsverboten dürfen an einen grenzüberschreitenden Sachverhalt keine strengeren Anforderungen gestellt werden, als an einen Inlandssachverhalt" (© Seite 4, 2. Absatz, Zeile 14 – Seite 5, 2. Absatz).

Über die Berufungen (26. April 2004, 7. Mai 2007 und 29. Februar 2008) wurde erwogen:

Werden – wie im ggstl. Berufungsverfahren – Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gestellt, ist über diese Anträge vor der Entscheidung in der strittigen Sache abzusprechen.

Der – erstmalig - in der Berufung (26. April 2004) gestellte Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde im Vorlageantrag (27. Juni 2007) dahin gehend abgeändert, dass die Bw. eine „*mündliche Berufungsverhandlung oder die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat*“ beantragte.

Nach geltender Rechtslage sind in der Berufung und im Vorlageantrag gestellte Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat rechtzeitig gestellte Anträge: Über die ggstl. Anträge war daher in der zuletzt gestellten Fassung des Vorlageantrages – und damit über den Antrag auf „*mündliche Berufungsverhandlung **oder** Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat*“ - zu entscheiden.

Antragsbezogen ist festzustellen, dass die Bw. den bereits in der Berufung (26. April 2004) gestellten Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung im Vorlageantrag

(27. Juni 2007) wiederholte, bevor sie alternativ die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragte und damit eindeutig zum Ausdruck brachte, dass sie keine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat möchte, sollte eine mündliche Berufungsverhandlung stattfinden. Diesem Parteiwillen folgend hatte eine mündliche Berufungsverhandlung stattzufinden und fand auch am 20. Mai 2010 statt.

Da die mündliche Berufungsverhandlung stattfand, entsprach es dem mit „**oder Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat**“ zum Ausdruck gebrachten Parteiwillen, das ggStl. Berufungsverfahren als Einzelberufungsverfahren zu führen. Die Entscheidung über die Berufungen (26. April 2004, 7. Mai 2007 und 29. Februar 2008) hatte daher im Einzelberufungsverfahren zu erfolgen.

I. BERUFUNG VOM 26. APRIL 2004:

Die mit der Berufung (26. April 2004) angefochtenen Bescheide waren die Einkommensteuerbescheide 1997 – 2001 vom 23. März 2004, die lt. Betreffzeile/Berufung am 26. März 2004 zugestellt wurden. Von den v.a. Daten ausgehend ist iVm § 245 Abs 1 BAO idgF, § 109 BAO idgF und § 108 Abs 2 (1. Satz) BAO idgF festzustellen, dass die Berufung (26. April 2004) innerhalb offener Berufungsfrist – und damit im Sinne der vorzit. Rechtslage rechtzeitig – eingebracht wurde. Über die Berufung (26. April 2004) war daher in der Sache zu entscheiden.

Die aus der Anfechtungserklärung/Berufung festzustellenden Streitpunkte sind **I.** die Ausgaben für Fremdleistungen/Programmtestungen (1997 – 2001) und **II.** die Ausgaben/Südostasienreise 1999.

Zu diesen Streitpunkten ergehen folgende Entscheidungen:

▪ I.I. Ausgaben für Fremdleistungen/Programmtestungen (1997 – 2001):

Strittig ist, ob Ausgaben für Fremdleistungen/Programmtestungen Betriebsausgaben sind:

Gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 idgF sind Betriebsausgaben die durch einen Betrieb veranlassten Ausgaben und Aufwendungen; ihre betriebliche Veranlassung ist auf Verlangen der Abgabenbehörden nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Ausgaben für Fremdleistungen/Programmtestungen sind daher Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs 4 EStG 1988 idgF, wenn ihre betriebliche Veranlassung nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht wird.

Der Entscheidung über den Streitpunkt ist die nicht strittige Sachlage zugrunde zu legen, dass die Bw. von I-GmbH einen Großauftrag zur Erstellung von Fremdsprachenfeatures erhielt und sich bei Durchführung dieses Großauftrags eines oder mehrerer Erfüllungsgehilfen bedienen

durfte. Nicht strittig und damit ebenfalls Entscheidungsgrundlage ist, dass die erstellten Fremdsprachenfeatures getestet wurden.

Die Programmtestungen soll die B-Ltd durchgeführt haben:

Ob die B-Ltd Programmtestungen für die Bw. durchführte oder nicht ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortende Sachfrage. Deshalb sind die Ausgaben für Fremdleistungen/ Programmtestungen Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs 4 EStG 1988 idgF, wenn nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht wird, dass die B-Ltd Programmtestungen für die Bw. durchführte.

Die Ausgaben für Fremdleistungen/Programmtestungen sollen nach Abzug von Gutschriften ATS 3,8 Mio. bzw. ohne Abzug von Gutschriften ATS 4,6 Mio. betragen haben:

Sollte erwiesen sein oder glaubhaft gemacht werden, dass die B-Ltd Programmtestungen für die Bw. durchführte, ist auf der Ebene der Beweiswürdigung die Sachfrage zu beantworten, in welcher Höhe die Bw. Ausgaben für Fremdleistungen/Programmtestungen tätigte.

Bei auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortenden Sachfragen ist folgende Rechtslage anzuwenden:

Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist (§ 166 BAO idgF).

Gemäß § 167 Abs 2 BAO idgF hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Bei Beantwortung einer Sachfrage genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Versionen die wahrscheinlichste als erwiesen anzunehmen; ein Sachbeweis im naturwissenschaftlich-mathematischen Sinn ist nicht erforderlich (Ritz, BAO³, § 167, Tz 8, und die do. zit. Judikate).

Beweisführungsregeln werden in der Bundesabgabenordnung nicht vorgeschrieben; idF ist aber bei der Beweiswürdigung zu beachten, dass die B-Ltd in Bulgarien ansässig ist und damit ein im Ausland zu erhebender Sachverhalt vorliegt. Nach ständiger VwGH-Rechtsprechung (VwGH 25.04.2002, 95/15/0197 und die do. zit. Vorjudikate) tritt die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde bei Auslandssachverhalten gegenüber der Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei zurück. Diesfalls besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei insbesondere bei der Schaffung und Beschaffung von Beweismitteln (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Tz 10 zu § 115 BAO

idgF): Ist daher ein Sachverhalt im Ausland zu erheben, trifft die Beweislast den Steuerpflichtigen.

Die vorzit. Rechtslage wird zur Rechtsgrundlage der Entscheidung über den ggstl. Streitpunkt erklärt. Auf diese Rechtslage bezogen ist über Fremdleistungen/Programmtestungen der B-Ltd und über iZm mit Fremdleistungen/Programmtestungen der B-Ltd stehenden Ausgaben festzustellen:

- Die als Betriebsausgaben geltend gemachten Ausgaben für die Fremdleistungen/Programmtestungen sollen nach Abzug von Gutschriften ATS 3,8 Mio. bzw. ohne Abzug von Gutschriften ATS 4,6 Mio. betragen haben. Derjenige, der die behaupteten Fremdleistungen/Programmtestungen erbrachte, musste demzufolge eine Geschäftstätigkeit in der v.a. Größenordnung ausgeübt haben.

