



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A, B, C, vertreten durch INEO Steuerberatungsges. mbH., 1230 Wien, Traubengasse 2/9, vom 31. August 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 26. Juli 2007 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

A) Die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 langte beim Finanzamt am 28. April 2006 auf elektronischem Weg ein. Darin erklärte der Berufungswerber (= Bw.) Einkünfte aus selbstständiger Arbeit in Höhe von € 11.103,17 und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 9.886,17. An Sonderausgaben wurden folgende Positionen geltend gemacht: freiwillige Personenversicherungen € 2.637,43 und Beiträge zur Wohnraumschaffung bzw.-sanierung € 5.977,37.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung wurde in der Einnahmen-Ausgabenrechnung nach der Bruttomethode (AB Teil 1 231) folgende Ausgabenposition angeführt: "*Marktaufbaukosten € 98.801,50*".

B) Im Zeitraum 12. September 2006 bis zum 6. Juni 2007 fand beim Bw. für die Jahre 2002 bis 2004 eine Außenprüfung statt, über die der **BP-Bericht** vom 28. Juni 2007 (OZ 37 ff./Dauerbelege) erstellt wurde. Unter der Rubrik "*Einkünfte aus selbstständiger Arbeit*" wurden für das Jahr 2004 folgende Ausgabenhinzurechnungen aufgelistet:

Beträge in €	2004
--------------	------

Einkünfte aus selbstständiger Arbeit lt. Erklärung	11.103,17
Tz 1 Büro D	2.249,92
Tz 2 Büro D Investablöse	2.000,00
Tz 3 Büro Wien	1.660,40
Tz 4 Büro E laufende Kosten	228,94
Tz 5 Büro E Adapt.	6.820,39
Tz 6 Büro E	34.650,00
Tz 7 Marktaufbaukosten Rumänien	69.752,00
Tz 8 Geringwertige Wirtschaftsgüter	---
Tz 9 Kfz-Aufwand laufende Kosten	2.522,53
Tz 10 Kfz AfA	1.902,65
Tz 14 Zinsen und Spesen 2004 Differenz	- 525,94
Tz 15 Versicherung 2004	2.426,88
Tz 16 Hauskosten E	- 4.859,97
Einkünfte aus selbstständiger Arbeit lt. BP	129.930,97

Unter Tz 7 "Marktaufbaukosten Rumänien" (OZ 44/Dauerbelege) wurden folgende Prüfungsfeststellungen ausgeführt:

Am 30. Dezember 2004 sei eine Auslandsüberweisung in Höhe von € 98.500,00 zuzüglich Spesen € 301,50 an die Firma F S.r.l. in Rumänien überwiesen und als Betriebsausgaben für das Jahr 2004 geltend gemacht worden. Von dem oben angeführten Betrag sei für das Jahr 2004 eine Aufstellung betreffend Kosten für backoffice, travelling, setup, desk-research, meetings über einen Gesamtbetrag von € 69.752,00 = Lei 2.766,573.576,00 (= € 1,00 = Lei 39.663,00) vorgelegt und auch Rechnungen der rumänischen Firma hiezu beigebracht worden. Von der Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass der Bw. 100%iger Gesellschafter und Eigentümer der rumänischen Firma sei. Die vorgelegten Rechnungen der rumänischen Firma seien vordrucksmäßig nummeriert.

Bei Überprüfung der rumänischen Rechnungen sei von der Betriebsprüfung festgestellt worden, dass für das Jahr 2004 insgesamt fünf Rechnungen vorgelegt worden seien, wobei alle fünf Rechnungen das Datum 15. Oktober 2004 getragen hätten (Rechnung Nr. 07553957 bis Rechnung Nr. 07553961). Betreffend das Jahr 2005 seien insgesamt vier Rechnungen vorgelegt worden, wobei alle vier Rechnungen das Datum 22. Dezember 2005 getragen hätten (Rechnung Nr. 07553973 bis Rechnung Nr. 07553976).

Betreffend der rumänischen Ges.mbH. sei vom Bw. bekanntgegeben worden, dass er bis zum Jahr 2004 mit seinem Einzelunternehmen Billing Projekte mit der G getätigten und daraus beachtliche Umsätze erzielt habe. Daher habe er 2004 unbedingt als Beratungsunternehmen einen Fuß in den Osten setzen wollen, und zwar in ein Land, das noch nicht bei der EU sei, um dort den Markt zu erschließen. Um auf dem rumänischen Markt besser auftreten zu

können, habe sich der Bw. laut seinen Aussagen entschlossen, hierfür eine rumänische Ges.mbH. zu gründen. Die Betriebsprüfung sei am 12. September 2006 begonnen worden und aus diesem Anlass habe sie dem Bw. bekanntgegeben, dass sämtliche Unterlagen im Zusammenhang mit den Aufwendungen in Rumänien vorzulegen seien und wegen des ausländischen Sachverhaltes eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Bw. bestehe.

Zu Beginn der Außenprüfung sei bekanntgegeben worden, dass sich die Unterlagen in Rumänien befänden und erst besorgt werden müssten. Aufgrund des vorgelegten Schriftverkehrs habe sich der Bw. offensichtlich schriftlich bemüht die Unterlagen aus Rumänien zu besorgen. Es sei versucht worden, Herrn H (Steuerberater in Rumänien) in Rumänien zu erreichen und auch die Wirtschaftskammer zu kontaktieren. Am 14. November 2006 wurde dem Bw. von der Wirtschaftskammer, Außenhandelsstelle Bukarest, bekanntgegeben, dass von ihr eine Überprüfung im Firmenbuch vorgenommen worden sei, ob die Bilanzdaten für das Jahr 2005 bereits einberichtet worden seien. Hierbei sei von der Wirtschaftskammer Österreich, Außenhandelsstelle Bukarest, festgestellt worden, dass für die Firma in Rumänien auch die Bilanzdaten für das Jahr 2004 fehlten.

Da aufgrund des ermittelten Sachverhaltes der Wirtschaftskammer in Rumänien keine Bilanzdaten vorgelegt worden seien, sei von der Betriebsprüfung sodann bekanntgegeben worden, dass auch in Österreich kein Aufwand gewährt werden könne. Vom Steuerberater sei im laufenden BP-Verfahren sodann bekanntgegeben worden, dass der Bw. nach Rumänien reisen werde, um sich um seine Unterlagen zu kümmern.

Bei der Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung am 6. Juni 2007 seien sodann Bilanzen der rumänischen Ges.mbH. für die Jahre 2004 und 2005 vorgelegt worden, wobei von der Betriebsprüfung festgestellt worden sei, dass die oben angeführten Rechnungen, welche beim österreichischen Einzelunternehmen als Aufwand erfasst seien, sich bei der rumänischen Ges.mbH. als Erlös widerspiegeln. Betreffend der Frage wie bereits am 30. Dezember 2004 die Kosten für das Jahr 2005 exakt jenem Aufwand entsprächen, welcher dann mit den Rechnungen am 22. Dezember 2005 gelegt worden sei, sei mitgeteilt worden, dass es sich um budgetierte Kosten gehandelt habe und daher die Beträge ident seien.

