



GZ. RV/2178-W/02

GZ. RV/4169-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 14. November 2003 über die Berufung des Bw., vertreten durch Dkfm. Friedrich E. Wagner, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf in Wien, vertreten durch OR Dr. Walter Klang, betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften für die Jahre 1989 und 1990 sowie die Nichtveranlagung der Umsatzsteuer für die Jahre 1989 und 1990 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Den Feststellungen eines Betriebsprüfungsverfahrens gemäß wurde am 27. Juli 1989 vom Bw., Herrn JP sowie Frau CS eine zunächst mit fünf Jahren befristete Vereinbarung unterzeichnet, deren Inhalt die Tätigkeit der Beteiligten in der PWW (welche zu diesem Zeitpunkt bereits als Krankenanstalt in der Form einer Betriebs Ges.m.b.H. bestand), regelte.

Der Hauptpunkt der Vereinbarung beinhaltete die Aufgabe des Bw., wonach dieser der Klinik ein neues, auf der Linie der Ganzheitsmedizin liegendes Image geben sollte.

Hierbei sollte der Bw. Investitionen aus eigenem tätigen sowie Marketingkonzepte erarbeiten.

In seiner Eigenschaft als Mediziner bestehe die Aufgabe des Bw. darin, Patienten zu behandeln, Personal aufzunehmen, über diverse Aktivitäten in der PWW zu disponieren und die Klinik zu leiten.

Ab dem Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages sollten alle einströmenden Einnahmen in einen gemeinsamen Topf geworfen werden, die Fixkosten der Klinik abgedeckt werden, Rückzahlungen der vom Bw. getragenen Investitionen, des Personals sowie anderer weiterer Investitionen geleistet und sodann der übriggebliebene Gewinn im Ausmaß von 40% auf Frau CS, von 40% auf den Bw. sowie von 20% auf Herrn JP (für dessen auf die Dauer des Vertrages erbrachte PR Tätigkeit) aufgeteilt werden.

Des weiteren wurde in ob angeführter Vereinbarung sowohl eine mögliche Anstellung des Bw. und Herrn JP in der Ges.m.b.H. als auch eine Option des Bw. auf Erwerb von Anteilen an der Klinik Ges.m.b.H. angesprochen.

Im Zuge der Aufnahme der Tätigkeit fungierte Frau CS so wie bisher im Rahmen der PWW Betriebs Ges.m.b.H. als Geschäftsführerin, während der Bw. zum ärztlichen Leiter der Tagesklinik bestellt wurde respektive Herr JP mit der Erstellung von Werbekonzepten betraut wurde. In diesem Zeitraum seien die Umsätze exklusiv von der Ges.m.b.H. erfasst worden, während der Bw. ob Nichtzustimmung der Frau CS im eigenen Namen Investitionen wie beispielsweise die Anmietung eines Lasergerätes getätigt habe.

In weiterer Folge sei es zu Unstimmigkeiten zwischen den Beteiligten gekommen, und die Zusammenarbeit schlussendlich mit einer einstweiligen Verfügung des Landesgerichtes für ZRS Wien vom 30. Januar 1990 beendet worden.

Nach Ansicht der Betriebsprüferin habe in steuerlicher Hinsicht im Zeitraum zwischen Abschluss der Vereinbarung und der Erlassung der einstweiligen Verfügung eine „einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht ähnliche Mitunternehmerschaft bestanden.“

Aufgrund der Tatsache, dass bereits in der Anlaufphase der Abbruch der Tätigkeit erfolgt sei, komme dieser kein Einkunftsquellencharakter zu und habe demzufolge sowohl eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre 1989 und 1990 sowie eine Veranlagung der Umsatzsteuer für vorgenannten Zeitraum zu unterbleiben.

Darüber hinaus habe eine Einvernahme Frau CS jenes Ergebnis gezeigt, dass trotz der Vereinbarung gemeinschaftlicher Tragung von Einnahmen und Ausgaben ihrerseits nie die Absicht bestanden habe, die Geschäfte der PWW Betriebs Ges.m.b.H. im Rahmen einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zu führen.

Die Aufwendungen des Bw. habe sie als dessen Risikokapital betrachtet.

Aufgrund obiger Feststellungen wurden seitens der Abgabenbehörde erster Instanz ein mit 15. Juli 1993 datierter Bescheid des Inhalts, dass eine einheitliche und gesonderte Gewinn-

feststellung respektive eine Veranlagung zur Umsatzsteuer für die Jahre 1989 und 1990 nicht statt findet, erlassen.

Die Adressierung des Bescheides lautete hierbei auf den "Bw. und Mitgesellschafter" und wurde dieser dem Bw. in seiner Eigenschaft als nach § 81 Abs. 2 BAO amtsweig bestellter Vertreter zugestellt.

Mit Schriftsatz vom 24. November 1993 wurde innerhalb verlängerter Frist gegen obgenannten Bescheid Berufung erhoben und hierbei begründend ausgeführt, dass es Ziel der mit 27. Juli 1989 datierten Vereinbarung gewesen sei, im Wege der Gründung einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht der PWW durch Installierung einer Klinik für Ganzheitsmedizin eine neue Richtung zu geben.

Insoweit sei unter anderem vorgesehen gewesen, aus den Einnahmen, alle nötige Ausgaben, inklusive der vom Bw. getragenen Ausgaben abzudecken.

Infolge aufgetretener Unstimmigkeiten, sei die Zusammenarbeit durch die einstweilige Verfügung des Landesgerichtes für ZRS Wien vom 30. Jänner 1990 beendet worden und sei der Bw. infolge Vorenthalten der vertraglich zugesicherten Einnahmenteile, respektive der Nichtrefundierung der Investitionen zur Prozessführung gegen die PWW Ges.m.b.H. gezwungen gewesen.