Über die Geschäftstätigkeit der B-Ltd recherchierte KSV-International in dem für die B-Ltd erstellten Unternehmensprofil: *„Die Gesellschaft hat keine Mehrwertsteuereintragungen; d.h. ihr Umsatz für die letzten 12 Monate ist niedriger als 38.000,00 gewesen. Man könne nicht sagen, ob die Gesellschaft aktiv ist oder nicht. Es ist aber sicher, dass sie - falls sie aktiv ist - nur einen geringen Geschäftsumfang hat“*. Über die Richtigkeit dieser Rechercheergebnisse ist festzustellen:

KSV-International recherchierte auch, dass die B-Ltd an der im bulgarischen Firmenbuch eingetragenen Anschrift kein Büro und keinen Telefonanschluss hatte und von der im bulgarischen Firmenbuch eingetragenen Anschrift aus keine Geschäftstätigkeit ausübte. Die Rechercheergebnisse über die nicht ausgeübte Geschäftstätigkeit an der im Firmenbuch eingetragenen Anschrift wurde durch die Aussage der Bw. - die B-Ltd habe über vier Rechner der Type AS 400 verfügt, deren Standort in Räumen der Universität Sofia war – und die Aussage von AS - er könne sich an Räume in der Universität Sofia erinnern, die über eine mit B-Ltd beschriftete Tür zugänglich waren – bestätigt.

Da Bw. und AS übereinstimmend aussagten, dass die B-Ltd ihre Geschäftstätigkeit nicht an der im Firmenbuch angegebenen Anschrift sondern in Räumen der Universität Sofia ausübte, war die Richtigkeit dieser Aussagen als erwiesen anzusehen und festzustellen, dass sich der Ort der Geschäftstätigkeit der B-Ltd in Räumen der Universität Sofia befand und dass KSV-International richtigerweise mitteilte, die B-Ltd habe an der im Firmenbuch eingetragenen Anschrift keine Geschäftstätigkeit ausgeübt.

Hat KSV-International die Fakten über den Ort des Nichtausübens der Geschäftstätigkeit der B-Ltd richtig recherchiert, ist nicht davon auszugehen, dass ausgerechnet die über den Umfang der Geschäftstätigkeit der B-Ltd recherchierten Fakten falsch waren.

Deshalb war eine geringfügige Geschäftstätigkeit der B-Ltd als erwiesen anzusehen und festzustellen.

Beträgt das Auftragsvolumen mehr als ATS 1 Mio. ist eine Geschäftstätigkeit nicht geringfügig: Von einer geringfügigen Geschäftstätigkeit der B-Ltd ausgehend war daher als erwiesen anzusehen und festzustellen, dass die B-Ltd keine Programmtestungen durchführte, deren Wert nach Abzug von Gutschriften ATS 3,8 Mio. bzw. ohne Abzug von Gutschriften ATS 4,6 Mio. betrug.

- Die zu testenden Fremdsprachenfeatures waren per Computer erstellte Programme. Deshalb musste die B-Ltd Zugang zu Rechnern haben, damit sie die Programmtestungen durchführen konnte:

KSV-International recherchierte, dass sich an der als Firmensitz angegebenen Adresse der B-Ltd kein Büro und damit auch keine Rechner befanden. Zu Rechnern hatte die B-Ltd offenbar dennoch Zugang: AS sagte in der Berufungsverhandlung aus, er habe seine Einschulungen in Räumen der Universität Sofia durchgeführt, auf deren Tür glaublich B-Ltd stand und bestätigte mit dieser Aussage die Ausführungen in Stellungnahme (19. Mai 2010), Seite 4, 1. Absatz, die B-Ltd habe über vier Rechner der Type AS 400 verfügt, deren Standort in Räumen der Universität Sofia war. Von diesen sich nicht widersprechenden Aussagen ausgehend war als erwiesen anzusehen und festzustellen, dass die B-Ltd über die für die Programmtestungen erforderlichen Arbeitsmittel „Rechner“ verfügte. Dass die technischen Ressourcen (offenbar) vorhanden waren, um Programmtestungen durchzuführen, beweist jedoch nicht, dass Programmtestungen durchgeführt wurden.

- Da AS Einschulungen durchführte und Prof.BY die Möglichkeit hatte, an der Universität Sofia Studierende für die B-Ltd anzuwerben, war davon auszugehen, dass die B-Ltd die personellen Ressourcen hatte, um die Programmtestungen durchzuführen. Dass die personellen Ressourcen (offenbar) vorhanden waren, um Programmtestungen durchzuführen, beweist jedoch nicht, dass Programmtestungen durchgeführt wurden.
- Auf den in Räumen der Universität Sofia aufgestellten Rechnern müssten die getesteten Fremdsprachenfeatures gespeichert gewesen sein. Es ist jedoch davon auszugehen, dass die damals gespeicherte Software deinstalliert und eine Neuinstallation der Betriebssysteme stattfand, da es ohne Neuinstallation der Betriebssysteme zu Konflikten beim Testen anderer Software kommen könnte. Die Vorlage von Logfiles war daher nicht zumutbar und wurde auch nicht verlangt. Der in der Stellungnahme vom 19. Mai 2010 erhobene Vorwurf - durch das Unionsrecht vorgegebene Grenzen der Of-

fenlegungs- und Beweisbeschaffungspflicht seien überschritten worden - ist daher nicht zutreffend und wird zurück gewiesen.

- Da die Übermittlung von Designs, Source Files, Testanforderungen, Daten und Stundenabrechnungen lt. Eigenbeleg/Arbeitsvorgabenprojekt per Datenleitung und Internet erfolgte, muss es den Rechnern der Bw. übermittelte und damit von der Bw. abrufbare und in einem Verwaltungsverfahren vorlegbare Testprotokolle, Testberichte, Korrespondenz, Abrechnungsunterlagen etc. geben. Es war daher möglich und zumutbar, von der B-Ltd durchgeführte Programmtestungen dadurch nachzuweisen, dass diese Testprotokolle, Testberichte, Korrespondenz, Abrechnungsunterlagen etc. vorgelegt werden. Testprotokolle, Testberichte, Korrespondenz, Abrechnungsunterlagen etc. wurden nicht vorgelegt. Die durch Nichtvorlage von Testprotokollen, Testberichten, Korrespondenz, Abrechnungsunterlagen etc. unterlassene Beweisführung spricht gegen von der B-Ltd durchgeführte Programmtestungen.
- Die mit dem Eigenbeleg/Arbeitsvorgabenprojekt vorgelegten Unterlagen (= eine Aufgliederung Rechnungen, die Tabelle „Ausgangsrechnungen“ – „Belastungen Fremdleistungen“, Kalkulationstabellen und ein Auszug aus einem Sammelkonto der Bw. mit darin verbuchten Gutschriften iHv ATS 300.000,00, ATS 150.000,00 und ATS 550.000,00) sind keine Programmtestungen beweisende Logfiles. Die aus den v.a. Unterlagen sich ergebende Beweislage spricht gegen von der B-Ltd durchgeführte Programmtestungen.
- Lt. Eigenbeleg/Arbeitsvorgabenprojekt gehörten die Stundenabrechnungen der B-Ltd zu den per Datenleitungen und Internet der Bw. übermittelten Daten. Per Datenleitung und Internet den Rechnern der Bw. übermittelte Daten sind von der Bw. abrufbare Daten. Es war daher möglich und zumutbar, von der B-Ltd durchgeführte Stundenabrechnungen dadurch nachzuweisen, dass diese Stundenabrechnungen vorgelegt werden. Die durch Nichtvorlage der Stundenabrechnungen unterlassene Beweisführung spricht gegen von der B-Ltd durchgeführte Programmtestungen.
- Auf (die behaupteten) Fremdleistungen der B-Ltd sich beziehende Vereinbarungen und Verträge wurden nicht vorgelegt, da die im Betriebsprüfungsverfahren vorgelegten, in den Jahren 1992, 1994 und 1999 abgeschlossenen, Vereinbarungen einen von I-GmbH an die Bw. erteilten Großauftrag betreffen. Festzustellen ist, dass eine Auftragserteilung über Programmtestungen durch die B-Ltd aus den vorgelegten Beweismitteln nicht nachweisbar ist.
- Eine Rechnung ist eine Privaturkunde und begründet im Gegensatz zu öffentlichen Urkunden nicht den vollen Beweis ihres Inhalts (§ 292 Abs 1 ZPO). Wird eine Rechnung

über eine von der B-Ltd erbrachte Leistung ausgestellt, ist deshalb nicht als erwiesen anzusehen, dass die B-Ltd die in dieser Rechnung beschriebene Leistung tatsächlich erbrachte. Dass Rechnungen ausgestellt wurden, ist daher kein Beweis für von der B-Ltd erbrachte Fremdleistungen.

