



GZ. RV/0773-W/06,
miterledigt RV/0467-W/06,
RV/0393-W/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., X., vertreten durch Dr. D., Rechtsanwalt, D-81675 München, I., vom 17. Juni 2005 und 27. September 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 11. Jänner 2005 und 22. August 2002 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 bis 2000 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw., eine Gesellschaft nach bürgerlichen Recht, betreibt eine Rechtsanwaltskanzlei. Gesellschafter waren im berufungsgegenständlichen Zeitraum Dr. D., Dr. S., Dr. C. und Mag. W.. Anlässlich einer vom Finanzamt durchgeführten Betriebsprüfung, welche den Prüfungszeitraum 1998 bis 2000 und den Nachschauzeitraum Jänner 2001 bis Mai 2003 umfasste, wurden folgende berufungsgegenständliche, in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. Dezember 2004 und im (undatierten) Betriebsprüfungsbericht dargestellten, Feststellungen getroffen.

1. Datendienste/Programmbereitstellung

Trotz Aufforderung durch die Betriebsprüfung wurden weder Verträge, auf welche in den vorgelegten Rechnungen hingewiesen worden sei, noch entsprechende Leistungsnachweise

beigebracht. Die von der Bw. geltend gemachten Betriebsausgaben und der geltend gemachte Vorsteuerabzug würden von der Betriebsprüfung daher nicht anerkannt:

1998: ATS 240.000,00, Vorsteuer ATS 48.000,00

1999: ATS 240.000,00, Vorsteuer ATS 48.000,00

2000: ATS 550.000,00, Vorsteuer ATS 110.000,00

2. Büro in München, Y.

Der Gesellschafter Dr. D. habe an dieser Adresse seinen Hauptwohnsitz. Wohnungskosten seien Kosten der Lebensführung. Mangels Nachweis der betrieblichen Veranlassung seien diese Kosten in Höhe von ATS 72.064,93 im Jahr 1999 und ATS 72.654,38 im Jahr 2000 nicht abzugsfähig.

3. Sonderbetriebsausgaben Dr. D. im Jahr 2000

Mangels Vorlage der entsprechenden Belege seien die beantragten Sonderbetriebsausgaben im Jahr 2000 in Höhe von ATS 140.251,00 nicht anzuerkennen.

4. Verrechnungskonto Dr. D. (Buchhaltungskonto 9400)

Laut dem Verrechnungskonto werde im Prüfungszeitraum 1998 bis 2000 durchschnittlich eine Verbindlichkeit in Höhe von ATS 2.000.000,00 bis ATS 2.400.000,00 ausgewiesen. Im Prüfungszeitraum seien jedoch Aufwandszinsen resultierend aus den Bankverbindlichkeiten in Höhe von ATS 292.000,00 im Jahr 1998, ATS 298.000,00 im Jahr 1999 und ATS 390.000,00 im Jahr 2000 als Betriebsausgaben abgesetzt worden. Seitens der Betriebsprüfung bestehe die Vermutung, dass über das Verrechnungskonto Dr. D. der Bw. Gelder für Privatzwecke entzogen, die Zinsen jedoch betrieblich abgesetzt worden seien. Die Betriebsprüfung scheide daher von den abgesetzten Zinsen jährlich ATS 100.000,00 als privat veranlasst aus.

5. Aufwendungen für das Büro Bangkok 1999

Für das Jahr 1999 seien weder die Aufwandsbuchungen noch die dazugehörigen Rechnungen vorgelegt worden. Laut Buchhaltungskonto sei ein Aufwand von ATS 304.055,55 verbucht, laut Einnahmen-Ausgabenrechnung ein Betrag von ATS 604.055,55 abgesetzt worden. Die Differenz in Höhe von ATS 300.000,00 werde von der Betriebsprüfung dem Ergebnis 1999 hinzugerechnet.

6. Erhaltenes Darlehen von W.D. im Jahr 2000

Die Bw. habe laut Buchung auf dem Bankkonto vom 6. September 2000 von Herrn W.D. ein Darlehen über ATS 3 Mio. erhalten. Von der Bw. seien keine dieses Darlehen betreffende Vereinbarungen (Darlehensvertrag, Rückzahlungsmodalitäten und Verzinsung) vorgelegt worden. Die im Jahr 2000 geltend gemachten Zinsaufwendungen in Höhe von ATS 51.388,90 seien daher nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für die Jahre 1998 und 1999 am 11. Jänner 2005 Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 und Feststellung von Einkünften für die Jahre 1998 und 1999.

Mit Schreiben vom 17. Juni 2005 erhob die Bw. Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 und Feststellung von Einkünften für die Jahre 1998 und 1999 und begründete diese wie folgt: Die Bescheide würden zur Gänze angefochten. Als Berufungsgründe würden Verfahrensmängel, unrichtige Beweiswürdigung und unrichtige rechtliche Beurteilung geltend gemacht. Am 17. Dezember 2004 sei eine Niederschrift gemäß § 149 Abs. 1 BAO über die Schlussbesprechung zugestellt worden. Eine Schlussbesprechung habe jedoch nicht stattgefunden. Der Betriebsprüfer habe die von der Bw. übermittelten Unterlagen nicht berücksichtigt, weshalb folgende Anträge gestellt würden: die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben und dem Betriebsprüfer die Ergänzung des Verfahrens aufzutragen, in eventu die dem Betriebsprüfer vorgelegten Unterlagen zu berücksichtigen und die Bescheide dahin gehend abzuändern, dass die Aufwendungen und Vorsteuern zur Gänze anerkannt und berücksichtigt werden.