Aufgrund der Tatsache, dass im Jahre 1991 ein Konkursantrag gegen obgenanntes Unternehmen mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen worden sei, sei es dem Bw. nicht gelungen auch nur einen einzigen Schilling hereinzubringen.

Mit der Berufung wurden Steuererklärungen betreffend die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung sowie die Umsatzsteuer für die Jahre 1989 bis 1991 vorgelegt und um erklärungsgemäße Veranlagung ersucht.

Aus den Erklärungen, respektive den Beilagen zu diesen ist ersichtlich, dass der Bw. im Zuge des Feststellungsverfahrens die von ihm getragenen Investitionen im Ausmaß von **S 464.005,59** (1989) bzw. **S 77.043,95** (1990) als Forderung gegenüber der

PWW Ges.m.b.H. ausgewiesen hat, während nämliche Beträge im Rahmen der Umsatzsteuererklärungen als Umsätze der PWW Ges. m. H. und Mitgesellschafter behandelt wurden, wobei im Zuge des Abschlusses zum **31.12.1991** eine Forderungsabschreibung bzw. eine Korrektur der Umsatzsteuern 1989-1991 im Wege der Vorsteuer erfolgt ist.

In ihrer Stellungnahme vom 21. Februar 1994 zur Berufung gab die Betriebsprüferin bekannt, dass obige Vorgangsweise weder der Sachlage nach den gesetzlichen Vorschriften entsprechend zu erachten sei.

Zusammenfassend handle es sich bei den, den Abgabenerklärungen zugrundeliegenden Beträgen um Privatansprüche des Bw. an die PWW Ges.m.b.H. und nicht um gemeinschaftliche Einnahmen.

Im übrigen sei in Ansehung der Bilanzierung eines Verlustes von ca. S 1.200.000.- sowie des fehlenden objektiven Ertragstrebens an der Beurteilung des Nichtvorliegens einer Einkunftsquelle festzuhalten.

Mit Schriftsatz vom 10. März 1994 replizierte der (vormalige) steuerliche Vertreter des Bw., dass der Gesellschaft seitens Frau CS beträchtliche Einnahmen vorenthalten worden seien und vereinbarungswidrig der PWW Ges.m.b.H. zugeflossen seien.

In Ansehung des gewinnträchtigen Betätigungsfeldes privater Krankenanstalten im allgemeinen sowie der am Beginn der Gesellschaft erzielten Einnahmen sei vom objektiven Ertragstreben auszugehen und demzufolge seien die aufgrund ordnungsgemäßer Buchhaltung ermittelten bzw. in den Erklärungen ausgewiesenen Werte den entsprechenden Veranlagungen zugrunde zu legen.

Mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 25. Oktober 1994, Zl. 6/1-1107/99-05, wurde das Rechtsmittel mit der Begründung, dass ausgehend vom (zweifelhaften !) Bestehen eines Gesellschaftsverhältnis die Tätigkeit bereits in der Anlaufphase beendet worden sei, respektive in Ansehung der niederschriftlichen Aussage der Frau CS, es habe nie die Absicht bestanden, der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht Einnahmen zukommen zu lassen, der Schluss auf das Nichtvorliegen einer Einkunftsquelle zu ziehen sei, abgewiesen.

Gegen obgenannte Berufungsentscheidung wurde Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben, wobei das Höchstgericht diese mit Beschluss vom 29. November 2000, Zl. 94/13/0267 als unzulässig zurückwies.

In den Entscheidungsgründen wurde seitens des VwGH unter Berufung auf Vorjudikate die Ansicht vertreten, dass in Ansehung der Bestimmung des § 191 Abs. 2 BAO sowohl ein Feststellungsbescheid als auch ein Umsatzsteuerbescheid, welcher nach Beendigung einer Personenvereinigung an diese ergeht, keine Rechtswirkungen entfaltet.

Diese Betrachtung habe auch für die in Beschwerde gezogene Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland Platz zu greifen.

Im fortgesetzten Verfahren wurde seitens der Abgabenbehörde erster Instanz das Rechtsmittel als unzulässig zurückgewiesen und sodann neue, an die ehemaligen Beteiligten gerichtete Bescheide betreffend des Unterbleibens einer einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung sowie einer Veranlagung zur Umsatzsteuer für die Jahre 1989 und 1990 erlassen.

In der Begründung beider Bescheide wurde neuerlich auf die Ergebnisse des Betriebsprüfungsverfahrens verwiesen.

Gegen diese Bescheide wurde mit Schriftsatz vom 9. April 2001 bzw. vom 16. September 2002 Berufung erhoben.

In dem mit 9. April 2001 datierten Berufungsschriftsatz beantragte der nunmehrige steuerliche Vertreter des Bw. die Aufhebung des Bescheides betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer 1989 und 1990 und führte begründend aus, dass die drei Gesellschafter der PWW Ges.n.b.R. in Vorbereitung einer gewerblichen Tätigkeit unternehmerisch tätig geworden seien und demzufolge Umsätze bzw. Vorsteuern anzuerkennen seien.

Für den Fall der Vorlage des Rechtsmittels an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde um die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung ersucht.

Im innerhalb verlängerter Frist eingebrachten Berufungsschriftsatz vom 16. September 2002 gegen die Nichtfeststellung von Einkünften für die Jahre 1989 und 1990 wurde unter Bezugnahme auf die am 26. November 1993 nachgereichten Erklärungen ausgeführt, dass ausgehend vom Vorliegen einer Mitunternehmerschaft (id est Gesellschaft nach bürgerlichem Recht oder ähnliche Gemeinschaft) derselben mangelndes objektives Gewinnstreben insoweit nicht abgesprochen werden könne, als gerade Krankenanstalten, welche neue Behandlungsmethoden anbieten, ungeachtet einer kurzen Anlaufphase wirtschaftlich erfolgreich sein können.