Betreffend der bereits zu Beginn der Betriebsprüfung vorgelegten Rechnungen von Rumänien sei von der Betriebsprüferin festgestellt worden, dass die Rechnungen Nr. 07553962 bis zu Rechnungsnummer 07553972 fehlten. Diese Rechnungen fehlten auch bei den Erlösen in den rumänischen Bilanzen. Betreffend der fehlenden Rechnungen sei vom Bw. mitgeteilt worden, dass es sich wahrscheinlich um verschriebene Rechnungen handle. Da er 100%iger Gesellschafter der rumänischen Ges.mbH. sei und lediglich neun Rechnungen an das österreichische Einzelunternehmen gelegt worden seien, welche sich in den rumänischen

Bilanzen widerspiegeln, erscheine ein Fehlen von zehn Rechnungen gravierend. Für die Betriebsprüfung sei der gesamte Sachverhalt trotz der lange gewährten Frist unzureichend geklärt worden.

Für die Betriebsprüfung sei es nicht fremdüblich, dass bereits kurz nach der Gründung (laut Unterlagen am 6. Oktober 2004 gegründet) der rumänischen Firma bereits die gesamten budgetierten Kosten auch für das Jahr 2005 überwiesen worden seien. Es handle sich immerhin um einen Betrag von umgerechnet € 69.752,00, welcher das Jahr 2005 betreffe. Die gesamten Kosten seien offensichtlich im Oktober 2004 budgetiert worden, da die Beträge nicht abwichen (es handle sich bei den Aufwendungen für 2004 um drei Monate Oktober bis Dezember 2004, für das Jahr 2005 um zwölf Monate, Jänner bis Dezember 2005). Im fremdüblichen Geschäftsverkehr würden normalerweise akontierte Beträge abgerechnet. Die vorgelegten Rechnungen für das Jahr 2005 wiesen das Rechnungsdatum 22. Dezember 2005 auf, beinhalteten jedoch die im Oktober 2004 budgetierten Kosten. Eine Abrechnung oder Rücküberweisung nach Österreich an das Einzelunternehmen sei der Betriebsprüfung nicht vorgelegt worden. Auch sei bisher nicht die rumänische Bilanz für das Jahr 2006 vorgelegt worden und es sei ungeklärt, ob es noch eine Bilanz für das Jahr 2006 geben und ob die Firma weiterhin bestehen und Geschäfte tätigen werde. Weiters gebe es keinen Nachweis, dass die Firma in Rumänien nicht mehr bestehen. Es seien lediglich die Bilanzen der rumänischen Ges.mbH. für die Jahre 2004 und 2005 vorgelegt worden. Ob diese Beträge tatsächlich der rumänischen Versteuerung unterzogen worden seien, sei aus den Unterlagen ebenfalls nicht ersichtlich.

Der Bw. sei zwar zu 100% Eigentümer der rumänischen Ges.mbH., die Vorlage der Unterlagen und des Sachverhaltes sei jedoch sehr unzureichend gewesen. Von der Betriebsprüferin seien die Aufwendungen für Rumänien, welche das Jahr 2004 betreffen, gewährt worden. Für die Betriebsprüferin sei es glaubhaft gewesen, dass zu Beginn der Geschäftstätigkeit budgetierte Kosten für die ersten Monate zu verrechnen seien. Die Aufwendungen für das Jahr 2005 seien seitens der Betriebsprüfung aus den Betriebsausgaben für das Jahr 2004 ausgeschieden worden, da sie nicht das Prüfungsjahr 2004 beträfen, sondern lediglich den Nachschauzeitraum.

Für das Jahr 2005 bestehe noch eine Fristverlängerung für die Erklärung für 2005 bis zum Beginn des September 2007. Der Abgabepflichtige habe daher noch Zeit, weitere Informationen von Rumänien einzuholen und Klärungen herbeizuführen. Außerdem müsste es dem Bw. als 100% Gesellschafter möglich sein, festzustellen, wohin das Geld in Rumänien geflossen sei und wieviel davon noch vorhanden sei und dem österreichischen Einzelunternehmen zu viel verrechnet worden sei. Für das Jahr 2005 sei von der Betriebsprüferin ein individuelles Kontrolljahr gesetzt worden, d. h. nach Abgabe der (Steuer-)Erklärung für

das Jahr 2005 werde überprüft werden, inwieweit für das Jahr 2005 Aufwendungen für Rumänien geltend gemacht würden und wie weit bereits eine Klärung herbeigeführt worden sei.

Zu den Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit für das Jahr 2004 führte die Betriebsprüferin folgende Korrekturberechnung durch:

Beträge in €	2004
Einkünfteteil aus selbstständiger Tätigkeit vor BP	- 98.500,00
Einkünfteteil aus selbstständiger Tätigkeit nach BP	- 28.748,00
Differenz = Ausgabenkorrektur	69.752,00

Unter Tz 16 "Hauskosten E" wurden u.a. folgende Prüfungsfeststellungen getroffen:

Von der Betriebsprüferin wurde der betrieblich genutzte Anteil des Objektes I für den Prüfungszeitraum Mitte 2004 bis August 2006 mit 1/3 festgelegt. Die hierfür gegründete Hausgemeinschaft wurde von der Betriebsprüferin nicht anerkannt, da es sich hierbei um eine Ehegattengemeinschaft handle und eine Aktenlöschung und eine Wiederaufnahme des Verfahrens für diese Steuernummer durch das Finanzamt durchgeführt werde. Durch die Löschung des Aktes der Hausgemeinschaft reduzierten sich die Einkünfte der Gattin des Bw.. Dem Bw. stehe daher der Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Die auf den betrieblichen Anteil (1/3) entfallenden Kosten wurden – wie in der Niederschrift zur Schlussbesprechung dargelegt – anerkannt. Die erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fallen demnach weg.

C) Der Im Zuge der Betriebsprüfung zu erlassende Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 wurde am 26. Juli 2007 als Erstbescheid erstellt. In Abweichung von der Steuererklärung wurden die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit mit € 129.930,97 (= Gesamtbetrag der Einkünfte) festgesetzt, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gelöscht und der Alleinverdienerabsetzbetrag angesetzt.

Das zu versteuernde Einkommen entsprach dem Gesamtbetrag der Einkünfte, weil die Topf-Sonderausgaben nicht mehr berücksichtigt werden konnten. Die Einkommensteuer errechnete sich mit € 56.046,79, unter Abzug der bisher festgesetzten Einkommensteuer von € 468,53 ergab sich eine Abgabennachforderung von € 55.578,26.