1. Datendienste und Programmbereitstellung

Die von der Betriebsprüfung abverlangten Verträge würden vorgelegt. Bei den Honoraren handle es sich um einen vereinbarten Jahrespauschalpreis. Die Leistungen, soweit sie im Büro zu erbringen waren, seien von Herrn M.P. erbracht worden. Es habe sich dabei um Wartungsarbeiten an den Servern gehandelt. Programmier- und Konfigurationsarbeiten seien von ihm über Fernwartung durchgeführt worden.

2. Büro München, Y.

Eine Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1994 bis 1996 habe die Kosten für dieses Büro nicht anerkannt. Grund dafür sei gewesen, dass Dr. D. kein Honorar ohne Umsatzsteuer für im Ausland erbrachte Leistungen verrechnet habe, weshalb die damalige Betriebsprüfung

davon ausgegangen sei, dass auch keine Leistungen im Ausland erbracht worden seien. Auch damals sei darauf hingewiesen worden, dass die Leistungen von Dr. D. für deutsche Klienten, welche im Prüfungszeitraum von München aus erbracht worden seien, jeweils zur Gänze durch das Büro in Wien fakturiert worden seien, da es sich dabei oftmals um Gerichtsverfahren in Österreich gehandelt habe, welche einheitlich abgerechnet worden seien. Die Betriebsprüfung habe das Büro weder besichtigt noch sonst irgendwelche Erhebungen vorgenommen. Die Nichtanerkennung des Aufwandes für dieses Büro durch die Betriebsprüfung für die Jahre 1994 bis 1996 beruhe auf einem auch in sonstigen Punkten äußerst oberflächlichen Verfahren und entsprechend kurz gehaltener Begründung. Der geltend gemachte Aufwand für das Büro München sei aus folgenden Gründen abzugsfähig: Das Büro München sei im Prüfungszeitraum 1998 bis 2000 (so wie davor und danach) ausschließlich als Büro verwendet worden, es sei (auch nicht teilweise) als Wohnung verwendet worden. Es verfüge über keine Schlafmöglichkeit sowie über keinerlei Ausstattungsmerkmale, welche typischerweise in bewohnten Räumen verfügbar seien, wie zum Beispiel Kleiderschränke, Esstisch oder eine Küche. Das Büro verfüge über alle Einrichtungen, welcher üblicherweise so nur für ein Büro erforderlich und sinnvoll seien, das seien Telefaxgeräte, mehrere Telefonleitungen, Büromöbel, Besprechungszimmer, Computer. Das Büro München sei von Klienten der Bw. mitbenutzt worden, so habe zum Beispiel eine Klientin eine deutsche Betriebsprüfung in diesen Büroräumlichkeiten durchgeführt. Das Büro sei nicht nur von Dr. D. benutzt worden, sondern auch von anderen Juristen der Kanzleigemeinschaft. Da das Büro aus Kostengründen nicht ständig besetzt gewesen sei, wäre ein Postdienst eingerichtet worden, sodass einlangende Post dem Briefkasten regelmäßig entnommen und nach Wien geschickt worden sei. Das Büro München sei durchgängig seit Ende der 80er Jahre auf dem Briefpapier der Bw. mit der Telefon- und Telefaxnummer angeführt gewesen. Weiters sei darauf seit damals auf den Geschäftskarten der Juristen verwiesen worden. Seit Einrichtung einer Kanzleihomepage im Jahr 1997 werde das Büro München auch auf dieser mit allen Details (Anschrift, ausgeübte Tätigkeit) beschrieben. Das Vorhandensein des Büros in München und die damit verbundenen Tätigkeiten hätten über die Jahre dazu geführt, dass die Bw. über eine ansehnliche deutsche Klientel verfüge, mit welcher jedes Jahr ein erheblicher Teil des Gesamtumsatzes erzielt werde. Der dadurch erzielte Ertrag liege nachhaltig und jedes Jahr weit über den damit zusammenhängenden Bürokosten.

3. Sonderbetriebsausgaben Dr. D. im Jahr 2000

a) Abschreibung für das Büro München:

Zur Rechtfertigung des Büros und zur Abzugsfähigkeit der mit dem Büro verbundenen Aufwendungen werde auf Punkt 2 verwiesen. Da es sich bei diesem Büro nicht um ein

Mietobjekt handle, sondern um Eigentum des Dr. D. , werde die Abschreibung für Abnutzung geltend gemacht.

b) Hinsichtlich der Postbetreuung im Büro München durch P.W. sowie die Reinigungskosten seien die Belege und Aufzeichnungen über die erbrachten Leistungen beigelegt.

c) Die Wohnung H-Gasse befinde sich im Eigentum von J.D.. Diese Wohnung werde seit dem Jahr 1999 zur Lagerung von Büromöbeln verwendet. Auf Grund dessen werde pauschal der Betrag von ATS 11.500,00 an J.D. für Betriebskosten dieser Wohnung ersetzt.