- Es mag sein, dass von der B-Ltd „*erstellte Rechnungen bezahlt*“ (© Berufung) wurden. Welche „*erstellte Rechnungen*“ in den ggstl. Streitjahren bezahlt wurden, ist jedoch nicht einmal ansatzweise ermittelbar: AS sagte zwar bei seiner Einvernahme in der Berufungsverhandlung aus, er habe Bargeldbeträge iHv ca. ATS 20.000,00 bis ATS 50.000,00 von der Bw. erhalten und habe damit „*izm mit dem Projekt stehende Ausgaben*“ (© AS) gezahlt; den Gesamtbetrag der in den einzelnen Streitjahren übergebenen Bargeldbeträge konnte der Zeuge jedoch nicht angeben. Auch waren AS übergebene Bargeldbeträge keiner bestimmten Rechnung zuordenbar.
- Die als Beweismittel angebotene notariell beglaubigte Bestätigung des Geschäftsführers der B-Ltd – in der Berufungsverhandlung stellte sich heraus, dass Prof.BY dieser Geschäftsführer war - wurde nicht vorgelegt. Nach einem in den erstinstanzlichen Verwaltungsakten sich befindenden Aktenvermerk fand die angekündigte Vorsprache des Geschäftsführers der B-Ltd nicht statt, da Prof.BY nicht im Finanzamt erschien. Festzustellen ist, dass die von der Bw. angebotene Beweisführung wegen Nichtvorlage des Beweismittels und wegen Nicht-Vorsprache des Geschäftsführers der B-Ltd misslang.
- Der per E-Mail zum Beweisthema „*es betreffe auch die Bw.*“ namhaft gemachte AS gab in der Berufungsverhandlung zu Protokoll, dass er ausschließlich Einschulungen und Installationen durchführte: Einschulungen und Installationen sind keine Programmtestungen. Da sich die Tätigkeit von AS auf diese Einschulungen und Installationen beschränkte, wurden in seiner Anwesenheit keine Programmtestungen von Angestellten der B-Ltd durchgeführt. Von diesem Ergebnis der Zeugeneinnahme AS ausgehend wurde mit dessen Aussage weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht, dass die B-Ltd Programmtestungen durchführte.
- AS ausgenommen wurden zum Beweisthema Programmtestungen/B-Ltd keine Zeugen namhaft gemacht: Da AS einschulte und installierte, jedoch nicht bei Programmtestungen anwesend war, bestätigte Niemand die Aussage der Bw. über von der B-Ltd durchgeführte Programmtestungen. Diese Aussage der Bw. ist daher eine Behauptung, deren Wahrheitsgehalt nach der gesamten ggstl. Sach- und Beweislage zu beurteilen war.

- Die in der Stellungnahme (19. Mai 2010) verlangte Schätzung der Programmtestungen war mangels tragfähiger Schätzungsgrundlagen nicht durchführbar:
 - > Das Auftragsvolumen/Programmtestungen war mangels Vorlage von diesbezüglichen Verträgen und Vereinbarungen nicht feststellbar.
 - > Den Rechnern der Bw. übermittelte (und damit von der Bw. abrufbare), in einem Verwaltungsverfahren vorlegbare, Testprotokolle, Testberichte, Korrespondenz, Abrechnungsunterlagen etc. wurden nicht vorgelegt.
 - > Der als Geldbote der Bw. sich betätigende AS gab zwar an, er habe von der Bw. iHv ATS 20.000,00 bis ATS 50.000,00 erhaltene Bargeldbeträge an die B-Ltd übergeben, jedoch konnte er den Gesamtbetrag der Bargeldbeträge nicht angeben.
 - > Die AS übergebenen Bargeldbeträge wurden nicht ausschließlich zur Bezahlung von Programmtestungen in den für den ggstl. Streitpunkt maßgeblichen Jahren 1997 – 2001 sondern auch zur Bezahlung von Einschulungen verwendet, die von 1992 bis ca. 2005 (und damit in sowohl vor als auch nach den für den ggstl. Streitpunkt maßgeblichen Jahren 1997 – 2001) stattfanden.

Ein Berufungsvorbringen wird zwar durch die behauptete Sachlage charakterisiert und nicht durch die rechtlichen Ausführungen, auf die das Berufungsvorbringen gestützt wird (EGMR 16.7.2009, 20082/02); dem im Wesentlichen aus rechtlichen Ausführungen bestehenden Berufungsvorbringen in der Stellungnahme (19. Mai 2010; vorgelegt in der Berufungsverhandlung vom 20. Mai 2010) wird dennoch entgegen gehalten:

- Das Ergebnis der Beweiswürdigung von „Barzahlungen an B-Ltd für erbrachte Leistungen“ in Vorjahren präjudiziert nicht das Ergebnis der Beweiswürdigung der Folgejahre. Eine erhöhte Beweisvorsorge der Bw. besteht daher auch dann, wenn eine Sachlage deshalb anders rechtlich gewürdigt wird, weil eine in Vorjahren vertretende Rechtsansicht als unrichtig erkannt und deshalb nicht mehr vertreten wird.
- Dass ein Bargeldtransfer nach Unionsrecht zulässig ist, beweist nicht und eignet sich nicht zur Glaubhaftmachung dafür, dass bzw. in welchem Umfang ein iZm Fremdleistungen/Programmtestungen der B-Ltd stehender Bargeldtransfer stattfand.
- Dass mit AS und Prof.BY Zeugen *freiwillig* benannt wurden, beweist nicht und eignet sich nicht zur Glaubhaftmachung dafür, dass ein Bargeldtransfer in der von der Bw. behaupteten Größenordnung stattfand.
- Marketing-Aktivitäten der S in St. Gallen gehörten nicht zum Sachverhalt der ggstl. Berufungssache; über iZm diesen Marketing-Aktivitäten stehende Zahlungen und Beweismittelbeschaffung war im ggstl. Berufungsverfahren nicht zu entscheiden.

- Mit Ausnahme der von KSV-International recherchierten Daten über die Geschäftstätigkeit der B-Ltd waren keine auf ihre Geschäftstätigkeit sich beziehenden Daten zugänglich, da die Veranlagung der B-Ltd – und damit auch die dieser Veranlagung zugrunde liegenden Bemessungsgrundlagen - dem Steuergeheimnis unterliegen.
- Die bei I-GmbH aufliegenden Testergebnisse und die für erbrachten Leistungen sind der Bw. zuzuordnende Testergebnisse und Leistungen, da den Großauftrag – in dessen Rahmen die Programmtestungen erfolgten - der Bw. und nicht der B-Ltd erteilte. Dass die Bw. von einen Großauftrag erhielt, diesen Großauftrag erfüllte und dass die im Rahmen dieses Großauftrags erstellten Programme getestet wurden, war nicht strittig und musste nicht durch Einsichtnahme in - Unterlagen bestätigt werden.
- Eine Stundenabrechnung erfolgt durch Multiplikation der Stundensätze mit einer bestimmten Stundenanzahl. Eine Schätzung der Fremdleistungen/Programmleistungen der B-Ltd war bereits deshalb nicht möglich, weil die Bw. nur die Stundensätze, nicht jedoch die mit diesen Stundensätzen verrechnete Anzahl der Stunden offen legte.
- Die Bw. zur Gläubiger- oder Empfängerbenennung nach § 162 BAO idgF aufzufordern wäre rechtswidrig gewesen, da die Bw. die B-Ltd als die Fremdleistungen/Programmtestungen Erbringende und Bargeldempfängerin bekannt gab.
- Die für Fremdleistungen/Programmtestungen verrechneten Preise waren mit Fremddpreisen nicht vergleichbar, da die Bw. die mit den Stundensätzen verrechnete Anzahl der Stunden nicht offen legte, das Auftragsvolumen der Programmtestungen nicht bekannt gab und die von der B-Ltd tatsächlich erbrachten Fremdleistungen/Programmtestungen nicht durch Testprotokolle, Testberichte, Korrespondenz, Abrechnungsunterlagen etc. nachwies.