Zur Begründung dieses Einkommensteuerbescheides wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen, die der darüber aufgenommenen Niederschrift und dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

D) Mit Schreiben vom 31. August 2007 (OZ 3 ff./2004) wurde seitens des Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid vom 26. Juli 2007, zugestellt am 31. Juli 2007, **Berufung** erhoben, und zwar im Zusammenhang mit den Ausführungen zu den Marktaufbaukosten

Rumänien unter Tz 7 des BP-Berichtes, der am 3. August 2007 dem steuerlichen Vertreter des Bw. zugestellt wurde. Zur Begründung wird Nachstehendes ausgeführt:

Der Bw. habe sich 2004 entschlossen, auch als sehr kleines Beratungsunternehmen in Osteuropa "einstiegen" zu wollen und strebte einen Marktaufbau in Rumänien an. Er budgetierte dafür ein Investment für anfallende Kosten für die Geschäftsjahre 2004 und 2005, gründete vor Ort eine Ges.mbH. und beauftragte und ermächtigte die rumänische Firma sowie die zur Zusammenarbeit angeheuerten lokalen Personen mit sämtlichen mit einem Marktaufbau in Verbindung stehenden operativen Tätigkeiten (Marktaufbau, Buchhaltung, ...).

Leider sei die Mission für die österreichische Firma den Markt und den Weg zu bereiten, trotz intensiver Bemühungen nicht erfüllt, sodass sich der Bw. Ende 2005 außerstande gesehen habe, für 2006 weiteres Geld nachzuschießen. Seit Frühjahr 2006 seien die Aktivitäten nahezu eingestellt gewesen, der Kontakt zur lokalen Mannschaft nur sehr sporadisch gewesen. Die Außenhandelsstelle habe empfohlen, doch ab 2007 mit EU-Beitritt wieder Aktivitäten zu starten. Ende 2006 habe das "Networking" im Rahmen des Investments in 2004 und 2005 dennoch Früchte getragen: über Vermittlung eines rumänischen Kontaktes habe ein lukrativer Auftrag für das österreichische Einzelunternehmen bei L (UK) an Land gezogen werden können; der dabei für das österreichische Unternehmen erzielte Umsatz habe den größeren Teil der Investitionen in die rumänische Firma wieder hereingespielt.

Der BP-Bericht bescheinige dem Bw. mangelnde Mitwirkung bei Erhebung von Unterlagen aus Rumänien. Wahr sei, dass der Bw. sich nachweislich monatelang um Unterlagen insbesondere um die von der Außenprüfung geforderten Jahresabschlüsse der rumänischen Firma (F S.r.l.) bemüht habe, die lokalen Partner aber nicht erreichbar gewesen seien und ganz offensichtlich auch nicht sein wollten. Nicht einmal das Hinzuziehen der Außenhandelsstelle habe geholfen, den lokalen Steuerberater zur nötigen Kooperation über alte Unterlagen zu bewegen, erst ein Flug des Bw. mit persönlichem Besuch in dessen Kanzlei in Bukarest habe zumindest die in Österreich geforderten Jahresabschlüsse hervorgebracht.

Diese Historie inklusive dem der Behörde vorliegenden Schriftverkehr des Bw. mit Rumänien widerlege klar den Vorwurf, dass der Bw. der erhöhten Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen sei. Der im Kontext ebenfalls gemachte Vorwurf, der Zeitraum vom Einfordern der Unterlagen durch das Finanzamt bis zum Einbringen durch den Bw. sei zu groß gewesen, dürfe zurückgewiesen werden. Nicht nur, dass der Bw. diverse Auslandsengagements nicht einfach unterbrechen könne, habe vor allem die Behörde durch diverse Schulungen, sonstige Spezialeinsätze und offensichtliche zwischenzeitige vordringliche interne Arbeiten der Außenprüferin mehrmals Termine verschoben und somit den Fortgang der Betriebsprüfung auch nicht wesentlich beschleunigt. Beispielsweise sei im Zuge der Akteneinsicht des Bw. im Finanzamt

der Akt nicht auffindbar gewesen, was auch zu einer Terminverschiebung geführt habe. Ein Termin zur Schlussbesprechung sei letztendlich erst aufgrund mehrmaligen Nachfragens einer Kredit gebenden Bank zwecks Vorlage des Steuerbescheides zustandegekommen. Die Behörde habe den Bw. den nunmehr vorliegenden Bescheid für mehr als einen Monat früher versprochen als dieser letztendlich ausgestellt worden sei. Der Bw. habe regelmäßige Anfragen der Hausbanken, die zur Aufrechterhaltung von Finanzierungen aus Sicht Basel II Abschlüsse inklusive Bescheid insbesondere für das Jahr 2004 einforderten. Eine der Banken habe sogar angedroht, ohne Abschlüsse den Kredit fällig zu stellen, was den Bw. in arge wirtschaftliche Schwierigkeiten bringen würde.

Einige weitere kritische Anmerkungen des Berichtes seien in Vorgesprächen allesamt besprochen, wie z. B. dass in der rumänischen Buchhaltung Lücken in der Nummerierung der Rechnungen seien. Der Bw. habe schon mündlich ausgeführt, dass er sich nie um die rumänische Buchhaltung gekümmert habe und selbst dort habe nachfragen müssen. Nach mehrfachem Nachfragen in Bukarest sei die Antwort gekommen, dass sich die Buchhaltung einige Male verschrieben habe. Es könne hier in Österreich nicht über die Arbeitsweise rumänischer Bürokräfte geurteilt werden.

Die eigentliche Begründung des Bescheides, dass die Aufwendungen nicht das Prüfungsjahr beträfen, sondern lediglich den Nachschauzeitraum sei schlicht unerklärlich. Es könne nicht nachvollzogen werden, warum Aufwendungen, die im Sinne des § 19 Abs. 3 EStG (1988) abzugsfähige Aufwendungen eines Einnahmen-Ausgabenrechners darstellten, von der Betriebsprüfung mit der Begründung ausgeschieden würden, dass die Aufwendungen lediglich den Nachschauzeitraum beträfen.

Die Behörde anerkenne das Investment, aber offensichtlich nur genau den Betrag für den Leistungszeitraum für 2004, nicht jedoch den Betrag für den Leitungszeitraum 2005, obgleich der Betrag im Jahr 2004 vom Bw. überwiesen worden sei und Leistungen und Aufwendungen des Jahres 2005 beträfen, die allesamt im Einklang mit den gesetzlichen Vorschriften des § 19 Abs. 3 EStG (1988) stünden.