Der Schluss, eine Privatklinik sei nur unter Inkaufnahme von Verlusten zu führen und seien Gewinne unmöglich, sei jedenfalls unzutreffend. Was das subjektive Gewinnstreben anlangt, so manifestiere sich dieses schon daraus, als die Gesellschafter lediglich Gewinnverteilungsregeln statuiert haben, hingegen die Aufteilung etwaiger Verluste nicht zum Inhalt des Übereinkommens vom 27. Juli 1989 gemacht haben.

Nämlicher Umstand sei dahingehend zu interpretieren, dass sämtliche Beteiligte nur den wirtschaftlichen Erfolg vor Augen gehabt hätten, dessen Eintritt letztendlich aber ob der Gestionen Frau CS vereitelt worden sei.

Mit Schriftsatz vom 20. Juni 2002 wurde der Bw. seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz aufgefordert, durch Vorlage geeigneter Unterlagen nachzuweisen, dass die in den Erklärungen ausgewiesenen Umsätze aufgrund eines im Namen der Gesellschaft nach außen hin erfolgten Auftrittens erzielt worden seien und nicht nur aus Vorleistungen stammende Kosten intern geteilt worden, widrigenfalls eine umsatzsteuerrechtliche Zurechnung an diese in Ermangelung der Unternehmereigenschaft nicht in Betracht käme.

Der Abzug von Vorsteuern hänge im übrigen von der Nachrechnung von an die PWW Ges.n.b.R. gerichteter Rechnungen im Sinne des § 11 UStG 1972 ab.

Mit Schriftsatz vom 3. September 2003 wurden seitens des Bw. unter Beantragung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat drei Schriftstücke zum Zwecke der Beweisführung, dass die Ges.n.b.R. nach außen hin aufgetreten sei nachgereicht.

Bei ersterem Schriftstück handelte es sich um einen Artikel aus der Zeitschrift E, Ausgabe Februar 1990, welcher im allgemeinen das medizinischen Wirken des Bw. näher durchleuchtet, respektive diesen als Anhänger der Ganzheitsmedizin präsentierte.

Was nun die PWW im speziellen anlangt, so wurde seitens des Artikelverfassers von der Gründung einer Tagesklinik im Oktober 1989 und von einer Partnerschaft zu Frau CS und Herrn JP berichtet sowie die Einrichtung einer Diagnosestraße (voraussichtlicher Zeitpunkt im Februar 1990) in Aussicht gestellt.

Das zweite Beweismittel des Bw. beinhaltete die Auftragsbestätigung der X Werbeagentur für Mediaschaltung, wobei als Empfänger der Bestätigung die PWW Betriebs Ges.m.b.H. ausgewiesen ist.

Das dritte und letzte Schriftstück betraf eine mit 25 Jänner 1990 datierte Korrespondenz der Y- Leasing an die PWW Betriebs. Ges.m.b.H., worin letztere aufgefordert wird, fällige aus dem Dezember 1989 bzw. Jänner 1990 unberichtigt aushaftende Leasingraten für ein in der Gewahrsame der PWW befindliches CO 2 Laser Gerät zu entrichten.

In der Einleitung des Schriftstückes wurde auf einen mit dem Bw. für die PWW Ges.n.b.R. geschlossenen Leasingvertrag Bezug genommen.

Ungeachtet des Aufforderungsschreiben an die PWW Betriebs. Ges.m.b.H. wurde seitens der Y Leasing auch der Bw. mit Datum 25. Jänner 1990 unter Verweis auf seine Stellung als Vertragspartner dahingehend informiert, dass ungeachtet der an die PWW Betriebs. Ges.m.b.H. gerichtete Zahlungsaufforderung, diese für die Y Leasing keine Präjudizwirkung besitze und demzufolge der Bw. weiterhin für die Erfüllung des Vertrages hafte.

Mit Schriftsatz vom 20. Oktober 2003 legte der Bw. unter Erstellung einer Gegenäußerung zur der mit Frau CS am 7. Mai 1993 aufgenommenen Niederschrift nachstehende Unterlagen vor:

1. Kopien von Anmelde - und Voranmeldescheinen jener Patienten, welcher in der Tagesklinik behandelt wurden
2. Kopien eines Flugblattes sowie diverser auf die Tätigkeit der Klinik hinweisender Zeitungsartikel
3. Manuskript einer Radiosendung vom 5. Dezember 1989
4. Beschluss des BG Innere Stadt Wien betreffend die Inverwahrungnahme eines aus den Einnahmen der Tagesklinik stammenden Betrages von S 39.776, 17 bei der Verwahrungsabteilung des OLG Wien.

Laut ergänzender Bemerkungen des steuerlichen Vertreters sei dieser Betrag nach wie vor bei Gericht deponiert und werde "in den nächsten Tagen" ein Antrag auf Ausfolgung desselben an die verbleibenden Gesellschafter der Tagesklinik gestellt werden.

5. Kopie einer Dienstanweisung von Frau CS an Frau GH vom 15 Jänner 1990

Die Gegenäußerung des Bw. zur Niederschrift vom 7. Mai 1993 lautete wie folgt:

**a. ad Vereinbarung vom 27. Juli 1989**

Die Vereinbarung sei das Resultat mehrerer zwischen dem Bw. sowie Frau CS stattgefunder Besprechungen gewesen, wobei die Letztfassung derselben nach Einbeziehung des dritten Gesellschafters erstellt worden sei und könne so hin von einer "Überrollung" Frau CS bei der Unterschriftsleistung keine Rede sein.