Sollte jedoch die Bw. bei ihrer Kalkulation der Stundensätze die Fachausbildung der von ihr eingesetzten bulgarischen EDV-Spezialisten (Stellungnahme, Seite 4, 1. Absatz) berücksichtigt haben, waren diese Stundensätze jedenfalls zu hoch angesetzt, da eben diese EDV-Spezialisten nach Aussage des Zeugen AS erst eingeschult werden mussten, damit sie Programmtestungen durchführen konnten.

Die v.a. Sach- und Beweislage wird zur Entscheidungsgrundlage für den ggstl. Streitpunkt erklärt. Von dieser Sach- und Beweislage waren von der *B-Ltd* erbrachte Fremdleistungen/Programmtestungen weder nachweisbar noch wurden sie glaubhaft gemacht. Deshalb sprachen nicht nur die von KSV-International recherchierten Daten über den Umfang der Geschäftstätigkeit der B-Ltd gegen von der *B-Ltd* erbrachte Fremdleistungen/Programmtestungen, sondern die gesamte ggstl. Sach- und Beweislage.

Es ergeht die Entscheidung:

Das Berufungsbegehren – Ausgaben für Fremdleistungen/Programmtestungen der B-Ltd als Betriebsausgaben von den Einnahmen aus dem Einzelunternehmen abzuziehen – wird abgewiesen.

▪ **I.II. Ausgaben/Südostasienreise 1999 (ATS 91.276,61):**

Strittig ist, ob der Betriebsausgaben-Abzug für die Ausgaben/Südostasienreise 1999 zulässig oder nicht zulässig ist.

Streitpunktbezogen ist der in Pkt. I.I. der Berufungsentscheidung zitierte § 4 Abs 4 EStG 1988 idgF anzuwenden. Die do. zit. Rechtslage ergänzend wird ausgeführt:

Die Ausgaben für eine Geschäftsreise sind jedoch nur dann als Betriebsausgaben zu berücksichtigen, wenn die Reise ausschließlich durch den Betrieb veranlasst und die Möglichkeit eines privaten Reisezweckes nahezu auszuschließen ist.

Die Ausgaben für eine Geschäftsreise sind zur Gänze nicht als Betriebsausgaben abziehbar, wenn die Geschäftsreise mit einer Erholungsreise verbunden wird und sich die Kosten aufgrund der vom Steuerpflichtigen tatsächlich gewählten Gestaltung des Aufenthalts zu beruflichen und privaten Zwecken in ihrer Gesamtheit nicht eindeutig der beruflichen Sphäre zuordnen lassen.

Ob eine Reise ausschließlich beruflich veranlasst ist, ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu beantwortende Tatfrage. Wird diese Tatfrage dahin gehend beantworten, dass die Reise nicht ausschließlich beruflich veranlasst ist, sind die Ausgaben für diese Reise Ausgaben für die Lebensführung, die - selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen - bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen (§ 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 idgF).

Beweisführungsregeln werden in der Bundesabgabenordnung nicht vorgeschrieben; idF ist aber bei der Beweiswürdigung zu beachten, dass nach ständiger VwGH-Rechtsprechung hinsichtlich des Nachweises des (nahezu) ausschließlichen betrieblichen Anlasses ein strenger Maßstab anzulegen ist (VwGH 28.10.2009, 2005/15/0062 und die do. zit. Vorjudikate) und damit die Beweislast für den (nahezu) ausschließlich betrieblichen Reisezweck den Steuerpflichtigen trifft.

Die vorzit. Rechtslage wird zur Rechtsgrundlage der Entscheidung über den ggstl. Streitpunkt erklärt. Auf diese Rechtslage bezogen ist über die Südostasienreise 1999 folgende, aus den Verwaltungsakten sich ergebende, Sach- und Beweislage festzustellen:

Über den/die Reisezweck/e äußerte sich die Bw. im Telefax (9. Oktober 2002). Die do. angeführten Reisezwecke – direkter Kontakt und Besprechung der double-byte character sets für asiatische Sprachen mit ... für D; Vor-Ort-Analyse der Abläufe im Backoffice-Bereich – ergänzend brachte die Bw. in der Berufungsverhandlung vor, an ihren Reisezielen befänden sich konzentriert Hotelanlagen, die Vorarbeiten zur Erstellung der Software sei sehr aufwändig gewesen und häufige Ortswechsel sprächen gegen eine Urlaubsreise.

Mit dem v.a. Berufungsvorbringen legte die Bw. den fast ausschließlich betrieblichen Anlass der Südostasienreise 1999 überzeugend dar:

- Plausibel und damit glaubwürdig war, den direkten Kontakt zu potentiellen Kunden vor Ort herzustellen und Besprechungen vor Ort durchzuführen, um dadurch die Chancen für eine Auftragserteilung zu erhöhen. Dass ein direkter Kontakt zu potentiellen Kunden vor Ort hergestellt und Besprechungen vor Ort durchgeführt wurden, ist aus dem per Telefax (9. Oktober 2002) vorgelegten Terminplan ersichtlich: Bspw. fand am 5. März 1999 eine Besprechung mit einem Ansprechpartner von in Singapur statt. Es ist daher als erwiesen anzusehen und festzustellen, dass die Bw. mit diesen Eintragungen im Terminplan einen betrieblichen Anlass für die Südostasienreise 1999 darlegte.
- Plausibel und damit glaubwürdig war auch, dass hotelspezifischere (und damit bessere) Backoffice-Lösungen angeboten werden können, wenn die örtlichen Gegebenheiten bekannt sind. Dass die örtlichen Gegebenheiten vor Ort festgestellt wurden, ist aus dem per Telefax (9. Oktober 2002) vorgelegten Terminplan ersichtlich: Bspw. besuchte die Bw. die Hotels Bali Le Meridien, Tanah Lot (10. März 1999), Tugu (11. März 1999), Bali Le Meridien, Tanah Lot (12. März 1999) und Bali Four Seasons, Sayan Gianya (13. März 1999). Es ist daher als erwiesen anzusehen und festzustellen, dass die Bw. mit diesen Eintragungen im Terminplan einen betrieblichen Anlass für die Südostasienreise 1999 darlegte.
- Es mag sein, dass ein Gast von einem Hotel seines Urlaubsortes in ein anderes Hotel am selben Urlaubsort zieht. Dem Terminplan für 10. – 12. März 1999 folgend hätte die Bw. am 10. März 1999 aus dem Hotel Le Meridien in Tanah Lot ausgecheckt, hätte am 11. März 1999 im Hotel Tugu ein- und ausgecheckt und hätte am 12. März 1999 wiederum im Hotel Le Meridien in Tanah Lot eingecheckt. Die Ortswechsel in relativ kurzen Zeitabständen sind bei Urlaubsreisen unüblich und sprechen deshalb gegen Urlaub als Reisezweck. Es ist daher als erwiesen anzusehen, dass die von der Bw. behauptete Vor-Ort-Analyse der Abläufe im Backoffice-Bereich stattfand und festzustellen, dass die

Bw. mit diesen Eintragungen im Terminplan einen betrieblichen Anlass für die Südostasienreise 1999 darlegte.