4. Verrechnungskonto Dr. D. (Buchhaltungskonto 9400)

Unter Berücksichtigung der von Dr. D. für das Büro Wien vorgenommenen Zahlungen, Sonderbetriebsausgaben, von der Bw. unentgeltlich verwendeten Einrichtungen und Maschinen sei das Verrechnungskonto etwa ausgeglichen. Eine Verzinsung des jeweiligen Soll- bzw. Habensaldos sei nicht vereinbart.

5. Aufwendungen für das Büro Bangkok 1999

Die mit der der Berufung angeschlossenen Rechnung des Büros Bangkok fakturierten Leistungen seien juristische Leistungen, welche Dr. D. für Akten des Büros Wien im Büro Bangkok erbracht habe. Diese Leistungen seien zusammen mit anderen Leistungen, welche in Wien von ihm oder anderen Juristen der Kanzlei in Wien erbracht worden seien, gegenüber Klienten verrechnet worden. Diese verrechneten Honorare seien in Wien eingegangen.

6. Erhaltenes Darlehen von W.D. im Jahr 2000

Das Darlehen sei von W.D. auf Grund einer mündlichen Vereinbarung eingeräumt worden. Die Rückzahlung habe nach fünf Jahren am 8. September 2005 zu erfolgen. Es sei „*Unverzinslichkeit*“ vereinbart worden.

Mit Schreiben vom 25. Juli 2002 legte die Bw. die Erklärung für die Feststellung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 2000 dem Finanzamt vor, und führte ergänzend aus, dass es sich aufgrund der Umstellung auf Bilanzierung bei der Erklärung erst um eine vorläufige handle, da die für die Bilanzierung erforderlichen Umstellungen und Abgrenzungen noch nicht komplett fertig gestellt bzw. fertig geprüft seien. Ebenso seien beim Aufwand Abschreibungen noch nicht berücksichtigt. Um einen Verspätungszuschlag zu vermeiden bzw. die Festsetzung einer Zwangsstrafe abzuwenden, würde diese vorläufige Erklärung vorgelegt.

Das Finanzamt erließ am 22. August 2002 einen gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid und stellte die im Kalenderjahr 2000 erzielten Einkünfte gemäß § 188 BAO erklärungsgemäß fest.

Mit Schreiben vom 27. September 2002 erhob die Bw. gegen diesen Bescheid vom 22. August 2002 Berufung und wandte sich gegen die vorläufige Feststellung der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit sowie die Feststellung der Einkünfte von Dr. D. , Mag. W. und Dr. C. . Die Feststellung der Einkünfte von Dr. S. bleibe unbestritten. Die Einkünfte von Mag. W. seien unter Berücksichtigung der endgültigen Zahlen in Höhe von ATS 431.149,45, die Einkünfte von Dr. C. in Höhe von ATS 463.185,40 festzustellen. Die Gesamteinkünfte und die Einkünfte von Dr. D. würden sich gegenüber der vorläufigen Feststellung noch ändern, wenn die Bewertungen im Zusammenhang mit der Erstellung der Jahresabschlüsse abgeschlossen seien, womit innerhalb etwa eines Monats zu rechnen sei. Für den als Beweis vorzulegenden Jahresabschluss für das Jahr 2000 werde eine Frist bis zum 7. November 2002 beantragt.

Mit Bescheid vom 9. Oktober 2002 forderte das Finanzamt die Bw. auf, die Mängel der Berufung vom 27. September 2002 (es fehle eine Begründung und eine aufgegliederte Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben) gemäß § 275 BAO bis zum 7. November 2002 zu beheben.

Mit Schreiben vom 7. November 2002 legte die Bw. entsprechend dem Mängelbehebungsauftrag zur Berufung vom 27. September 2002 den Jahresabschluss zum 31. Dezember 2000 (Bilanz und Gewinnermittlung) dem Finanzamt vor und stellte den Antrag die Einkünfte im Kalenderjahr 2000 aus selbstständiger Arbeit gemäß § 188 BAO vorläufig mit ATS 3,276.299,55 und die Einkünfte von Dr. D. in Höhe von ATS 2,381.964,70 unter Berücksichtigung und Abzug der verbleibenden Verlustvorträge aus dem 1997 im Betrag von ATS 143.591,00, aus dem Jahr 1998 im Betrag von ATS 1,453.269,99 und aus dem Jahr 1999 im Betrag von ATS 785.104,00 mit ATS 0,00 festzustellen, wobei aus dem Jahr 1999 ein Verlustvortrag von ATS 1,640.864,00 verbleibe.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 13. November 2002 forderte das Finanzamt die Bw. auf, betreffend den als Betriebsausgaben geltend gemachten Flugkosten, Reisekosten, Konferenzkosten, Werbeaufwand und Autokosten Dr. D. entsprechende Aufgliederungen vorzulegen und die berufliche Veranlassung nachzuweisen. Bezüglich den geltend gemachten Honoraren seien die Namen und Adressen der Empfänger bekannt zu geben. Die Aufwendungen für die Büros in München, Zagreb und Bangkok seien belegmäßig nachzuweisen. Ein Anlageverzeichnis sei nachzureichen und die geltend gemachten Sonderbetriebsausgaben der Gesellschafter seien aufzugliedern. Die Vereinbarung über die Ergebnisaufteilung sei nachzureichen und bekannt zu geben, aus welchen Gründen Dr. S.

keine Einkünfte zugeteilt würden. Eine Bestätigung über die Krankenversicherung Dr. D. in Höhe von ATS 37.742,30 sei vorzulegen.