#### **b. ad Tätigkeit des Bw.**

Es entspreche nicht den Tatsachen, dass der Bw. in der "Klinik der Frau CS" gearbeitet habe, sondern vielmehr als ärztlicher Leiter der neuen Gesellschaft, nämlich der Tagesklinik für Ganzheitsmedizin fungierte habe

Die einzige Verbindung zur PWW habe in der Nutzung deren Räumlichkeiten bestanden, wobei zu diesem Zwecke Frau CS vertraglich 40% des Gewinnes zugesagt worden sei.

Wenn es, so die Aussage Frau CS tatsächlich den Tatsachen entsprochen habe, dass der Bw. in der PWW tätig geworden sei, so erhebe es sich dann die Frage, warum dessen Honorierung genau S 0.- betragen hat.

#### **c. ad Anschaffungen**

Die Anschaffungen seien im Einvernehmen aller Gesellschafter beschlossen worden, die Begleichung der Schulden, welche durch widmungswidrige Verwendung der Gelder seitens der kaufmännischen Leiterin (Frau CS) hervorgerufen worden seien durch Mittel des Bw. sei zur Wahrung dessen guten Namens erfolgt.

#### **d. ad Patientenvermittlung**

Die Behauptung der fallweisen Vermittlung von Patienten durch den Bw. an die PWW entspreche nicht den Tatsachen. Einerseits habe die PWW zum damaligen Zeitpunkt nahezu keine ärztliche Tätigkeit entfaltet, andererseits seien sämtliche die Tagesklinik aufsuchende Patienten vom Bw und dessen Ärzteteam behandelt worden.

Nämliche Tatsache könne durch Patientenammeldescheine bzw. durch Aussage der Frau GH bestätigt werden.

#### **e. ad Existenz der Ges.n.b.R.**

Die Behauptung, des Nichtzustandekommens der Ges.n.b.R. sei von Frau CS im Nachhinein gewählt worden mit dem Ziel die der Gesellschaft vorenthaltenen Erlöse nicht refundieren zu müssen. Belege betreffend Einnahmen und Ausgaben der Ges.n.b.R. seien – entgegen anderslautender Aussagen Frau CS - ebenso vorhanden gewesen. Die einnahmenseitige Verbuchung vorangesprochener Gelder in der PWW Ges.m.b.H. durchaus glaubwürdig, für den Bw. seien lediglich Ausgabenbelege übrig geblieben und habe dieser die darauf verzeichneten Beträge aus eigenem beglichen.

Ein Beweis für das Vorhandensein einer neuen Gesellschaft sei auch darin zu sehen, dass ab Oktober 1989 die Umsätze, welche seitens Frau CS der PWW "zugeschanzt" worden seien sprunghaft angestiegen seien, zumal die PWW selbst im Zeitraum Jänner bis September 1989

keine nennenswerte Entgelte zu verzeichnen gehabt habe.

Zusammenfassend seien die von der Tagesklinik in den Monaten Oktober bis Dezember 1989 erwirtschafteten Behandlungsbeiträge, welche von den auf den Patientenanmeldescheinen verzeichneten Personen nach erfolgreicher Behandlung vereinnahmt worden seien, derselben vorenthalten worden und zu Unrecht als Entgelte der PWW ausgewiesen worden.

#### **f. ad Zahlungen an den Bw.**

Die Aussage Frau CS der Abgabenbehörde an den Bw. geleistete Zahlungen bekannt geben zu wollen sei als kurios zu bezeichnen. Dies deshalb als die Patientengelder zunächst von der Empfangsdame vereinnahmt worden seien, sodann von dieser in einer Handkasse verwahrt worden seien und schlussendlich der für kaufmännische Belange zuständigen Frau CS übergeben worden seien.

Die der Tagesklinik zustehenden Gelder, seien von dieser zweckwidrig verwendet worden.

#### **g. ad Buchhaltung PWW**

Ausgehend von übergebenen Ablichtungen der Buchhaltungskonten der PWW sei evident gewesen, dass sich die im Zeitraum Oktober bis Dezember 1989 erwirtschafteten Umsätze sich in einer Größenordnung zwischen S 400.000.- bis S 600.000.- bewegt haben.

Im Gegensatz zur Aussage Frau CS sei die Aushändigung der Unterlagen im übrigen nicht freiwillig, sondern ob gerichtlichen Auftrages erfolgt.

#### **h. ad Absichten Frau CS**

Die Aussage, wonach es ihre Absicht gewesen sei, Venture- Kapital in die PWW aufzunehmen bzw. die Arbeitsleistung des Bw. anzusprechen, finde in der Aktenlage keine Deckung und sei dieser der Text der Vereinbarung der drei Gesellschafter entgegenzuhalten.

Selbst eine juristisch unbewanderte Person würde unter der Annahme der Absicht der Erbringung einer Kapitalbeteiligung bzw. einer Arbeitseinlage durch einen Dritten in eine bestehende Gesellschaft keinesfalls einen auf Neugründung einer Gesellschaft abzielenden Vertrag abschließen.

Der Ausdruck Venture- Kapital sei völlig an den Haaren herbeigezogen, zumal der Bw. vertraglich nicht dazu verhalten gewesen sei, auf Dauer Mittel einzubringen.

Wiewohl eine Vorfinanzierung von Investitionen seitens des Bw. bedungen gewesen sei, seien nämliche Aufwendungen vertraglich durch die einfließenden Mittel sofort zu begleichen gewesen.