- Der per Telefax (9. Oktober 2002) vorgelegte Terminplan belegt u.a., dass die Bw. am 16. März 1999 von Manila nach Denpasar flog und am 16. März 1999 nach Manila zurückkehrte. Der Bw. ist darin beizupflichten, dass die innerhalb eines Tages erfolgte Rückkehr an den Abflugort Manila gegen Urlaub als Reisezweck spricht und festzustellen, dass die Bw. mit diesen Eintragungen im Terminplan einen betrieblichen Anlass für die Südostasienreise 1999 darlegte.
- Plausibel und damit glaubwürdig war auch, dass betrieblich bedingte Besprechungen stattfanden. Bspw. lautete der Eintrag für 17. März 1999 Ort/Termin und ist – vom Besprechungsort her gesehen – augenscheinlich kein Privatbesuch. Betrieblich bedingte Besprechungen fanden lt. Terminplan auch am 4., 5., 7. und 8. März 1999 statt und die Bw. legte mit den v.a. Eintragungen im Terminplan einen betrieblichen Anlass für die Südostasienreise 1999 dar.
- Glaubwürdig war, dass die Vor-Ort-Analysen und andere für die Erstellung einer Software erforderliche Vorarbeiten zeitaufwändig waren, sodass nur wenig Freizeit für Erholungszwecke zur Verfügung stand. Deshalb war festzustellen, dass die Bw. mit diesem Berufungsvorbringen einen weiteren betrieblichen Anlass für die Südostasienreise 1999 darlegte.

Die v.a. Ausführungen zusammenfassend sprechen die durch Vor-Ort-Analysen und Vorarbeiten bedingten Ortswechsel und die für Vor-Ort-Analysen und Vorarbeiten aufgewendete Zeit gegen Urlaub als Reisezweck.

Der erhoffte Auftrag wurde der Bw. nicht erteilt:

Nach ständiger VwGH-Rechtsprechung sind auch Aufwendungen zur Erzielung künftiger Betriebseinnahmen ihrem Wesen nach Betriebsausgaben, soweit ein ausreichender Zusammenhang mit den künftigen Betriebseinnahmen und somit einer Einkunftsquelle besteht (VwGH 27.06.2000, 95/14/0134 und die do. zit. Vorjudikate).

Ein im Sinne der v.a. VwGH-Rechtsprechung ausreichender Zusammenhang zwischen Südostasienreise und dem erhofften Auftrag bestand, da eine Vor-Ort-Analyse der Abläufe im Back-office-Bereich von Hotels in Südostasien zu den Vorarbeiten eines auf diese Abläufe sich beziehenden Softwareprogramms gehören. Der fast ausschließlich betriebliche Anlass der Südostasienreise 1999 ist daher als erwiesen anzusehen und festzustellen.

Es ergeht die Entscheidung:

Dem Berufungsbegehren - die Ausgaben/Südostasienreise 1999 (ATS 91.276,61) als Betriebsausgaben des Einzelunternehmens anzuerkennen und von den Einnahmen aus dem Einzelunternehmen abzuziehen – wird stattgegeben.

Aus dem Einkommensteuerbescheid 1999 ist festzustellen, dass die do. veranlagten Einkünfte aus Gewerbebetrieb ATS 1.396.354,00 betrugen. ATS 1.396.354,00 minus ATS 91.276,61 ergeben (gerundet) ATS 1.305.077,00: Von der ggstl. Entscheidung über den Streitpunkt ausgehend waren die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1999 mit ATS 1.305.077,00 festzusetzen und zu veranlagern.

II. BERUFUNG VOM 7. MAI 2007:

Die mit der Berufung (7. Mai 2007) angefochtenen Bescheide waren der Umsatzsteuerbescheid 2002 und die Einkommensteuerbescheide 2002 - 2004 vom 3. April 2007, die lt. Betreffzeile/Berufung am 6. April 2007 zugestellt wurden.

In Anwendung der in Pkt. I. der Berufungsentscheidung zitierten Rechtslage ist festzustellen, dass eine an einem 6. April zu Laufen beginnende Berufungsfrist am 6. Mai endet. Über den 6. Mai des Jahres 2007 ist festzustellen, dass dieser Tag ein Sonntag war:

Fällt das Ende einer Frist auf einen Sonntag, ist der Tag als letzter Tag der Frist anzusehen, der kein gesetzlicher Feiertag oder Karfreitag ist (§ 108 Abs 2 (2. und 3. Satz) BAO idgF).

Von dieser Rechtslage ausgehend endete die Berufungsfrist nicht Sonntag, den 6. Mai 2007 sondern Montag, den 7. Mai 2007 und die am 7. Mai 2007 eingebrachte Berufung wurde innerhalb offener Berufungsfrist und damit rechtzeitig eingebracht. Eine Entscheidung über die Berufung in der Sache war daher zulässig und wurde im erstinstanzlichen Berufungsverfahren mit den Berufungsvorentscheidungen vom 22. Mai 2007 getroffen.

Die Berufungsvorentscheidungen vom 22. Mai 2007 wurden mit dem Vorlageantrag (25. Juni 2007) angefochten; lt. do Betreffzeile erfolgte ihre Zustellung am 29. Mai 2007: Da die Berufungsfrist/Vorlageantrag gemäß § 276 Abs 2 BAO idgF nach einem Monat ab Zustellung der Berufungsvorentscheidung endet, ist iVm mit den v.a. Daten festzustellen, dass der am 25. Juni 2007 eingebrachte Vorlageantrag innerhalb offener Vorlageantragsfrist eingebracht wurde und die Berufung (7. Mai 2007) gemäß § 276 Abs 3 BAO idgF als unerledigt gilt. Über die Berufung (7. Mai 2007) war daher in der Sache zu entscheiden.

Die Berufungsvorentscheidungen vom 22. Mai 2007 scheiden mit der ggstl. Berufungsentscheidung aus dem Rechtsbestand aus: Im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren war daher auch über jene Berufungspunkte zu entscheiden, über die mit den aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Berufungsvorentscheidungen entschieden wurde.

Die aus der Anfechtungserklärung/Berufung festzustellenden Streitpunkte sind **I.** die mit Gutschrift vom 31. Dezember 2002 abgerechneten Fremdleistungen (2002), **II.** Buchhaltungskosten (2003, 2004) und **III.** Reinigungskosten (2002 - 2004).

Zu diesen Streitpunkten ergehen folgende Entscheidungen:

▪ **II.I. Mit Gutschrift vom 31. Dezember 2002 abgerechnete Fremdleistungen (2002):**

Strittig ist, ob **I.** die Umsatzsteuerkorrektur und **II.** die Betriebsausgabenkorrektur in Höhe der mit Gutschrift (31. Dezember 2002) abgerechneten Fremdleistungen zulässig oder nicht zulässig war.

II.I.I. Umsatzsteuerkorrektur:

(Sach-)Grundlage der im ggstl. Berufungsverfahren strittigen Umsatzsteuerkorrektur waren die mit der Gutschrift (31. Dezember 2002) gegen verrechneten Ausgaben. Der Entscheidung über den Streitpunkt „Umsatzsteuerkorrektur“ ist folgende Rechtslage zugrunde zu legen:

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 idgF unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

Führt der Unternehmer Umsätze im Sinne des § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 idgF aus, ist er berechtigt, Rechnungen auszustellen. Führt er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, aus, ist er verpflichtet, Rechnungen auszustellen (§ 11 Abs 1 UStG 1994 idgF).

Eine Rechnung im Sinne des § 11 Abs 1 UStG 1994 idgF muss - soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist - 1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers; 2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung; 3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung; 4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt (bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (zB Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt); 5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden Steuersatz (im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt) und 6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag enthalten.