Dem Ersuchen um Ergänzung wurde von der Bw. nicht entsprochen.

Mit Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO vom 11. Jänner 2005 gab das Finanzamt der Berufung vom 27. September 2002 gegen den Bescheid vom 22. August 2002 über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2000 statt und verwies in der Begründung darauf, dass die Berufung im Zuge der Betriebsprüfung miterledigt worden sei. Die in der Berufung beantragten Einkünfte der Gesellschafter Dr. S. , Dr. C. und Mag. W. seien als Basis herangezogen worden. Im Zuge der Betriebsprüfung hätten sich lediglich beim Gesellschafter Dr. D. Änderungen gegenüber dem Berufungsbegehren ergeben. Diesbezüglich werde auf den Betriebsprüfungsbericht bzw. die Niederschrift verwiesen.

Mit Schreiben vom 17. Juni 2005 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung vom 27. September 2002 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Schreiben vom 27. September 2005 nahm die Betriebsprüfung wie folgt zur Berufung vom 17. Juni 2005 Stellung:

1. Datendienste und Programmbereitstellung

Bei der Vertragspartnerin der Bw. handle es sich um die Z. GmbH. Einziger Gesellschafter und Geschäftsführer dieser GmbH sei Dr. D. . An die Bw. seien im Prüfungszeitraum Rechnungen über ATS 780.000,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer betreffend Internetanbindung und Serverapplikationen gelegt worden. Im Jahr 2000 sei eine weitere Rechnung betreffend Bereitstellung LAN, NetPC's, zentraler Server, Drucker und Anwendungssoftware über ATS 250.000,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer an die Bw. fakturiert worden. Die Betriebsprüfung habe einen genauen Leistungsnachweis abverlangt (wer – wann – welche Leistung für die Bw. erbracht habe). Von der Bw. seien nicht unterfertigte Verträge vorgelegt und angegeben worden, dass die Leistungen von einem Herrn M.P. erbracht worden wären. Grund- bzw. Leistungsaufzeichnungen wann er diese Leistungen erbracht haben soll, seien nicht vorgelegt worden. Als Gesellschafter und Geschäftsführer der Z. GmbH hätte Dr. D. diese Aufzeichnungen problemlos vorlegen können. Laut Lohnzettelauswertung habe die Z. GmbH im Prüfungszeitraum nur zwei kurzfristig bzw. geringfügig beschäftigte Dienstnehmer gehabt. Ein Herr M.P. sei nicht Dienstnehmer gewesen.

2. Büro München, Y.

Betreffend Büro/Wohnung in München, Y. werde von der Bw. ausgeführt, dass diese im Prüfungszeitraum 1998 bis 2000 (sowie davor und danach) ausschließlich als Büro verwendet worden sei. Im Zuge der Vorbetriebsprüfung durch die Großbetriebsprüfung habe diese festgestellt, dass es sich hierbei um eine im Eigentum des Dr. D. stehende Wohnung handle. Sämtliche Kosten seien mangels Nachweises der betrieblichen Veranlassung ausgeschieden worden. Laut Niederschrift der PAST-Linz vom 21. August 1997 sowie laut Antrittsbesuch vom 13. November 1997 habe Dr. D. diese Adresse als seinen Wohnsitz genannt und damit seine beschränkte Steuerpflicht in Österreich begründet. Wohnungskosten stellen Kosten der Lebensführung dar und seien daher von der Betriebsprüfung nicht als Ausgaben anerkannt worden. Für die Postbetreuung in München sei eine nicht unterfertigte Rechnung vom 28. Dezember 2000 vorgelegt worden. Leistungserbringer (2x wöchentliche Leerung des Briefkastens und Versand der Post nach Wien) sei ein Herr P.W. aus P.. Dieser Ort sei von München rd. 70-80 km entfernt. Aufgrund der Schriftart und des Rechnungsaufbaues dürfte diese Rechnung von der Bw. ausgestellt worden sein.

3. Sonderbetriebsausgaben Dr. D. im Jahr 2000

Betreffend der von Dr. D. im Jahr 2000 geltend gemachten Sonderbetriebsausgaben sei eine Rechnung datiert vom 10. Jänner 2001 von J.,K.D. in Kr. als Leistungserbringer über ATS 20.000,00 vorgelegt worden. Als Leistung seien Ausmal- und Reinigungsarbeiten an acht unterschiedlichen Tagen im Zeitraum 2004 angeführt. Dies sei in eindeutiges Indiz dafür, dass diese Rechnung im Jahr 2004 nachgeschrieben worden sei.

5. Aufwendungen für das Büro Bangkok 1999

In der Buchhaltung der Bw. sei ein Aufwand in Höhe von ATS 304.055,55 verbucht worden. Laut Einnahmen-Ausgabenrechnung der Bw. sei ein Betrag in Höhe von ATS 604.055,55 abgesetzt worden. Im Zuge der Betriebsprüfung sei diese Differenz von der Bw. nicht geklärt worden. Die der Berufung beigelegte Rechnung sei nicht unterfertigt. In dieser Rechnung sei zunächst ein Rechnungsbetrag in Höhe von ATS 694.035,55 ausgewiesen, in der Gesamtsumme sei ein Betrag in Höhe von ATS 634.035,55 angegeben. Dies scheine äußerst fragwürdig, die von der Betriebsprüfung beanstandete Differenz sei in keinsten Weise geklärt worden.