Der Behörde seien – wie auch im BP-Bericht vermerkt – die Bilanzen der rumänischen Ges.mbH. vorgelegt worden, bei welcher sich die Aufwendungen des österreichischen Einzelunternehmens als Erlös widerspiegeln. Somit könnten lediglich Aufwendungen des Jahres 2006 ausgeschieden werden, aber nicht Aufwendungen, die das Jahr 2005 beträfen. Das beantworte auch erneut klar die Anmerkung der Behörde im BP-Bericht über ein unübliches Überweisungsprocedere alles auf einmal zu überweisen. Nach einer teilweisen Fehlinvestition den Aufwand nun nicht einmal steuerlich in Ansatz bringen zu dürfen, irritiere

den Bw. sehr. Er stelle daher den Antrag, die Aufwendungen in Höhe von € 69.752,00 für Marktaufbau in Rumänien im Jahr 2004 in Abzug zu bringen.

E) Mit Schreiben vom 14. April 2008 (OZ 10 ff./2004) wurde seitens der Betriebsprüfung ihre **Stellungnahme zur Berufung** erstellt und Folgendes ausgeführt:

Es sei im BP-Bericht klar festgestellt, welche Unklarheiten sich für die Betriebsprüfung ergeben haben und weshalb der Aufwand für das Jahr 2005 nicht gewährt worden sei.

In der Berufung sei vom steuerlichen Vertreter auf der zweiten Seite Folgendes angeführt:

"Die eigentliche Begründung des Bescheides, dass die Aufwendungen nicht das Prüfungsjahr betreffen, sondern lediglich den Nachschauzeitraum, ist schlüssig unerklärlich. Es kann nicht nachvollzogen werden, warum Aufwendungen, die im Sinne des § 19 (3) EStG abzugsfähige Aufwendungen eines Einnahmen-Ausgabenrechners (§ 4 (3) Ermittler) darstellen, von der Betriebsprüfung mit der Begründung ausgeschieden werden, dass die Aufwendungen lediglich den Nachschauzeitraum betreffen."

Im BP-Bericht sei unter TZ 7, Seite 7, 3.Absatz (?) Folgendes angeführt: Für die Betriebsprüfung sei es nicht fremdüblich, dass bereits kurz nach der Gründung (laut Unterlagen offensichtlich am 6. Oktober 2004 gegründet) der rumänischen Firma bereits die gesamten budgetierten Kosten auch für das Jahr 2005 überwiesen würden. Es handle sich immerhin um einen Betrag von € 69.752,00, welcher das Jahr 2005 betreffe. Die gesamten Kosten seien offensichtlich im Oktober 2004 budgetiert worden, da die Beträge nicht abwichen. Es handle sich bei den Aufwendungen 2004 um 3 Monate (Oktober bis Dezember 2004), bei den Aufwendungen für das Jahr 2005 um zwölf Monate (Jänner bis Dezember 2005). Im fremdüblichen Geschäftsverkehr werden normalerweise akontierte Beträge abgerechnet. Die vorgelegten Rechnungen für das Jahr 2005 wiesen das Rechnungsdatum 22. Dezember 2005 auf, beinhalteten jedoch auch die im Oktober 2004 budgetierten Kosten. Eine Abrechnung oder Rücküberweisung nach Österreich an das Einzelunternehmen sei der Betriebsprüfung nicht vorgelegt worden.

Auch sei bisher nicht die rumänische Bilanz für das Jahr 2006 vorgelegt worden und ist ungeklärt, ob es noch eine Bilanz für 2006 gebe oder ob die Firma weiterhin bestehe und wieder Geschäfte tätigen werde oder einen Nachweis bringe, dass die Firma in Rumänien nicht mehr bestehe. Es seien lediglich die Bilanzen der rumänischen Firma für die Jahre 2004 und 2005 vorgelegt worden. Ob diese Beträge tatsächlich der rumänischen Versteuerung unterzogen worden seien, sei aus den Unterlagen nicht ersichtlich. Dies stellten alles Verpflichtungen eines 100%igen Eigentümers und Gesellschafters der rumänischen Firma dar.

Zusätzlich werde erläutert: Obwohl die rumänischen Bilanzen für 2004 und 2005 bei der Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung vorgelegt worden seien, stelle sich für die Betriebs-

prüfung die Frage, was die stark unleserlichen Stempel darstellen sollten (für Bilanz 2004 der 4. März 2005, für Bilanz 2005 der 2. Mai 2006). Es seien zwar zu den Bilanzdaten zeitnahe Daten, für das Firmenbuch könnten diese Daten aber keine Relevanz gehabt haben, da bei Rückfragen durch den Bw. beim Außenamt zu einem wesentlich späteren Datum (14. November 2006) diese Daten nicht vorhanden gewesen seien.

Außerdem sei von der Betriebsprüfung bei nochmaliger Durchsicht des Vertrages festgestellt worden, dass unter Punkt 3 (payment terms) die Zahlung mit 14 Tage nach Erhalt der Rechnung festgelegt sei. Die Rechnungen für das Jahr 2005 seien mit Datum 22. Dezember 2005 ausgestellt worden, seien jedoch nahezu ein Jahr vorher bezahlt worden, obwohl im Vertrag eine Zahlungsvereinbarung von 14 Tage nach Rechnungserhalt festgelegt sei. Dies zeige auch von einer Fremdunüblichkeit. Der Vertrag ende mit 30. September 2005 und könne um drei Monate verlängert werden, d. h. obwohl die Kosten in Punkt 2 des Vertrages geregelt seien, ende der Vertrag mit 30. September 2005 und könne um drei Monate verlängert werden. Die budgetierten Kosten von 2004 wurden am 22. Dezember 2005 in Rechnung gestellt, d.h. der Vertrag dürfte verlängert worden sein. Dies zeige auch eine Fremdunüblichkeit auf und müsste sodann nach dem 22. Dezember 2005 noch eine Abrechnung über die tatsächlichen Kosten vorhanden sein oder eine Rücküberweisung nach Österreich.

Es sei daher nach wie vor ungeklärt, ob die rumänische Ges.mbH. noch existiere. Außerdem müsste der Bw. als 100%iger Eigentümer auch die Verfügungsmacht über das rumänische Bankkonto gehabt haben und wissen, welche Geldflüsse und Bankstände sich auf dem rumänischen Bankkonto bewegten und was mit dem restlichen Geld passiert sei.

Für die Betriebsprüfung sei es glaubhaft, dass zu Beginn der Geschäftstätigkeit budgetierte Kosten zu verrechnen seien. Der Aufwand für das Jahr 2005 erscheine jedoch nicht fremd-üblich. Es müsste im Jahr 2005 oder spätestens zu Beginn des Jahres 2006 eine Abrechnung über die Kosten geben, da es nur budgetierte Kosten seien. Laut Ansicht der Betriebsprüfung seien daher sämtliche im BP-Bericht unter Tz 7 dargestellten Nachweise zu erbringen und die offenen Fragen der Berufungsstellungnahme zu klären, um den Sachverhalt beurteilen zu können. Mit dem steuerlichen Vertreter sei am 14. April 2008 ein Telefonat betreffend der Steuererklärungen für das Jahr 2005 geführt worden. Er erklärte, dass in den Steuererklärungen für das Jahr 2005 kein Aufwand betreffend der Aufwendungen für Rumänien geltend gemacht würde, da dies in der Berufung für das Jahr 2004 geltend gemacht werde.