Weiters hat die Rechnung das Ausstellungsdatum; eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird; soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer... zu enthalten.

Als Rechnung im Sinne des Abs 1 gilt jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, gleichgültig, wie diese Urkunde im Geschäftsverkehr bezeichnet wird (§ 11 Abs 2 UStG 1994 idgF).

Gemäß § 11 Abs 8 UStG 1994 idgF gelten Gutschriften, die im Geschäftsverkehr an die Stelle von Rechnungen treten, bei Vorliegen der im Abs 8 genannten Voraussetzungen als Rechnungen des Unternehmers, der steuerpflichtige Lieferungen oder sonstige Leistungen an den Aussteller der Gutschrift ausführt. Gutschrift im Sinne dieser Bestimmung ist jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, die an ihn ausgeführt wird. Die Gutschrift verliert die Wirkung einer Rechnung, soweit der Empfänger der Gutschrift dem in ihr enthaltenen Steuerbetrag widerspricht.

Gemäß § 11 Abs 8 UStG 1994 idgF ist eine Gutschrift als Rechnung anzuerkennen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

- 1. Der Unternehmer, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausführt (Empfänger der Gutschrift), muss zum gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung nach Abs 1 berechtigt sein;*
- 2. zwischen dem Aussteller und dem Empfänger der Gutschrift muss Einverständnis darüber bestehen, dass mit einer Gutschrift über die Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird;*
- 3. die Gutschrift muss die im Abs 1 geforderten Angaben enthalten. Die Abs 3 bis 6 sind sinngemäß anzuwenden;*
- 4. die Gutschrift muss dem Unternehmer, der die Lieferung oder sonstige Leistung bewirkt, zugeleitet worden sein.*

Die vorzit. Rechtslage wird zur Rechtsgrundlage der Entscheidung über den ggstl. Streitpunkt erklärt. Von dieser Rechtslage ausgehend ist eine auf Grundlage einer Gutschrift erfolgte Umsatzsteuerkorrektur rechtsrichtig, wenn die Gutschrift keine Gutschrift im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist.

Über die Gutschrift (31. Dezember 2002) ist iVm der vorzit. Rechtslage und der aus den Verwaltungsakten sich ergebenden Sachlage festzustellen:

- Die Ausstellerin der Gutschrift wurde in der Gutschrift (31. Dezember 2002) als „NameAdresse/Rechnungsleger“ bezeichnet. Lt. Jahresabschluss zum 31. Dezember 2002 lautete die Firmenbezeichnung des Einzelunternehmens/Bw. zum 31. Dezember 2002 nicht AN sondern AW. Für einen nicht mit den persönlichen Daten der Bw. Vertrauten ist aus den in der Gutschrift enthaltenen Angaben nicht erkennbar, dass AN und AW ein und dasselbe Einzelunternehmen ist. Es ist daher festzustellen, dass in der Gutschrift (31. Dezember 2002) nicht jene Firmenbezeichnung angegeben wird, die zZ des in der Gutschrift angegebenen Datums „31. Dezember 2002“ die wirkliche Firmenbezeichnung des Einzelunternehmens war. Da Firmenbezeichnung und Anschrift die Identifikationsmerkmale eines Einzelunternehmens sind, wird in der Gutschrift (31. Dezember 2002) eine falsche Firmenbezeichnung angegeben. Ist die Firmenbezeichnung falsch, enthält eine Gutschrift **nicht den Namen des liefernden oder leistenden Unternehmers**.
- In der Gutschrift wird die erbrachte Leistung als „Honorar Geschäftsjahr 2002“ bezeichnet. Dass mit dieser Gutschrift Geschäftsführerbezüge korrigiert wurden (© Bw. in der Berufung) wird in der Gutschrift nicht erwähnt. Auf Belege, die dokumentieren, dass mit der Gutschrift Geschäftsführerbezüge korrigiert wurden, wird in der Gutschrift nicht verwiesen. Wird eine Leistung als „Honorar Geschäftsjahr 2002“ bezeichnet, ist daraus nicht erkennbar, dass mit dieser Gutschrift die Geschäftsführerbezüge korrigiert wurden. Es ist daher festzustellen, dass die mit der Gutschrift (31. Dezember 2002) abgerechnete Leistung in der Gutschrift falsch bezeichnet wurde. Da in der Gutschrift (31. Dezember 2002) eine falsche Leistungsbezeichnung angegeben wurde, enthält die Gutschrift (31. Dezember 2002) **nicht Art und Umfang der Lieferung oder sonstigen Leistung**.
- Ob zwischen dem Aussteller und dem Empfänger einer Gutschrift Einverständnis über diese Form der Abrechnung im Sinne des § 11 Abs 8 Z 2 UStG 1994 bestand, ist eine von der Abgabenbehörde in Wahrnehmung von Recht und Pflicht zur freien Beweiswürdigung nach § 167 Abs 2 BAO zu beantwortende Beweisfrage (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0145 und die do. zit. Vorjudikate). Einverständnis über die Abrechnung per Gutschrift beweisende Unterlagen wurden nicht vorgelegt. Dass Einverständnis über die Abrechnung per Gutschrift bestand, wurde im ggstl. Verwaltungsverfahren nicht behauptet. Nach dieser Sach- und Beweislage ist als erwiesen anzusehen und festzustellen, dass **kein Einverständnis über Gegenverrechnung und Abrechnung mit Gutschrift** bestand.
- In der Gutschrift wurde die B-GmbH gebeten, eine gleich lautende Buchung durchzuführen. Nach dem Ergebnis der Außenprüfung unterließ die B-GmbH die

Berichtigung ihrer Buchungen. Da die B-GmbH ihre Buchungen nicht berichtigte, wurde die Gegenverrechnung mit den in der Gutschrift angeführten Honorarnoten von der B-GmbH nicht durchführt. ***Infolgedessen wurde mit der Gutschrift (31. Dezember 2002) eine nicht stattfindende Gegenverrechnung abgerechnet.***

Die v.a. Sach- und Beweislage zusammenfassend ist die Gutschrift (31. Dezember 2002) wegen fehlender Gutschriftsmerkmale keine Gutschrift im Sinne des Umsatzsteuerrechtes und die im erstinstanzlichen Verwaltungsverfahren durchgeführte Umsatzsteuerkorrektur war rechtsrichtig.

Es ergeht die Entscheidung:

Das Berufungsbegehren – die Umsatzsteuerkorrektur zu stornieren – wird abgewiesen.

II.I.II. Betriebsausgabenkorrektur:

(Sach-)Grundlage der im ggstl. Berufungsverfahren strittigen Betriebsausgabenkorrektur waren die mit der Gutschrift (31. Dezember 2002) gegen verrechneten Ausgaben. Der Entscheidung über den Streitpunkt „*Betriebsausgabenkorrektur*“ ist folgende Rechtslage zugrunde zu legen:

Gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 idgF sind Betriebsausgaben betrieblich veranlasste Ausgaben oder Aufwendungen. Die betrieblichen Gründe für Ausgaben sind zu behaupten; nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Einen Sachbeweis im naturwissenschaftlich-mathematischen Sinn zu erbringen ist auch idF nicht erforderlich; von mehreren Versionen ist die wahrscheinlichste Version als erwiesen anzusehen (§ 167 Abs 2 BAO idgF; Ritz, BAO³, § 167, Tz 8, und die do. zit. Judikate).

Per definitionem setzen Ausgaben einen Wertabgang voraus: Eine Ausgabe ist deshalb nur dann eine Betriebsausgabe im Sinne des § 4 Abs 4 EStG 1988 idgF, wenn ein betrieblich veranlasster Wertabgang stattfand.