6. Erhaltenes Darlehen von W.D. im Jahr 2000

Entgegen den Vorbringen der Bw., wonach betreffend des Darlehens von W.D. „Unverzinslichkeit“ vereinbart worden sei, habe die Bw. für dieses Darlehen im Jahr 2000 Zinsen in Höhe von ATS 51.388,90 als Betriebsausgaben abgesetzt.

Mit Schreiben vom 29. September 2005 übermittelte das Finanzamt der Bw. die Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Gegenäußerung. Die Bw. brachte keine Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung ein.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Februar 2006 wies das Finanzamt die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 und Feststellung von Einkünften für die Jahre 1998 und 1999 als unbegründet ab und begründete dies im Wesentlichen mit den Ausführungen der Betriebsprüfung in der Stellungnahme zur Berufung.

Mit Schreiben vom 3. April 2006 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung der Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte aus, dass eine ergänzende Begründung gesondert erstattet werde. Eine ergänzende Begründung wurde von der Bw. bis dato nicht beigebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zu den allgemeinen Ausführungen der Bw. betreffend Verfahrensmängel, unrichtige Beweiswürdigung und unrichtige rechtliche Beurteilung hinsichtlich des Betriebsprüfungsverfahrens ist zunächst festzustellen: In § 183 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, ist folgendes normiert:

"(1) Beweise sind von Amts wegen oder auf Antrag aufzunehmen.

(2) Die Abgabenbehörde kann die Beweisaufnahme auch im Wege der Amtshilfe durch andere Abgabenbehörden vornehmen lassen.

(3) Von den Parteien beantragte Beweise sind aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellt, dass die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind. Gegen die Ablehnung der von den Parteien angebotenen Beweise ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

4) Den Parteien ist vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern."

Da die Bw. nicht in der Lage war, sämtliche abgabenrechtlich relevanten Sachverhalte durch Vorlage entsprechend aussagekräftiger Unterlagen zu beweisen oder glaubhaft zu machen, hatte die Betriebsprüfung im Interesse der Wahrheitsfindung erforderliche Ermittlungshandlungen von Amts wegen durchzuführen. Durch die ergänzenden Handlungen der Betriebsprüfung im Zuge der Stellungnahme zur Berufung hatte die Bw. jedenfalls im Rechtsmittelverfahren Gelegenheit von allen durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern. Zur geäußerten Kritik an der Beweiswürdigung durch die Betriebsprüfung wird auf die in diesem Berufungsverfahren vorgenommene rechtliche Würdigung der Sachverhalte verwiesen. Insoweit von der Bw. Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren angesprochen wurden, wird darauf hingewiesen, dass solche Mängel im Rechtsmittelverfahren saniert werden können (vgl. VwGH 17.2.1994, 93/16/0117). Entsprechend diesem Prinzip wird die erforderliche Auseinandersetzung mit den Vorbringen der Bw. im Rahmen der rechtlichen Würdigung in dieser Berufungsentscheidung von der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgenommen.

1. Datendienste/Programmbereitstellung

a) Betriebsausgaben:

Die Bw. wendet sich gegen die Versagung der Anerkennung der in den Honorarnoten der Z. GmbH ausgewiesenen Beträge in Höhe von ATS 240.000,00 im Jahr 1998, ATS 240.000 im Jahr 1999 und ATS 550.000,00 im Jahr 2000.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben sind nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen.

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Gemäß § 138 Abs. 2 BAO sind Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt von Anbringen von Bedeutung sind. Nach § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden von Amts wegen die tatsächlichen und die rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung von Abgaben wesentlich sind. Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (vgl. VwGH 25.10.1995, 94/15/0131, 94/15/0181). Die Abgabenbehörde hat gemäß § 167 Abs. 2 BAO

unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 25.4.1996, 95/16/0244; 19.2.2002, 98/14/0213; 9.9.2004, 99/15/0250).

Es liegt somit im Rahmen der Mitwirkungspflicht der Bw. jene Umstände darzulegen, aus denen die Leistungserbringung der in Rede stehenden Leistungen durch die Z. GmbH im Sinne der genannten Bestimmungen als erwiesen anzunehmen ist. Entsprechend den Ausführungen der Betriebsprüfung in der Stellungnahme vom 27. September 2005 zur Berufung vom 17. Juni 2005 gründete sich die Feststellung der Betriebsprüfung auf das Fehlen eines Beweises dafür, dass die in den Honorarnoten angeführten Leistungen tatsächlich für die Bw. erbracht wurden. Für diese Beurteilung waren für die Betriebsprüfung folgende Umstände ausschlaggebend: Einziger Gesellschafter und Geschäftsführer der Z. GmbH war in den gegenständlichen Zeiträumen Dr. D. . Die von der Bw. vorgelegten Verträge vom 10. Juli 1997 und 11. Juni 1998 sind weder von der Bw. noch von der Z. GmbH unterfertigt. Die Z. GmbH beschäftigte lediglich zwei kurzfristig bzw. geringfügig beschäftigte Dienstnehmer. Der von der Bw. als Leistungserbringer Genannte (M.P.) war bei der Z. GmbH nicht beschäftigt. Grund- bzw. Leistungsaufzeichnungen bezüglich der konkret an die Bw. erbrachten Leistungen wurden trotz Aufforderung Bw. nicht vorgelegt.