Betreffend der Frage, ob der steuerliche Vertreter zwischenzeitig weitere Unterlagen oder Nachweise betreffend Rumänien habe, verneinte dieser, gab jedoch bekannt, dass er diesbezüglich nicht detailliert mit dem Bw. gesprochen habe.

In der Berufung werde angeführt, dass der Abgabepflichtige während der laufenden Betriebsprüfung am Finanzamt Einsicht in den Verwaltungsakt nehmen wollte, dieser jedoch nicht auffindbar gewesen sei. Dieser Sachverhalt sei definitiv falsch. Der Bw. sei unangemeldet in das Finanzamt gekommen, ein Kollege der Betriebsprüferin habe den Akt genommen, vorerst studiert und dann dem Bw. zur Einsicht gegeben, da sich im Akt keine zu schützenden Daten anderer Personen befunden haben. Der Arbeitsbogen habe dem Bw. nicht vorgelegt werden können. Im Arbeitsbogen seien umfangreiche Daten, die andere Personen betreffen, abgelegt worden. Diese Unterlagen müssten vor der Akteneinsicht entfernt werden. Außerdem sei der Großteil des Arbeitsbogens nur im Computer gespeichert und noch nicht ausgedruckt gewesen. Ein Ausdruck dieser Daten sei nicht möglich gewesen, da der Bw. unter Zeitdruck gestanden sei und nicht warten wollte. Was der Bw. aus dem Akt oder dem Arbeitsbogen sehen wollte, habe er nicht sagen können, sodass eine rasche Akteneinsicht nicht möglich gewesen sei. Wenn der Abgabepflichtige oder sein steuerlicher Vertreter Akteneinsicht nehmen wolle, habe er dies wegen strenger Datenschutzgründen vorher zeitgerecht bekanntzugeben.

Außerdem stehe in der Berufung, dass es sehr viele Verzettelungen seitens der Betriebsprüferin gegeben habe. Es sei richtig, dass sie zu diesem Zeitpunkt umfangreiche andere Termine wahrnehmen musste. Es sei jedoch, von der Betriebsprüferin von Beginn an klar und deutlich bekanntgegeben worden, dass von Rumänien sämtliche Unterlagen vorzulegen seien. Es habe von der Betriebsprüferin betreffend die rumänischen Unterlagen häufig Rückfragen gegeben, und es sei dem steuerlichen Vertreter mitgeteilt worden, dass es wenig Sinn mache, die Betriebsprüfung weiterzuführen, wenn die rumänischen Unterlagen nicht vorlägen. Die rumänischen Bilanzen seien erst am Tag der Schlussbesprechung vorgelegt worden.

Zusammenfassend kann zum Hauptpunkt der Berufung, welcher auf Seite 2 der Berufung in Fettschrift ausgeführt wird, Folgendes gesagt werden: Die Rechnungen für das Jahr 2005 seien mit dem Datum 22. Dezember 2005 ausgestellte worden, seien jedoch nahezu ein Jahr vorher bezahlt worden, obwohl im Vertrag eine Zahlungsvereinbarung von 14 Tagen nach Rechnungserhalt festgelegt sei. Diese Klausel bestätige, dass es sich um den Nachschauzeitraum handle und die gewählte Zahlungsweise fremdunüblich gewesen sei. Die Höhe der Kosten für das Jahr 2005 sei ebenfalls sehr fragwürdig, da das Geschäft nicht erfolgreich gewesen sei.

F) Mit Ergänzungersuchen vom 8. Mai 2008 (OZ 60/2004) erging an den Bw. das Ersuchen, sich bis 9. Juni 2008 zur beiliegenden Stellungnahme der Betriebsprüferin zur Berufung zu äußern.

G) Mittels E-Mail vom 9. Juni 2008 (OZ 61/2004) wurde seitens des Bw. um Fristverlängerung zur Beantwortung des Ergänzungsersuchens bis 23. Juni 2008 ersucht.

H) Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 25. Juni 2008 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wurde ausgeführt, da sich der Bw. (bis dato) zu der ihm übermittelten Stellungnahme der Betriebsprüferin nicht geäußert habe, müsse seine Berufung im Sinne dieser Stellungnahme abgewiesen werden.

I) Mit Schreiben vom 19. Juni 2008 (OZ 62 ff./2004), beim Finanzamt eingelangt am 26. Juni 2008, erstattete der Bw. seine **Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüferin**. Folgendes wurde ausgeführt:

Es erstaune den Bw., dass das Finanzamt in fortgeführter Korrespondenz nach wie vor hartnäckig die Anwendung des § 19 EStG ignoriere, lediglich mit der Argumentation, er hätte nicht fremdüblich gehandelt und hätte nicht "erhöht mitgewirkt".

Es werde richtig angeführt, dass der Bw. zu den Jahren 2004 und 2005 als formal alleiniger Gesellschafter des rumänischen Dienstleistungsunternehmens zu erhöhter Mitwirkungspflicht verpflichtet sei und dass bestimmte Geschäftsgebarungen mit dem Maß der Fremdüblichkeit gemessen werden müssten. Die von der Behörde angeführte Einschätzung, es sei nicht fremdüblich, budgetierte Projektkosten zu Beginn zu bezahlen, sei aber unter den gegebenen Umständen einfach falsch und ignoriere weltweite unternehmerische Praxis. Der Kommentar eines namhaften Wirtschaftsanwaltes laute: "*Weltweit werden unternehmerische Investitionsentscheidungen, gleich in welcher Größe und Höhe getroffen, getragen von der Balance zwischen Kosten und Risiko einerseits und anzunehmendem "Return of Invest" andererseits. Steuerliche Rahmenbedingungen sind vielleicht nicht Anlass, aber jedenfalls ein Teil der Überlegungen und Puzzlestein einer Unternehmerentscheidung. Auch ein kleiner Einzelunternehmer in Österreich, der dem Abschluss eines guten Geschäftsjahres entgegensieht und gleichzeitig den starken Wunsch hegt, auch als Kleinst-Label einen Fuß in den Osten setzen zu wollen, wird daher in seinen Überlegungen auch von der Tatsache beeinflusst, dass eine Investition im gleichen Jahr jedenfalls netto billiger ist als im Folgejahr, da die Investition steuerschonend wirkt. Jeder von uns kennt im eigenen bescheidenen Umfeld gleich einige Unternehmer, die ganz ähnlich Entscheidungen zu Investitionen (inkl. Zahlungsfluss!) treffen.*"

Der Bw. hätte die Entscheidung zu einer Investition in Marktaufbau in einem Osteueropaland nicht getroffen, wäre er nicht nach § 19 EStG (1988) gewahr gewesen, d. h. hätte er nicht die Nettokosten einer Investition auf etwa 50% der Bruttoinvestition reduziert gesehen. Die Frage nach der Fremdüblichkeit könne sich nur im Hinblick stellen auf die Kontrolle über das geflossene Geld. Der Bw. habe im alleinigen Halten der Unternehmensanteile eine ausreichende Maßnahme der Kontrolle gesehen. Auch das sei international tägliche Praxis. Ein Zahlungsfluss

eines gesamten budgetierten Betrages sei bei Kontrollmechanismen, die der Unternehmer vertreten könne, ebenso gut wie Teilzahlungen, der Vorwurf der Fremdunüblichkeit daher unberechtigt und praxisfern.