Die vorzit. Rechtslage wird zur Rechtsgrundlage der Entscheidung über den ggstl. Streitpunkt erklärt. Von dieser Rechtslage ausgehend ist eine auf Grundlage einer Gutschrift erfolgte Betriebsausgabenkorrektur rechtsrichtig, wenn kein betrieblich veranlasster Wertabgang in Höhe des gutgeschriebenen Betrages stattfand.

Über die Gutschrift (31. Dezember 2002) ist iVm der vorzit. Rechtslage und der aus den Verwaltungsakten sich ergebenden Sach- und Beweislage festzustellen:

Nach Angaben der Bw. erfolgte mit der Gutschrift (31. Dezember 2002) eine Korrektur der Geschäftsführerbezüge. In der Gutschrift wird dieser Vorgang als „*Honorar Geschäftsjahr 2002*“ bezeichnet, der mit „*Gutschrift für die Honorarnoten 220004, 220003*

und 220002 (teilweise)“ verrechnet werden sollte. In der Gutschrift wurde die B-GmbH gebeten, eine gleich lautende Buchung durchzuführen. Nach dem Ergebnis der Außenprüfung unterließ die B-GmbH eine Berichtigung ihrer Buchungen. Aus den Büchern der B-GmbH ist daher nachweisbar, dass die behauptete Korrektur der Geschäftsführerbezüge **nicht** stattfand.

Die v.a. Sach- und Beweislage zusammenfassend ist als erwiesen anzusehen und festzustellen, dass die Geschäftsführerbezüge nicht korrigiert wurden und infolgedessen kein aus korrigierten Geschäftsführerbezügen sich ergebender Wertabgang stattfand. Die im erstinstanzlichen Verwaltungsverfahren durchgeführte Betriebsausgabenkorrektur war daher rechtsrichtig.

Es ergeht die Entscheidung:

Das Berufungsbegehren – die Betriebsausgabenkorrektur zu stornieren – wird abgewiesen.

▪ **II.II. Buchhaltungskosten (2003, 2004):**

Der nach Ausscheiden der Berufungsvorentscheidung (22. Mai 2007) wieder strittige Betriebsausgabenabzug/Buchhaltungskosten (2003, 2004) wurde im erstinstanzlichen Verwaltungsverfahren wegen nicht nachvollziehbarer Kostensteigerung versagt und im erstinstanzlichen Berufungsverfahren nach Vorlage eines Kontoauszuges gewährt.

Streitpunktbezogen ist § 4 Abs 4 EStG 1988 idgF anzuwenden. Gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 idgF sind Betriebsausgaben die durch einen Betrieb veranlassten Ausgaben und Aufwendungen; ihre betriebliche Veranlassung ist auf Verlangen der Abgabenbehörden nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Die vorzit. Rechtslage wird zur Rechtsgrundlage der Entscheidung über den ggstl. Streitpunkt erklärt. Auf diese Rechtslage bezogen ist aus den Verwaltungsakten festzustellen, dass die Bw. mit dem v.a. Kontoauszug nachwies, dass die Buchhaltungskosten externe Kosten waren. Von dieser Beweislage und der vorzit. Rechtslage ausgehend war als erwiesen anzusehen und festzustellen, dass die Buchhaltungskosten durch den Betrieb veranlasste Ausgaben waren.

Es ergeht die Entscheidung:

Dem Berufungsbegehren – die beantragten Buchhaltungskosten zur Gänze als Betriebsausgaben anzuerkennen – wird stattgegeben.

▪ **II.III. Reinigungskosten (2002 – 2004):**

Im erstinstanzlichen Verwaltungsverfahren wurde der ausschließlich für Reinigungskosten beantragte Betriebsausgabenabzug wegen privater Mitverwendung der Reinigungsfachfrau zT versagt. Im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren ist strittig, ob der gesamte beantragte Be-

triebsausgabenabzug zu gewähren ist, wenn der Name der Reinigungsfachfrau bekannt gegeben und das Berufungsvorbringen wie folgt abgeändert wird: *„und sind nicht nur Reinigungsarbeiten sondern auch Botengänge für das Unternehmen durchgeführt worden“* (© Bw.).

Streitpunktbezogen ist die in Pkt. I.I. der Berufungsentscheidung zit. Rechtslage anzuwenden; die zur Rechtsgrundlage der Entscheidung über den ggstl. Streitpunkt erklärt wird. Nach dieser Rechtslage sind ausschließlich die auf das Einzelunternehmen entfallenden Reinigungskosten und Ausgaben für Botengänge Betriebsausgaben und die Bw. hat ihre betriebliche Veranlassung nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.

Über die auf das Einzelunternehmen entfallenden Reinigungskosten und Ausgaben für Botengänge ist folgende aus den Verwaltungsakten sich ergebende Sach- und Beweislage festzustellen:

Die von der Reinigungsfachfrau im Einzelunternehmen durchgeführten Arbeiten und die dafür aufgewendete Zeit wurden nicht aufgezeichnet. Der Stundensatz der Reinigungsfachfrau wurde verschwiegen. Die Reinigungsfachfrau konnte über Art und Umfang ihrer Tätigkeit/en für das Einzelunternehmen und ihre Entgelte nicht befragt werden, da die Bw. den Namen der Reinigungsfachfrau erst nach deren Tod bekannt gab. Die von der Bw. bewohnten Räume und die vom Einzelunternehmen benützten Räume befinden sich im selben Gebäude. Nicht nachweisbar und nicht glaubhaft ist, dass die Reinigungsfachfrau ausschließlich die vom Einzelunternehmen benützten Räume reinigte und ausschließlich für die Reinigung der vom Einzelunternehmen benützten Räume Entgelte erhielt. Die Bw. konnte weder die Anzahl der Botengänge der Reinigungsfachfrau noch ihre auf Botengänge entfallenden Entgelte bekannt geben. Nach dieser Sach- und Beweislage waren die auf das Einzelunternehmen entfallenden Reinigungskosten und Ausgaben nicht einmal ansatzweise feststell- oder ermittelbar.

Da die idF beweispflichtige Bw. die ausschließlich betriebliche Verwendung der Reinigungsfachfrau weder nachwies noch glaubhaft machte, war ihre private Mitverwendung nach der v.a. Sach- und Beweislage als erwiesen anzusehen und festzustellen.

Es ergeht die Entscheidung:

Das Berufungsbegehren – den Betriebsausgabenabzug/Reinigungskosten erklärungskonform durchzuführen – wird abgewiesen.

III. BERUFUNG VOM 29. FEBRUAR 2008:

Mit der Berufung (29. Februar 2008) wurden der gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufige Umsatzsteuerbescheid 2005 und der Einkommensteuerbescheid 2005 vom 7. Jänner 2008 angefochten, die lt. Betreffzeile/Berufung am 10. Jänner 2008 zugestellt wurden. Nach der aus den

Verwaltungsakten sich ergebenden Sachlage wurde die Berufung (29. Februar 2008) mit Telefax vom 25. Juni 2008 eingebracht. Die im UFS-Vorhalteverfahren vorgelegte Faxbestätigung beweist, dass die mit Telefax vom 25. Juni 2008 übersandte Berufung mit Telefax vom 29. Februar 2008 eingebracht wurde. Im ggstl. Berufungsverfahren war daher über eine mit 29. Februar 2008 datierte und am 29. Februar 2008 eingebrachte Berufung zu entscheiden.

In Anwendung der in Pkt. I. und Pkt. II. der Berufungsentscheidung zitierten – und als Rechtsgrundlage der Entscheidung über die Berufung (29. Februar 2008) erklärten - Rechtslage ist iVm der am 10. Jänner 2008 erfolgten Zustellung festzustellen, dass eine an einem 10. Jänner zu Laufen beginnende Berufungsfrist am 10. Februar endet. Da der 10. Februar des Jahres 2008 ein Sonntag war, wäre der 11. Februar 2008 der letzte Tag der Berufungsfrist gewesen.