Den abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt bezüglich der geltend gemachten Betriebsausgaben konnte die Bw. mangels Vorlage entsprechend aussagekräftiger Unterlagen weder beweisen noch glaubhaft machen. Im Zuge der Stellungnahme zur Berufung hatte die Bw. auch im Rechtsmittelverfahren Gelegenheit, von den von der Betriebsprüfung als ausschlaggebend qualifizierten Umständen Kenntnis zu nehmen und sich dazu entsprechend zu äußern. Der unabhängige Finanzsenat kommt zu der Überzeugung, dass die Betriebsprüfung zu Recht davon ausgegangen ist, dass die betriebliche Veranlassung der behaupteten Datendienste/Programmbereitstellung von der Bw. weder nachgewiesen noch zumindest glaubhaft gemacht worden ist. Die von der Bw. geltend gemachten Betriebsausgaben in Höhe von ATS 240.000,00 (€ 17.441,48) im Jahr 1998, ATS 240.000 (€ 17.441,48) im Jahr 1999 und ATS 550.000,00 (€ 39.970,06) im Jahr 2000 sind daher zu Recht von der Betriebsprüfung nicht anerkannt worden.

b) Vorsteuerabzug:

Die Bw. wendet sich gegen die Versagung des Vorsteuerabzuges aus in den Jahren 1998 bis 2000 von der Z. GmbH gelegten Rechnungen.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Vorsteuern sind nur dann abziehbar, wenn sie eine von einem anderen Unternehmer erbrachte Leistung betreffen.

Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug hängt jedenfalls davon ab, dass die Lieferung oder sonstige Leistung auch tatsächlich erbracht wurde. Mangels Vorlage entsprechenden Nachweise kann eine Beurteilung, ob den streitgegenständlichen Rechnungen tatsächliche Leistungen zur Grunde lagen, nicht getroffen werden. Von der Bw. wurde in der Berufung ausgeführt, dass die gegenständlichen Leistungen von Herrn M.P. erbracht worden seien. Dieser war aber, wie von der Betriebsprüfung festgestellt wurde, nicht Dienstnehmer der Z. GmbH. Daraus folgt aber, dass unabhängig von der Frage der tatsächlichen Leistungserbringung, diese jedenfalls nicht von der Z. GmbH erbracht wurde. Damit sind aber die gesetzlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nicht gegeben. Die Nichtanerkennung des von der Bw. geltend gemachten Vorsteuerabzuges in Höhe von ATS 48.000,00 (€ 3.488,30) im Jahr 1998, ATS 48.000,00 (€ 3.488,30) im Jahr 1999 und ATS 110.000,00 (€ 7.884,01) im Jahr 2000 durch die Betriebsprüfung ist daher zu Recht erfolgt.

2. Büro München, Y.

Die Bw. wendet sich gegen die Nichtanerkennung der Aufwendungen für das „Büro“ in München in Höhe von ATS 72.064,93 im Jahr 1999 und ATS 72.654,38 im Jahr 2000.

Bezüglich der rechtlichen Grundlagen zu den Betriebsausgaben wird auf die Ausführungen zu Punkt 1 verwiesen. Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendete Beträge wie auch Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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, nicht abgezogen werden. Unstrittig ist, dass in den berufsgegenständlichen Jahren 1998 bis 2000 Dr. D. seinen Hauptwohnsitz in München, Y. hatte. Daraus folgt zunächst, dass die von der Bw. behauptete ausschließliche Verwendung dieses Wohnsitzes als Büro nicht zutreffen kann. § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG schließt die Abzugsfähigkeit nur dann nicht aus, wenn der betreffende Aufwand (nahezu) ausschließlich betrieblich bzw. beruflich veranlasst ist bzw. das betreffende

Wirtschaftsgut (nahezu) ausschließlich betrieblich bzw. beruflich genutzt wird oder sich der Teil der Aufwendungen, der auf die ausschließlich betriebliche bzw. berufliche Veranlassung bzw. Nutzung entfällt, einwandfrei von den Ausgaben für die private Lebensführung trennen lässt. Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und berufliche Aufwendungen nicht einwandfrei trennen lassen, ist allerdings der gesamte Betrag nicht abzugsfähig (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 20 Tz 21/2 und 22).

Zu den Ausführungen der Bw. betreffend die Betriebsprüfung für die Jahre 1994 bis 1996 ist festzuhalten, dass dieses Verfahren nicht den berufungsgegenständlichen Zeitraum betrifft, weshalb auf die Vorbringen dazu nicht einzugehen war. Eine betriebliche Nutzung wurde in den Jahren 1994 bis 1996 nicht anerkannt, Aufwendungen für die Jahre 1997 und 1998 wurden von der Bw. nicht geltend gemacht. Die Bw. hat keine Nachweise beigebracht, die das Vorbringen der ausschließlichen betrieblichen Nutzung dieses Wohnsitzes dokumentieren würden. Die Vorbringen der Bw., dass die Adresse mit Telefon/Telefaxnummer sowohl auf dem Briefpapier als auch auf der Kanzleihomepage aufgeschienen sei, stehen im Widerspruch zu dem Vorbringen, dass das Büro gar nicht besetzt gewesen sei und daher ein Postdienst erforderlich gewesen wäre. Auch mit dem Vorbringen, dass das „Büro“ von Klienten der Bw. mitbenutzt worden sei, kann eine betriebliche Verwendung durch die Bw. selbst nicht belegt werden. Für die angeführte Leistungserbringung der Bw. für Klienten in Deutschland wurden keine Belege vorgelegt. Demzufolge erfolgte die Nichtanerkennung der von der Bw. geltend gemachten Betriebsausgaben in Höhe von ATS 72.064,93 (€ 5.237,16) im Jahr 1999 und ATS 72.654,38 (€ 5.280,00) im Jahr 2000 durch die Betriebsprüfung ist daher zu Recht.