Wie schon mehrfach ausgeführt worden sei, sei der geschäftliche Erfolg geringer als erwartet gewesen. Zu einem erhofften großen Projekt in Bukarest im Geschäftsfeld seines österreichischen Unternehmens sei er von einem ehemaligen Partner umgangen worden. Der späte, aber immerhin eingetretene "Return of Invest" sei letztlich ein Projekt in UK, das ein geknüpfter und über einige Zeit gepflegter Geschäftskontakt zum kanadischen CFO eines Telekomunternehmens in Bukarest über Vermittlung abgeworfen habe. In weiterer Folge habe der Bw. dann selbst das Projekt 2006/2007 in UK begleitet. Der "Return of Invest" sei immerhin etwa 80% des 2004 investierten Volumens gewesen. Dennoch sei das lokale Team in Bukarest abgesehen von diesem Projekt wenig erfolgreich gewesen, sodass er Ende 2005 den einmal schon verlängerten Vertrag mit 31. März 2006 für beendet erklärt habe und das lokale Team ersucht habe, lediglich "Formalakte nach Erfordernis zu setzen", wie z.B. Abgabe von Jahresabschlüssen.

Wie der Behörde auch bekannt sei, sei es dem Bw. zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung trotz intensiver und belegbarer Bemühungen nicht möglich gewesen, das ehemals lokale Team zu kontaktieren. Selbst ein Einschalten der Außenhandelsstelle habe keinen Kontakt gebracht. Erst ein persönlicher Trip nach Bukarest habe den ehemaligen lokalen Partner soweit Kooperation zeigen lassen, dass er zumindest die gemachten und bei der rumänischen Behörde abgegebenen Jahresabschlüsse des rumänischen Unternehmens für 2004 und 2005 in Kopie ausgehändigt habe. Die Abgabenbehörde werfe dem Bw. nun vor, er habe nie einen Jahresabschluss für 2006 vorgelegt. Er bedaure, wenig zwingenden Zusammenhang zwischen einem österreichischen Jahresabschluss für 2004 und dem eines rumänischen Dienstleistungsunternehmens für 2006 zu sehen, die einzige Chance einen rumänischen Jahresabschluss für 2006 zu bekommen, sei es, erneut nach Bukarest zu fliegen und den ehemaligen Partner erneut aufzusuchen. Leider erlaube es seine aktuelle berufliche Situation nicht, ein bis zwei Tage abwesend zu sein, um in Bukarest nach jemanden oder etwas zu suchen. Selbstverständlich bemühe er sich weiterhin, vielleicht doch des ehemaligen Partners telefonisch habhaft zu werden, um diesen dann hoffentlich so weit bringen zu können, den Jahresabschluss für 2006 in Kopie zu übersenden. Die von der Behörde gestellte Frage nach verbleibendem Geld nach 2005 sei bereits beantwortet worden. In Quartal 1 sei der Rest eines noch verbleibenden budgetierten und zur Verfügung gestellten Investbetrages ausgegeben worden.

Die Anmerkung der Behörde nach "unleserlichem Stempel auf den Kopien der rumänischen Jahresabschlüsse" möchte der Bw. nicht näher kommentieren. Es sei jedenfalls der Betriebs-

prüfung jederzeit freigestanden, die bei seinem Steuerberater aufliegenden Originale einzusehen.

Die Ausführungen der Betriebsprüfung, in denen sie eine "Abrechnung über die tatsächlichen Kosten" einfordere oder eine Rücküberweisung nach Österreich hinterfrage, zeige ein betriebswirtschaftlich falsches Verständnis der Situation. Der Bw. habe nicht nur budgetiert, sondern auch einen Preis festgesetzt in der Rahmenvereinbarung mit dem rumänischen Dienstleister. Danach werde genau dieser Betrag als zu verrechnende Kosten festgesetzt, für die Laufzeit des Vertrages. Es müsse daher verstanden werden, dass kein Anlass zu einer gesonderten Abrechnung an den Bw. als Investor bestanden habe noch eine Rücküberweisung zu tätigen gewesen sei. Die Bezahlung für die Dienstleistung sei klar festgesetzt gewesen.

Der Bw. hätte den Rahmenvertrag früher lösen können. Es könne sein, dass der Bw. als alleiniger Gesellschafter sich operativ Möglichkeiten hätte verschaffen können, entweder früher die Notbremse zu ziehen oder bessere Kostenkontrolle zu haben. Er habe hier unternehmerisch nicht sehr umsichtig gehandelt und habe letztlich mehr Kontrolle an das lokale Team abgegeben als für das eigene wirtschaftliche Interesse anzuraten gewesen wäre. Der daraus letztlich resultierende Schaden bleibe ihm jedenfalls.

Der auf Seite 5 oben erneut zum Ausdruck gebrachten Entrüstung seitens der Behörde, der Jahresgewinn 2004 sei "wesentlich verringert worden" durch die hohen Investitionskosten könne nur erneut deutlich begegnet werden: Ja, es sei legitim und rechtens und täglicher geschäftlicher Usus, durch Investitionen Steuerbemessungsgrundlagen zu reduzieren. Das sei Teilmotivation und Charakteristik vieler Investitionen täglich und weltweit.

Weiters weise das Finanzamt interessanterweise den Vorwurf von sich, der Akt sei nicht zur Einsicht zugänglich gewesen und führe aus, Akteneinsicht sei "aus Datenschutzgründen" anzukündigen. Das sei dem Bw. völlig unbegreiflich. Sein Steuerberater habe ihm nahegelegt, von seinem Recht Gebrauch zu machen, seinen Steuerakt jederzeit einzusehen. Er könne sich gut erinnern, dass er in das Zimmer eines Kollegen der Betriebsprüferin gekommen sei, Sekunden später sei diese mit befremdeten Gesicht und misstrauischen Worten in das Zimmer gerauscht, fragend was er denn eigentlich wolle. Er habe den Akt erbeten, man habe ihm "Arbeitsblätter" gebracht. Der Bw. habe gefragt, ob das der Akt sei, darauf habe sie sich hektisch und misstrauisch in Entschuldigungen ergangen, der Akt sei bei ihr zu Hause, sie könne nicht immer alle Akten mit ins Büro schleppen, sie wäre oft "öffentlich" unterwegs und da könne man es ihr nicht zumuten, alle Akten mitzutragen.