## i. nichtgenannte Personen

In ihrer Aussage habe Frau CS nur sich selbst bzw. den Namen des Bw. erwähnt und hierbei völlig übersehen, dass Herr JP und Frau GH wesentlich für die Tagesklinik tätig gewesen seien.

Die Tätigkeit Herrn JP, welcher in seiner Eigenschaft als Werbefachmann für die Tagesklinik erbracht habe wäre ohne Abhaltung täglicher Absprachen zwischen den drei Gesellschaftern unmöglich gewesen und sei zu bemerken, dass dieser keine Werbeaktivitäten für die PWW gesetzt habe.

Frau GH, welche als Empfangsdame der Tagesklinik fungiert habe, die Patienten aufgenommen bzw. die Behandlungsbeiträge inkassiert habe, sei trotz Ablieferung der Tageslosungen an Frau CS, nicht von der PWW, sondern von der Tagesklinik entlohnt worden. Entsprechen nun die Ausführungen der Frau CS nachdem die Einnahmen der PWW rechtens zugestanden seien der Wahrheit liege der groteske Fall vor, dass Frau GH in ihrer Eigenschaft als Inkassant von der einnahmenerzielenden Institution nicht einmal entlohnt worden sei.

Im Zuge einer am 28. Oktober 2003 erfolgten Zeugeneinvernahme führte Frau GH aus, dass der Bw. an sei herangetreten sei und ihr die Stelle in der Tagesklinik für Ganzheitsmedizin angeboten haben, wobei sie das Offert wegen der günstigen Öffnungszeiten der Klinik (Montag bis Freitag von ca. 9.00 bis 17.00 Uhr) gerne angenommen habe.

Die Tätigkeit habe darin bestanden Patienten entgegenzunehmen, deren Beschwerden im Anmeldeblatt zu vermerken und sodann diese weiterzuleiten.

Wiewohl Frau GH keine Buchhalterausbildung genossen habe, habe sie das Inkasso der Behandlungskosten sowie die Belegausstellung übernommen.

Das Geld sei in einer Kassa verwahrt und jeden Abend an Frau CS weitergegeben worden.

Die Räumlichkeiten der Tagesklinik hätten aus Behandlungszimmern sowie einem Zimmer des Bw. bestanden. Ein Arzt (möglicherweise auch zwei oder drei andere) sei ständig in der Klinik anwesend gewesen. Über die Behandlungsweise selbst habe ausschließlich der Bw.

entschieden und seien zu deren Durchführung nur Ärzte der Tagesklinik zuständig gewesen.

Der Bw. führt zur Infrastruktur der Krankenanstalt aus, dass die Behandlungsräume der Tagesklinik in einer Ebene angesiedelt gewesen seien und daneben ein der PWW zugehöriger und ausschließlich von dieser benutzter Operationssaal inklusiver dreier Aufwachzimmer vorhanden gewesen seien.

Ein oder zweimal im Monat habe ein Arzt Operationen für die PWW durchgeführt.

Zu den Ausführungen des steuerlichen Vertreters, wonach ein Betrag in der Höhe von S 39.717,- auf Ersuchen der L - Bank auf einem Depot des Oberlandesgerichtes Wien hinterlegt worden sei führte Frau GH aus, dass sie im Jänner 1990 vom Bw. die Weisung erhalten habe, die Tageslösung auf ein gemeinsames Konto bei L- Bank zu "bringen". Wiewohl sie von Unstimmigkeiten zwischen dem Bw. und Frau CS gewusst habe, sei sie der Weisung nachgekommen, ohne die Gründe hierfür zu hinterfragen.

Im Jänner 1990 habe sie von Frau CS Hausverbot bekommen.

Der Bw. führte zum Punkt des gerichtlich hinterlegten Geldbetrages ergänzend aus, dass dieser aus mehreren Tageslösungen (Zeitraum von ca. 1,5 Wochen) resultiert habe, wobei diese Gelder auf das Konto bei der Länderbank bar eingezahlt worden seien.

Konfrontiert mit rund 40, den Zeitraum vom 30. November 1989 bis 8. Jänner 1990 umfassenden Patientenanmeldescheinen gab Frau GH zu Protokoll, diese Unterlagen schon aufgrund ihrer handschriftlicher Ergänzungen wiederzuerkennen.

Auf die Frage des Behördenvertreters nach dem Aussehen der Inkassobelege führte Frau GH aus, dass diese ein Format von A 5 bzw. A 6 besessen hätten und diese die Behandlungsleistungen, beinhaltetet hätten.

Die Behandlungsleistungen selbst seien einer vom Bw. erstellten Liste entnommen worden.

Auf die weitere Frage des Behördenvertreters, ob vorangeführte Belege mit einem Stempel versehen worden seien, gab Frau GH bekannt, dass der Aufdruck des Stempels auf "Tagesklinik für Ganzheitsmedizin" gelautet habe und auch die Person des ärztlichen Leiters vermerkt gewesen sei.

Der ebenfalls als Zeuge einvernommene Herr JP gab zu Protokoll, dass bereits im Vorfeld des Abschlusses der Vereinbarung vom 27. Juli 1989 Kontakttreffen statt gefunden hätten, wobei ihm bekannt geworden sei, dass Frau CS an der Adresse in 1140 Wien, UG 27 Räumlichkeiten inne habe, sowie im Besitz einer Krankenanstaltkonzession sei.

In weiterer Folge sei im Juni 1989 an obgenannter Adresse eine Besprechung zwischen Frau CS, dem Bw. und seiner Person abgehalten worden und zwar im Beisein der rechtsfreundlichen Vertreter Frau CS und des Bw., wobei diese die Vorlage des Konzeptes zur Einrichtung einer Tagesklinik für Ganzheitsmedizin beinhaltet habe.