3. Sonderbetriebsausgaben Dr. D. im Jahr 2000

Die Bw. wendet sich gegen die Nichtanerkennung der Sonderbetriebsausgaben Dr. D. im Jahr 2000 in Höhe von insgesamt ATS 140.251,00. Zu den Detailbeträgen ist auszuführen:

a) Absetzung für Abnutzung Büro in München, Y. in Höhe von ATS 73.751,00.

Wie bereits unter Punkt 2. ausgeführt, erfolgte die Nichtanerkennung der von der Bw. geltend gemachten Aufwendungen für das „Büro“ in München durch die Betriebsprüfung zu Recht. Mangels betrieblicher Nutzung ist auch die als Sonderbetriebsausgabe geltend gemachte Absetzung für Abnutzung in Höhe von ATS 73.751,00 (€ 5.359,69) nicht anzuerkennen, wobei ergänzend festgehalten wird, dass von der Bw. auch kein diesbezügliches Anlageverzeichnis vorgelegt wurde.

b) Postbetreuung Büro München in Höhe von ATS 35.000,00.

Mangels betrieblicher Nutzung erfolgte die Nichtanerkennung dieser Sonderbetriebsausgaben in Höhe von ATS 35.000,00 (€ 2.543,55) durch die Betriebsprüfung ebenfalls zu Recht.

Ergänzend ist zu der von der Bw. vorgelegten Rechnung auszuführen, dass diese vom Rechnungsaussteller nicht unterfertigt und der Rechnungsbetrag in Österreichischen Schilling fakturiert wurde, obwohl der Rechnungsaussteller laut vorgelegter Rechnung seinen Wohnsitz in Deutschland hatte und auch dort seine Leistung erbracht haben soll.

c) Bezüglich der von der Bw. vorgelegten Rechnung J.,K.D. für Renovierungsarbeiten bzw. Reinigungsarbeiten hat die Betriebsprüfung in ihrer Stellungnahme vom 27. September 2005 zu Recht darauf verwiesen, dass in der vorgelegten Rechnung vom 10. Jänner 2001 Leistungen, welche im Jahr 2004 erbracht worden seien, abgerechnet wurden. Auch diese Rechnung weist keine Unterschriften der Rechnungsaussteller auf. Im Zuge der Stellungnahme zur Berufung hatte die Bw. auch im Rechtsmittelverfahren Gelegenheit, von den von der Betriebsprüfung als ausschlaggebend qualifizierten Umständen Kenntnis zu nehmen und sich dazu entsprechend zu äußern. Die Nichtanerkennung der geltend gemachten Sonderbetriebsausgaben in Höhe von ATS 20.000,00 (€ 1.453,46) durch die Betriebsprüfung ist daher zu Recht erfolgt.

d) Auch zu den Ausführungen der Betriebsprüfung in der Stellungnahme zur Berufung betreffend die von der Bw. vorgelegte Rechnung „Ersatz Betriebskosten Wohnung H-Gasse“ wurden von der Bw. keine Einwendungen vorgebracht, weshalb die Nichtanerkennung des Betrags von ATS 11.500,00 (€ 835,74) als Sonderbetriebsausgaben Dr. D. durch die Betriebsprüfung zu Recht erfolgt ist.

4. Verrechnungskonto Dr. D. (Buchhaltungskonto 9400)

Von der Betriebsprüfung wurde betreffend den von der Bw. geltend gemachten Aufwandszinsen ein Anteil von ATS 100.000,00 jährlich als privat veranlasst nicht anerkannt. Die Betriebsprüfung vertrat dabei die Auffassung, dass die Schuldzinsen teilweise durch Privatentnahmen bedingt und daher nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig seien. Die Bw. brachte in ihrer Berufung vom 17. Juni 2005 dazu lediglich vor, dass unter Berücksichtigung der von Dr. D. für das Büro Wien vorgenommenen Zahlungen, Sonderbetriebsausgaben, von der Kanzleigemeinschaft unentgeltlich verwendete Einrichtungen und Maschinen das Verrechnungskonto Dr. D. in etwa ausgeglichen sei. Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Verbindlichkeiten gehören zum Betriebsvermögen, wenn sie zur Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens oder für die täglich laufenden Geschäftsfälle aufgenommen werden (vgl. VwGH 16.11.1993, 98/14/0158). Für die Abzugsfähigkeit ist daher