Betriebswirtschaftlich amusant, steuerverwaltungstechnisch aber sehr befremdend scheine ihm schließlich der Schlussatz der Ausführungen der Betriebsprüferin. "Die Höhe der Kosten

für 2005 sind fragwürdig, weil das Geschäft nicht erfolgreich war." Zum einen sei oben ausgeführt worden, dass er einen "Return of Invest" von immerhin 80% habe erwirtschaften können, das österreichische Unternehmen hätte ohne das Invest in Bukarest kein Projekt in UK gehabt. Zum anderen frage er sich sehr irritiert, ob die Behörde nur Investitionen anerkenne, die schlussendlich geschäftlich "erfolgreich" seien.

Er werte aber positiv denkend die an anderer Stelle und in anderen Schreiben schon mehrfach zum Ausdruck gebrachte Akzeptanz der Aufwände an sich als berechtigte Hoffnung, das Verfahren baldigst entschieden zu sehen. Andernfalls hätte er sich nun fragen können, ob z.B. die in der Betriebsprüfung angedeutete Aussage der Behörde, die engagierte internationale Umtriebigkeit eines Einzelunternehmers in Geschäftstätigkeit mit zweifelhaften Ländern wäre jedenfalls ungewöhnlich und gut zu prüfen, auf ein irrationales Misstrauen a priori hätte schließen lassen.

Abschließend werde darauf hingewiesen, dass der Bw. gegen Ende der Betriebsprüfung und auch bei der Schlussbesprechung auf eine rasche Entscheidung gedrängt habe. Der Steuerbescheid für 2005 habe von der Abgabe am 26. November 2007 bis 22. April 2008, mit der Bearbeitung der Berufung zu 2004 habe sich die Behörde noch mehr Zeit gelassen. Mehr als acht Monate nach Einbringung der Berufung am 31. August 2007 komme ein Ersuchen um Ergänzung und eine Stellungnahme, da sich in dem Ersuchen um Ergänzung außer pauschalen Vorwürfen keine klar erkennbare konkrete Fragestellung befindet. Das sei völlig unverständlich und grenze für das Empfinden des Bw. an einen Skandal.

Er habe außerdem schon vor der Betriebsprüfung ausgeführt, dass er bei längeren Fristen Probleme mit seiner finanzierenden Bank und der Verlängerung der Kreditlinien habe werde. Kein Financier der Welt verstehe, warum ein Einzelunternehmen im Jahr 2008 noch immer keinen Steuerbescheid für 2004 vorlegen könne. Das andauernde Procedere koste den Bw. viel Geld (Kosten für Steuerberater, seine eigene Zeit und letztlich schlechtere Konditionen). Das könne er nicht akzeptieren, nicht zuletzt da er letztlich jeden vertretbaren Aufwand getätigkt habe, um der erhöhten Mitwirkungspflicht zu entsprechen.

J) Mit Schreiben vom 16. Juli 2008 (OZ 67/2004) wurde seitens des Bw. der **Vorlageantrag** gestellt und Folgendes ausgeführt:

Es werde beantragt, die Berufung und die übermittelte Stellungnahme der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen. Gleichzeitig werde die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt. Hinsichtlich der Begründung werde auf die Ausführungen in dem Berufungsschreiben vom 31. August 2007 und die Ausführungen in der bereits der Abgabenbehörde erster Instanz übermittelten Stellungnahme verwiesen.

K) Mit Ergänzungsersuchen vom 11. März 2011 erging an den Bw. das Ersuchen, die nachstehend angeführten Fragen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

- 1) In der Beilage werde eine von seinem Steuerberater mit Telefax übermittelte Zahlenaufstellung betreffend die € 69.752,00, die in der Einnahmen-Ausgabenrechnung für 2004 als Marktaufbaukosten ausgewiesen wurden, rückübermittelt. Diese Zahlenaufstellung betreffe die für das Jahr 2005 projektierten oder getätigten Ausgaben für die rumänische Firma des bw. (F S.R.L.; Bukarest). Für die in dieser Zahlenaufstellung angeführten Ausgabenpositionen würden die Zahlungsnachweise und die Rechnungen in deutscher Übersetzung benötigt. Für die angestellte Person (J) werde der Dienstvertrag in deutscher Übersetzung gebraucht. Wer seien die Empfänger der Zahlungen gewesen?
- 2) Seien die projektierten Zahlungen von der rumänischen Firma jemals abgerechnet oder (teilweise) rücküberwiesen worden? Um geeignete Unterlagen in deutscher Übersetzung werde ersucht.

Die erwähnte Budgetaufstellung für das Jahr 2005 (AB, Teil 1, OZ 41) weist folgende Angaben und Zahlen auf:

Beträge in €		p.d.	p.m.	p.a.	Summen
backoffice	internet, phones, stationary		150,00	1.800,00	
	bookkeeping		150,00	1.800,00	
	audit		150,00	1.800,00	
	translation services		100,00	1.200,00	
	salary J		700,00	8.400,00	
	rent		500,00	6.000,00	
	business clubs member fee			3.000,00	
	Zwischensumme 1				24.000,00
travelling	2 people 1 x p.m. to A.T., days per stay				
cb	flight		460,00	5.520,00	
	hotel	59,00	118,00	1.416,00	
	other	35,00	70,00	840,00	
or	flight		460,00	5.520,00	
	hotel	59,00	118,00	1.416,00	
	other	35,00	70,00	840,00	
	Zwischensumme 2				15.552,00
desk-research	Zwischensumme 3	350,00	Anzahl 56	19.600,00	19.600,00
meetings	meetings RO	400,00	Anzahl 16	6.400,00	
	meetings AT	350,00	Anzahl 12	4.200,00	
	Zwischensumme 4				10.600,00

	projektierte Budgetsumme 2005				69.752,00
--	--	--	--	--	------------------

L) Mit Schreiben vom 29. März 2011 wurde das Ergänzungersuchen vom 11. März 2011 vom Bw. wie folgt beantwortet:

Die mit Telefax übermittelte Zahlenaufstellung betreffend die € 69.752,00, die er in seiner Einnahmen-Ausgabenrechnung für 2004 als Marktaufbaukosten ausgewiesen habe, beträfen die für das Jahr 2005 projektierten und in 2004 getätigten Ausgaben für F S.R.L.. Wie er schon zum Ausdruck gebracht habe, sei der Enthusiasmus bezüglich "Go East" Ende 2004 und auch noch über weite Strecken von 2005 groß gewesen. Rumänien sei ein 24-Millionen-Markt, und es schien ihm ein gutes Investment zu sein, Kundenbeziehungen aufzubauen, insbesondere in der Telekommunikation, um dann zum richtigen Zeitpunkt Projekte in diesem "im Aufbruch" befindlichen Land lukrativ als Berater begleiten zu können. Nur knapp sei ihm 2004 ein BILLING-Projekt beim damals staatlichen rumänischen Telefonieanbieter (heute K) entgangen.