Des weiteren seien die Modalitäten der Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten und Konzession durch Frau CS abgehandelt worden, bzw. Herrn JP die Aufgabe der aktiven Vermarktung des Unternehmens übertragen worden.

Herr JP sei Teil der Gesellschaft gewesen und wäre diesem ein Anteil von 20% des Gewinnes zugestanden. Die Werbekonzepte seien von Erfolg gekrönt gewesen, zumal der Klinik auf diesem Wege ca. 200 - 300 Patienten zugekommen seien.

Der Betrieb der Tagesklinik sei im Oktober 1989 aufgenommen und auf Grund von Unstimmigkeiten mit Frau CS im Jänner 1990 unfreiwillig beendet worden.

Auf die Frage des Referenten, aus welchen Gründen die Auftragsbestätigung der X Werbeagentur vom 22. September 1989 die PWW Betriebs. Ges.m.b.H. als Auftragsadressatin ausweise, gab Herr JP bekannt, dass nämliche Diktion einerseits auf rechtlicher Unerfahrenheit, andererseits auf dem Anraten Frau CS beruht hätten.

Was die Adressierung anderer Auftragsbestätigungen im Zusammenhang mit Werbe einschaltungen anlange, so sei dies Herrn JP in Ermangelung von Unterlagen bzw. langen Zeitablaufes nicht mehr erinnerlich.

Aufgrund des Vertrauens in den Erfolg des Klinikkonzeptes habe Herr JP seine damalige Tätigkeit als selbständiger Marktforscher aufgegeben.

Was die Ausstattung der Räumlichkeiten der PWW anlange, so seien diese für die Umsetzung

des Konzeptes der Ganzheitsmedizin ausreichend gewesen.

Befragt zu den Neuanschaffungen wie Computer und Lasergerät seien diese im Anschluss an Besprechungen zwischen Frau CS und dem Bw. getätigt worden.

Die von Herrn JP erstellten Werbekonzepte seien Frau CS aus Konzessionsgründen vorgelegt und nach deren Goutierung geschalten worden.

Die Werbeeinschaltungen seien erfolgreich gewesen, doch seien seitens der Gesundheitsbehörde (MA 15) Ermittlungen auf Rechtmäßigkeit des Inhalts gepflogen worden, wobei diese nach Ansicht Herrn JP in der zur damaligen Zeit unüblichen "Aggressivität" begründet gelegen seien. Bis zum Jänner 1990 seien weitere Werbeeinschaltungen erfolgt, wobei unter anderem auch die Präsenz der Tagesklinik in der Sendung "WIR" möglich gewesen wäre.

Im November oder Dezember 1990 habe der Bw. ein Konto bei der L- Bank eingerichtet, wobei diese Maßnahme in der vereinbarungswidrigen Verwendung der gemeinsamen Einnahmen begründet gelegen sei.

Auf Vorhalt, aus welchen Gründe die Vereinbarung vom 27. Juli 1989 nicht die Einrichtung eines gemeinsamen Kontos vorgesehen habe gab Herr JP zu Protokoll, dass mündlich über Kontoeinrichtungen gesprochen worden sei, bzw. die Diktion "gemeinsamer Topf" die Einrichtung eines solchen impliziert habe.

Auf die Frage des Bw. betreffend des Austausches des Klinikchildes führte Herr JP aus, dass ein solcher vorgenommen worden sei und zwar in Absprache mit Frau CS.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung führte der steuerliche Vertreter aus, dass die in der Vereinbarung vom 27. Juli 1989 erwähnten "Fixkosten der Klinik" eine Kostenpost unter mehreren betroffen habe.

In dem mit Schreiben vom 1. September 2003 als Beilage vorgelegten Brief der Y- Leasing vom 25. Jänner 1990 sei ausgeführt, dass der CO 2 Laser von der Ges.n.b.R. bestehend aus dem Bw., Herrn JP, PWW-CS geleast worden sei.

Auf Einwand des Referenten, wonach nur der Bw. als Leasingnehmer aufscheine, replizierte dieser, dass bei Abschluss des Vertrages nicht alle Gesellschafter anwesen gewesen seien und in weiterer Folge sich die Urlaubsvertretung der Sachbearbeiterin mit seine Unterschrift begnügt habe.

Der steuerliche Vertreter des Bw. führte ergänzend aus, dass in Modifizierung des Berufungsbegehrens betreffend die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 1990 der Antrag auf einnahmenseitige Erfassung des beim OLG Wien hinterlegten Betrages von S 39.776, 17 gestellt werde.

Bei nämlichen Betrag handle es sich um den einzigen, dem die Ges.n.b.R. direkt habhaft geworden sei.

Der Behördenvertreter verwies in seine Ausführungen auf das am 17. Oktober 2003 vorgelegtes Flugblatt, auf welchem als Träger der Tagesklinik für Ganzheitsmedizin die PWW Betriebsgesellschaft angeführt ist.

Des weiteren sei in der Annonce in der Zeitschrift S, Ausgabe 2./3. Dezember 1989 nachstehende Diktion gewählt worden: "PWW, Erste Wiener Tagesklinik für Ganzheitsmedizin."

Nämliche Bezeichnung entspreche auch dem Absatz 2 der Vereinbarung vom 27. Juli 1989, wonach der Bw. der Klinik ein neues Image geben sollte.

Insoweit sei als Träger der Tagesklinik nur die PWW in Betracht gekommen, als man nur einer alten Klinik ein neues Image geben könne.

Der steuerliche Vertreter replizierte, dass die PWW insoweit Erwähnung gefunden habe, da diese als Gesellschafterin der Ges.n.b.R. angesehen worden sei.