das Veranlassungsprinzip maßgeblich, dh die Verbindlichkeiten müssen ursächlich und unmittelbar den Betrieb betreffen (vgl. VwGH 10.09.1998, 93/15/0051). Nach herrschender Rechtsprechung (vgl. VwGH 22.2.2000, 94/14/0129) ist für die Abzugsfähigkeit von Zinsen als Betriebsausgaben ausschließlich die Verwendung der Geldmittel maßgeblich, die durch die Schuldaufnahme verfügbar gemacht wurden. Ob ein Kredit oder Darlehen eine betriebliche oder eine private Verbindlichkeit darstellt, hängt davon ab, wozu die damit verfügbar gewordenen finanziellen Mittel dienen. Dienen sie der Finanzierung der Aufwendungen, die der privaten Lebensführung zuzuordnen sind, so liegt eine Privatverbindlichkeit vor. Dienen sie hingegen betrieblichen Zwecken, so ist die Verbindlichkeit als Betriebsschuld anzusehen (vgl. VwGH 30.9. 1999, 99/15/0106; 23.3.2000, 97/15/0164). Entscheidend ist demnach der Schuldgrund. Nur dann, wenn die Schuld ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruht, die den Betrieb betreffen, stellt sie eine Betriebsschuld dar. Ein Fremdmittelaufwand ist somit nur dann als betrieblich veranlasst anzusehen, wenn die Fremdmittel auch tatsächlich dem Betrieb dienen (vgl. VwGH 27.1.1998, 94/14/0017; 10.9.1998, 93/15/0051). Werden Fremdmittel und nicht bloß vorhandene Eigenmittel dem Betrieb für betriebsfremde Zwecke entzogen, so ist der Fremdmittelaufwand nicht betrieblich veranlasst (vgl. VwGH 29.6.1999, 95/14/0150; 24.2.2005, 2000/15/0057). Aus dem von der Bw. unbestrittenen Stand des Verrechnungskontos Dr. D. (Verbindlichkeiten durchschnittlich zwischen ATS 2 Mio. und ATS 2,4 Mio.) ergibt sich zweifellos das Vorliegen von entnahmebedingter Fremdmittelfinanzierung. Eine betriebliche Veranlassung des Zinsaufwands kann nur unterstellt werden, wenn die Saldierung der Geldmittelkonten ein positives Ergebnis liefert. Ein wie im vorliegenden Fall negatives Ergebnis zieht die Vermutung der privaten Verwendung nach sich. Wenn daher Geldmittel entnommen werden, obwohl kein Geldmittelüberschuss im Betrieb vorhanden ist, entstehen durch die Entnahmen keine betrieblichen Schulden. Verbindlichkeiten, deren Aufnahme erst durch hohe Privatentnahmen notwendig wird oder mit denen Privatentnahmen finanziert werden sollen fehlt der betriebliche Zusammenhang. Mit den bloßen und auch unbelegten Einwendungen der Bw., wonach das Verrechnungskonto des Gesellschafters in etwa ausgeglichen gewesen wäre, kann eine betriebliche Veranlassung der geltend gemachten Zinsaufwendungen nicht begründet werden. Eine Zuordnung bzw. Glaubhaftmachung, dass die Schuldaufnahmen ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruhten, die den Betrieb betreffen, erfolgte durch die Bw. nicht. Die Ausscheidung bloß eines Teiles der geltend gemachten Schuldzinsen (ATS 100.000,00 (€ 7.267,28) jährlich) als privat veranlasst erfolgte daher zu Recht.

5. Aufwendungen für das Büro Bangkok 1999

Die Bw. wendet sich gegen die Zurechnung eines Betrages in Höhe von ATS 300.000,00, welcher von der Betriebsprüfung als Differenz zwischen dem Buchhaltungskonto (Aufwand ATS 304.055,55) und der Einnahmen-Ausgabenrechnung (Aufwand ATS 604.055,55) festgestellt wurde. Im Zuge des Rechtsmittelverfahrens legte die Bw. zwar einen Beleg vom 5. Jänner 2000 („Statement of Fees and Disbursements“) vor, nahm aber zu den Ausführungen der Betriebsprüfung nicht Stellung. Mangels Aufklärung der Differenz zwischen Buchhaltungskonto und Einnahmen-Ausgabenrechnung durch die Bw. erfolgte die Zurechnung der Differenz in Höhe von ATS 300.000,00 (€ 21.801,85) im Jahr 1999 durch die Betriebsprüfung zu Recht.

6. Erhaltenes Darlehen von W.D. im Jahr 2000

Die Bw. wendet sich gegen die Nichtanerkennung des im Jahr 2000 geltend gemachten Zinsaufwandes in Höhe von ATS 51.388,90. Als Begründung führt die Bw. in ihrer Berufung vom 17. Juni 2005 aus, das entsprechend einer mündlichen Vereinbarung das Darlehen für fünf Jahre (Rückzahlung 8. September 2005) gewährt und „*Unverzinslichkeit*“ vereinbart worden sei. Die Betriebsprüfung hat in ihrer Stellungnahme vom 27. September 2005 auf den Widerspruch (geltend gemachter Zinsaufwand bei „*Unverzinslichkeit*“) hingewiesen. Eine Gegenäußerung der Bw. zur Stellungnahme der Betriebsprüfung ist trotz Aufforderung nicht erfolgt, weshalb die Nichtanerkennung des im Jahr 2000 geltend gemachten Zinsaufwandes in Höhe von ATS 51.388,90 (€ 3.734,58) durch die Betriebsprüfung zu Recht erfolgt ist.

Die Berufungen waren daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 15. Februar 2011