Nach Aktenlage stellte die Bw. auf die v.a. Bescheide sich beziehende Berufungsfristverlängerungsansuchen. Mit Telefax vom 11. Februar 2008 wurde beantragt, die Berufungsfrist bis 19. Februar 2008 zu verlängern. Mit Telefax vom 19. Februar 2008 wurde beantragt, die Berufungsfrist bis 29. Februar 2008 zu verlängern. Gemäß § 245 Abs 3 BAO idgF sind Berufungsfristen verlängerbar, wenn vor ihrem Ablauf Fristverlängerungsanträge gestellt werden. Auf die vorzit. Rechtslage bezogen ist iVm den Einbringungsdaten der v.a. Fristverlängerungsansuchen festzustellen, dass beide Berufungsfristverlängerungsansuchen rechtzeitig eingebracht wurden, sodass die Berufungsfrist am 29. Februar 2008 endete. Da die am 29. Februar 2008 eingebrachte Berufung innerhalb offener Berufungsfrist eingebracht wurde, war über die Berufung (29. Februar 2008) in der Sache zu entscheiden.

Die aus der Anfechtungserklärung/Berufung festzustellenden Streitpunkte sind **I.** die Abschreibung/Kundenstock und „*dazu gehörende*“ Zinsen (2005) und **II.** Reinigungskosten (2005).

Zu diesen Streitpunkten ergehen folgende Entscheidungen:

▪ ***III.I. Abschreibung/Kundenstock und „dazu gehörende“ Zinsen (2005):***

Strittig ist, ob das Einzelunternehmen den Kundenstock der insolventen B-GmbH im 2. Halbjahr 2005 übernahm, im Gegenzug offene Kredite der B-GmbH tilgte und damit die „Abschreibung/Kundenstock“ und der Betriebsausgabenabzug in Höhe der „*dazu gehörende Zinsen*“ zulässig war.

Ob die Übernahme des Kundenstockes der B-GmbH im 2. Halbjahr 2005 stattfand oder nicht stattfand und offene Kredite der B-GmbH im 2. Halbjahr 2005 getilgt oder nicht getilgt wurden, waren auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortende Sachfragen. Die bei ihrer Beantwortung anzuwendende Rechtslage ist Pkt. I.I. der Berufungsentscheidung zu entnehmen und wird zur Rechtsgrundlage der Entscheidung über den ggstl. Streitpunkt

erklärt. Auf diese Rechtslage bezogen ist folgende aus den Verwaltungsakten sich ergebende Sach- und Beweislage festzustellen:

- In der Berufungsverhandlung sagte die Bw. aus, die Übernahme des Kundenstockes der B-GmbH sei in Absprache mit dem Masseverwalter erfolgt:

Der Kundenstock einer insolventen Gesellschaft gehört zum Massevermögen. Der Masseverwalter einer insolventen Gesellschaft hat u.a. die Aufgabe, Massevermögen zu verwerten. Deshalb hätte der Masseverwalter der B-GmbH von einer während seines Tätigkeitszeitraumes stattfindenden Übernahme des Kundenstocks der B-GmbH Kenntnis gehabt. Der Masseverwalter der B-GmbH verneinte eine während seines Tätigkeitszeitraumes stattfindenden Übernahme des Kundenstocks der B-GmbH durch die Bw., deshalb war eine während seines Tätigkeitszeitraumes stattfindende Übernahme des Kundenstockes der B-GmbH durch die Bw. auszuschließen. Da der Masseverwalter der B-GmbH in dieser Funktion von 18. Juni 2005 bis 23. Juni 2007 tätig war, war eine im 2. Halbjahr 2005 stattfindende Übernahme des Kundenstocks der B-GmbH durch das Einzelunternehmen auszuschließen.

- Die Übernahme des Kundenstockes der B-GmbH soll im zweiten Halbjahr 2005 stattgefunden haben, da der Betrieb der B-GmbH mit Gerichtsbeschluss vom 17. Juni 2005 eingestellt wurde:

Wird der Betrieb einer insolventen Gesellschaft per Gerichtsbeschluss eingestellt, sind im Zeitpunkt der Betriebseinstellung bereits laufende Geschäfte zu beenden und die bis zur Beendigung dieser Geschäfte zu erbringenden Leistungen sind Leistungen der insolventen Gesellschaft. Deshalb war die diese Leistungen erbringende AW im zweiten Halbjahr 2005 nicht für ihr Einzelunternehmen sondern für die insolvente B-GmbH tätig. Eine Übernahme des Kundenstock der B-GmbH infolge Tätigwerden von AW für ihr Einzelunternehmen im zweiten Halbjahr 2005 war auszuschließen.

- Rechtstitel der in der Gegenäußerung zur Stellungnahme/Betriebsprüferin angesprochenen Lizenzgebühren waren Lizenzverträge:

Lizenzverträge gehören zum im Konkursverfahren zu verwertenden Vermögen. Da die B-GmbH „*die gesamten Lizenzgebühren für das Jahr 2005 kassiert hat*“ (© Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüferin), wurden die Lizenzverträge nicht vor Ende des Jahres 2005 verwertet. Eine aus der Verwertung von Lizenzverträgen sich ergebende Kundenstockübernahme des Einzelunternehmens im zweiten Halbjahr 2005 war auszuschließen.

- In der Berufungsverhandlung sagte die Bw. aus, dass der erste der offenen Kredite der B-GmbH Februar/März 2010 getilgt wurde:

Da die Bw. im der Berufungsverhandlung vorausgehenden Verwaltungsverfahren vorbrachte, dass die Übernahme des Kundenstockes der B-GmbH durch Tilgung von offenen Krediten der B-GmbH erfolgte, kann die Übernahme des Kundenstockes der B-GmbH nicht im zweiten Halbjahr 2005 stattgefunden haben, sondern muss Februar/März 2010 erfolgt sein.

Die v.a. Sach- und Beweislage zusammenfassend ist eine im 2. Halbjahr 2005 erfolgte Übernahme des Kundenstockes der insolventen B-GmbH und eine im Gegenzug erfolgte Tilgung offene Kredite der B-GmbH nicht als erwiesen anzusehen und festzustellen. Die Abschreibung/Kundenstock durchzuführen war daher rechtswidrig und die „*dazu gehörenden Zinsen*“ sind keine Betriebsausgaben des Einzelunternehmens.

Von dieser Sach- und Beweislage ausgehend ergeht die Entscheidung:

Das Berufungsbegehren – die Abschreibung/Kundenstock als rechtsrichtig anzuerkennen und den Betriebsausgabenabzug in Höhe der „*dazu gehörenden Zinsen*“ zuzulassen – wird abgewiesen.

III.II. Reinigungskosten (2005):

Aus den Verwaltungsakten ist festzustellen, dass die Bw. keine sachverhaltsbezogenen Angaben zu diesem Streitpunkt machte sondern auf ihr diesbezügliches Berufungsvorbringen der Vorjahre verwies. Der Entscheidung über den ggstl. Streitpunkt war daher die Sach- und Beweislage der Vorjahre zugrunde zu legen.

Über die Reinigungskosten der Vorjahre erging die Entscheidung in Pkt. II.III. der ggstl. Berufungsentscheidung. Die do. Ausführungen zur Sach-, Beweis- und Rechtslage werden zur Entscheidungs- und Rechtsgrundlage des ggstl. Streitpunktes erklärt.

Von dieser Sach-, Beweis- und Rechtslage ausgehend ergeht die Entscheidung:

Das Berufungsbegehren – den Betriebsausgabenabzug/Reinigungskosten erklärungskonform durchzuführen – wird abgewiesen.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 21. September 2010