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

**1. Antrag auf Erledigung durch den Berufungssenat**

Vor inhaltlicher Würdigung des Rechtsmittels hatte sich die Abgabebehörde zweiter Instanz mit dem am 3. September 2003 gestellten Antrag auf Entscheidung desselben durch den gesamten Berufungssenat auseinander zu setzen.

Nach der Bestimmung des § 282 Abs. 1 Z1 BAO obliegt die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten (§ 270 Abs. 3), außer in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Für alle am 1. Jänner 2003 noch unerledigten Rechtsmittel sah die Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 12 BAO vor, dass Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat abweichend von § 282 Abs. 1 Z 1 bis zum 31. Jänner 2003 gestellt werden konnten.

In Ansehung der Tatsache, dass ein diesbezüglicher Antrag des Bw. erst mit Schriftsatz vom 3. September 2003 und sohin verspätet gestellt worden ist, konnte diesem seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht näher getreten werden.

**2. inhaltliche Behandlung der Berufungen**

Aufgrund des Ermittlungsverfahrens, im speziellen des im fortgesetzten Verfahren initiierten Vorhalteverfahrens bzw. aufgrund der vom Bw. nachgereichten Unterlagen gelangte die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Überzeugung, dass sich die Beurteilung nach Rechtmäßigkeit bzw. Unrechtmäßigkeit des Unterbleibens der Feststellung von Einkünften sowie zur Veranlagung zur Umsatzsteuer für die Jahre 1989 und 1990 einzig und allein an der Lösung der Frage nach einer aktiven Tätigkeit, respektive eines nach außen hin in Erscheinung Tretens der PWW Ges.n.b.R. orientiert.

Diese Überlegung liegt – ungeachtet der bisher anderslautenden Beurteilung des Sachverhalts im bisherigen Verwaltungsverfahren – darin, als eine in Richtung "Voluptuar" abzielende Prüfung naturgemäß eine wie immer geartete, nach außen in Erscheinung tretende Tätigkeit voraussetzt.

Ein nach außen in Erscheinung Treten, beziehungsweise die gemeinschaftliche Erzielung von Umsätzen und Einkünften ist wiederum in Abhängigkeit von der tatsächlichen Gründung einer Personengemeinschaft zu sehen.

---

Im bisherigen Verwaltungsverfahren wurde sowohl seitens des Bw. als auch der Abgabenbehörde die Vereinbarung vom 27. Juli 1989 als Grundlage der Bildung einer (zeitlich begrenzten) Gesellschaft nach bürgerlichem Recht angeführt.

In Ansehung des Inhaltes der Vereinbarung gelangte die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Überzeugung, dass diese nicht das Ziel einer Gesellschaftsgründung verfolgte, sondern viel mehr intendiert war, dass der Bw. Geräte anschaffen, in der Klinik als Arzt tätig werden und dieser ein neues Image geben sollte, während Herr JP Werbekonzepte entwerfen sollte, wobei beide Herren am Erfolg der PWW Betriebs. Ges.m.b.H. partizipieren sollten bzw. diesen die Option auf späteren Erwerb von Gesellschaftsanteilen eingeräumt werden sollte.

Was die vertraglich bedogene prozentuelle Aufteilung der Einnahmen anlangt, so ist diese als ein im Innenverhältnis wirkender Abrechnungsschlüssel für wechselseitige Leistungen zu qualifizieren und ist dieser nicht der Status einer Absichtserklärung auf Erzielung gemeinschaftlicher Umsätze bzw. Einkünfte beizumessen.

Im Gegensatz dazu würde ein auf Gründung einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht abzielender Vertrag jedenfalls eine Aufteilung auftretender Verluste auf die einzelnen Beteiligten sowie deren Partizipation an den stillen Reserven und am Firmenwert vorsehen, wobei ergänzend anzumerken ist, dass vorerwähnte Vertragspunkte gerade als essentialia negotii einer Mitunternehmerschaft zu qualifizieren sind.

Die Vereinbarung vom 27. Juli 1989 spricht demgegenüber lediglich einen, zum Vertragsabschlusszeitpunkt mit S 4.000.000. festgelegten Klinikwert und zwar jenen der PWW Betriebs. Ges- m. b. H. an, wobei dieser im Zusammenhang mit der Option des Bw. auf möglichen Erwerb von Ges.m.b.H. Anteile eine Rechengröße für die Ermittlung des prozentuellen Ausmaßes der Beteiligung bildet.

Ein Wert einer Gemeinschaftspraxis oder dem Wert des Unternehmens einer weiteren Gesellschaft ist hingegen dem gesamten Vertragsinhalt nicht entnehmbar.

Vielmehr hätte sich, so die Diktion der Vereinbarung ein umsatzträchtiger Erfolg des Ganzheitsmedizinkonzeptes letztendlich im Ausmaß einer möglichen Beteiligung des Bw. an der PWW Betriebs. Ges.m.b.H. wiedergespiegelt, wobei nämliche Konsequenz als weiteres gegen die Annahme der Gründung einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht sprechendes Indiz zu werten ist.

Ebenso ist aus der Formulierung, wonach dem Bw. Einsichtsrechte in die Geschäftsbücher gleich einem Komplementär zuständen, der Vertragswillen abzuleiten, dass die Intention der an der Vereinbarung Beteiligten gerade nicht auf eine gesellschaftsrechtliche Konstruktion im Sinne einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht gerichtet war.

Was die Formulierung einer möglichen Anstellung des Bw. und Herrn JP anlangt, so stellt diese ebenfalls ein Instrument der Regelung der Rechtsbeziehung zwischen der PWW Betriebs. Ges.m.b.H. und potentiellen Gesellschaftern dar.

Des weiteren konnte auch der Ansicht des Behördenvertreters die Diktion des Flugblattes sowie jene der Annonce in der Zeitschrift S entspreche dem Absatz 2 der Vereinbarung vom 27. Juli 1989, wonach es der Bw. übernehme, der Klinik ein neues Image zu geben und sei die Trägerschaft der PWW über die Tagesklinik ableitbar, seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht erfolgreich entgegengetreten werden, zumal vorangesprochene Imageänderung nur auf eine alte, im Sinne einer bereits bestehenden Klinik (id est die PWW) beziehen kann.

In Ansehung obiger Ausführungen war daher aus dem Inhalt der Vereinbarung vom 27. Juli 1989 der Schluss zu ziehen, dass eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zu keinem Zeitpunkt existent war.

Vorangesprochene Nichtexistenz einer Gesellschaft manifestiert sich hierbei nicht nur aus der Vertragsauslegung, sondern äußert sich auch darin, dass seitens des Bw. kein Beweis für ein nach außen hin in Erscheinung Treten einer Mitunternehmerschaft geboten worden ist.

Wiewohl der medizinische Fachartikel in der Zeitschrift E inhaltlich die Gründung einer Tagesklinik im Oktober 1989 bestätigt, respektive die Partnerschaft zwischen dem Bw., Frau CS und Herrn JP anspricht, so ist diesem in weder die Rechtsform nämlicher Tagesklinik bzw. genauer ausgedrückt, noch eine neben der bestehenden PWW Betriebs. Ges.m.b.H. erfolgten Gesellschaftsgründung auf Basis einer Mitunternehmerschaft zu entnehmen.

Ungeachtet der Tatsache, dass es der Bw. trotz Aufforderung im Vorhalt vom 20. Juni 2002 unterlassen hat, von bzw. an die PWW Ges.n.b.R. - gelegte Fakturen vorzulegen, dienten gerade die vom Bw. nachgereichten Korrespondenzunterlagen zum Beweis dafür, dass eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zu keinem Zeitpunkt nach außen hin in Erscheinung getreten ist .

Die vorgelegten Patientenanmeldescheine sowie die Ausführungen der Frau GH bieten zwar Beweis für die an sich unstrittige Existenz und die Tätigkeit der Tagesklinik für Ganzheitsmedizin, treffen diese naturgemäß weder Aussagen über die Eigenständigkeit derselben, noch über deren Rechtsform.

Dieser von der Abgabenbehörde zweiter Instanz gezogene Schluss wird dadurch untermauert, als einerseits die Auftragsbestätigung der X Werbeagentur an die PWW Betriebs. Ges.m.b.H. ausgewiesen hat, andererseits das Schreiben der Y Leasing eindeutig den Bw. als Leasingvertragspartner ausgewiesen hat.

In diesem Zusammenhang vermochten weder die Ausführungen Herrn JP noch jene des Bw., wonach obige Diktionen auf rechtliche Unerfahrenheit, respektive auf Irrtümer seitens einer Bediensteten des Leasinggebers rückführbar seien, zu überzeugen, als der Abgabenbehörde keinerlei Nachweise betreffend zeitgerechter Bestrebungen zur Aufhellung, beziehungsweise der Richtigstellung nämlicher Irrtümer vorgelegt worden sind.

Ausgehend von obigen Ausführungen kam eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften, respektive die vom Bw. beantragte Verlustzuweisung nicht in Betracht, als ein auf

---

der Bestimmung des § 188 BAO fußenden Feststellungsverfahrens die Beteiligung mehrerer an Einkünften voraussetzt.

Dass eine solche Beteiligung nicht erfolgt ist, wurde bereits an obiger Stelle ausführlich behandelt und wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf diese Erwägungen verwiesen.

Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Beurteilung verbleibt auszuführen, das nach der Bestimmung des § 2 Abs. 1 UStG 1972 Zusammenschlüsse (so auch die im Rechtsmittel ins Treffen geführte Gesellschaft nach bürgerlichem Recht) Unternehmereigenschaft besitzen, wenn sie im Wirtschaftsleben nach außen hin selbstständig auftreten.

Den Beweis, dass dieses vom Umsatzsteuergesetz 1972 geforderte Tatbestandsmerkmal im zu beurteilenden Fall gerade nicht vorgelegen ist, erbringt der Bw. nicht zuletzt selbst, als in der Korrespondenz zwischen der Y Leasing und der PWW von einem Abschluss eines Bestandvertrages durch den Bw. für eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht Bezug genommen worden ist, während in einem weiteren, an den Bw. gerichteten Schriftsatz dieser als Haftender für die Begleichung ausständiger Leasingraten angesprochen worden ist.

Obige Umstände weisen aber in Richtung des Vorliegens einer nichtunternehmerisch tätigen Innengesellschaft.

In diesem Zusammenhang verbleibt anzumerken, dass sich die abgabenbehördliche Prüfung des Vorliegens bzw. Nichtvorliegens einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht an objektiven Kriterien wie der Auslegung der Vereinbarung vom 27. Juli 1989 sowie dem Auftreten nach außen hin zu orientieren hatte, wobei den offensichtlichen differierenden Vorstellungen der Beteiligten über die Rechtsfolgen der Vereinbarung keine Bedeutung zukam.

Zusammenfassend waren seitens der Abgabenbehörde erster Instanz weder gemeinschaftliche Einkünfte für die Jahre 1989 und 1990 festzustellen, noch eine Veranlagung zur Umsatzsteuer für diese Jahre durchzuführen.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Wien, 18. November 2003