Leider seien ähnliche direkte "Erfolge" gänzlich ausgeblieben. "Networking", Kundenmeetings und andere Aktivitäten vorort zeigten wenig nachhaltigen Erfolg, nicht zuletzt weil es ihm selbst nicht möglich gewesen sei, neben Projekten und Verpflichtungen in Österreich ausreichend in Bukarest präsent zu sein. Immerhin sei er über einen Kontakt zu einem CFO eines rumänischen Betreibers in Kenntnis eines Projektes bei M (Großbritannien), das 2005 gestartet worden sei, gekommen. Es sei dem Bw. gelungen, sich selbst in das Projekt bei N (Newbury) zu verkaufen (wenn auch kein unmittelbarer Erfolg am rumänischen Markt, so doch ein mittelbarer). Dennoch habe er sich im Laufe des zweiten Halbjahres 2005 eingestehen müssen, dass das Investment in Bukarest nicht erfolgreich gewesen sei.

Er habe dem Projekt noch eine Chance hinein in einen Teil des Jahres 2006 gegeben. Als da auch jeder messbare Erfolg und jede Aussicht auf "Return of Invest" gefehlt habe, habe er sämtliche bezahlten Aktivitäten eingestellt und den Auftrag gegeben, das Unternehmen still zu legen. Er habe im Lauf des Jahres 2006 noch Kontakt zum Team vorort gehabt, der sei aber auch abgerissen. Was geblieben sei, sei ein für einen Kleinunternehmer nicht unerheblicher Betrag als Fehlinvest.

Er habe nie deutsche Übersetzungen gehabt, weder von Dienstverträgen noch von Rechnungen. Ihm fehle auch heute jeder Zugriff auf das Team vorort. Frau O habe sich 2006 in einen neuen Job beworben. Rückflüsse habe es keine gegeben, da es in Rumänien keine Einnahmen gegeben habe. Nach seiner Erinnerung habe das Finanzamt das alles verstanden. Unklar sei ihm bis dato, warum in 2004 getätigte Aufwände nicht vollständig zur Buchhaltung 2004 zählen sollten.

M) In der Stellungnahme der Betriebsprüferin vom 11. Mai 2011 zur Vorhaltsantwort des Bw. wird ausgeführt, dass der Vorhalt laut Ansicht der Betriebsprüfung nur unzureichend geklärt und beantwortet worden sei. Für die Betriebsprüfung ergebe sich durch die Vorhaltsantwort keine Erhellung des strittigen Sachverhaltes.

N) Mit Telefax vom 26. Mai 2011 wurde seitens des Bw. der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die im Dezember 2004 vom österreichischen Einzelunternehmen des Bw. an die rumänische F S.R.L. überwiesenen € 69.752,00 vorausbezahlte Betriebsausgaben sind.

I) Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

- a) Der Bw. betrieb im Streitjahr in Österreich ein Einzelunternehmen in der Branche Werbe-, Messewesen und sonstige Wirtschaftsdienste. In der Einnahmen-Ausgabenrechnung für das Jahr 2004 (AB, Teil 1, OZ 231) werden € 98.801,50 als Marktaufbaukosten Rumänien ausgewiesen, wovon € 28.748,00 auf das Jahr 2004 entfallen, € 69.752,00 auf das Jahr 2005 [siehe Zahlenaufstellung unter Abschnitt K)] und € 301,50 auf Bankspesen (AB, Teil 3, OZ 1).
- b) In Rumänien gründete der Bw. im Herbst 2004 eine Ges.mbH. für Billing-Projekte (= Rechnungslegung, Fakturierung), P S.R.L., Bukarest (AB, Teil1, OZ 102). Diese Gesellschaft stand zu 100% im Eigentum des Bw..
- c) Am 7. Oktober 2004 unterzeichnete der Bw. als "Client company" einen "frame contract of services" (OZ 35 ff./2004 sowie AB, Teil 3, OZ 17 ff.) mit der Q s.r.l. in Bucuresti, RO, als "Service-Provider". Repräsentiert wurde die BCD durch Frau R.

Punkt 1 des Vertrages regelt die Dienstleistungen, die der Service-Provider auf Anforderung erbringen werde: service of setting up the company (die Gesellschaft finanziell aufrichten bzw. auf die Beine bringen); setting up and running full back-office (z.B. Buchhaltung und Rechnungsprüfung, Übersetzungsdienstleistungen, Sekretariat und andere Dienstleistungen); Management of Information exchange between the Client and the Service-provider; desk-research (Schreibtischforschung; Auswertung von Sekundärerhebungen); field work (Außendienst).

In Punkt 3 dieses Vertrages wurde geregelt, dass Rechnungen, die der Service-Provider an den Klienten ausstellt, innerhalb von 14 Tagen nach Erhalt derselben bezahlt werden würden.

Laut Punkt 4 dieses Rahmenvertrages lief dieser Vertrag am 30. September 2005 ab und konnte auf Wunsch des Kunden um drei Monate verlängert werden. Unter Punkt 5 des

Vertrages wurde vereinbart, dass der Service-Provider sobald er Probleme in der vom Kunden genannten Zielerreichung erkennen könne, diese an den Klienten zu berichten habe.

d) Die Rechnungen Nr. 07553962 bis 07553972 fehlten im Zuge der Betriebsprüfung. Diese Rechnungen fehlten auch bei den Erlösen in den rumänischen Bilanzen [siehe Abschnitt B)]. Vier Rechnungen (Nr. 07553973 bis Nr. 07553976) trugen sämtlich das Rechnungsdatum 22. Dezember 2005. Über den abgerechneten Leistungsinhalt ist nichts bekannt.

II) einkommensteuerliche Beurteilung:

§ 4 Abs. 4 erster Satz EStG 1988 normiert: Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

§ 19 Abs. 3 EStG 1988 bestimmt: Vorauszahlungen von Beratungs-, Bürgschafts-, Fremdmittel-, Garantie-, Miet-, Treuhand-, Vermittlungs-, Vertriebs- und Verwaltungskosten müssen gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlung verteilt werden, außer sie betreffen lediglich das laufende und das folgende Jahr.

§ 19 regelt die zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben und gilt nach der Stellung im Gesetz für den gesamten Bereich der Einkommensteuer. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben allerdings unberührt. Insbesondere sagt § 19 nichts darüber aus, ob im konkreten Fall Ausgaben vorliegen. Nur wenn eine Einnahme oder Ausgabe vorliegt, kommt § 19 zur Anwendung. Ob eine Ausgabe vorliegt, ergibt sich im betrieblichen Bereich aus § 4 (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz [10], Kommentar, Tz 1 zu § 19).

Vorauszahlungen sind Zahlungen, denen noch keine Leistung des Empfängers gegenübersteht, wobei nicht die Bezeichnung, sondern die wirtschaftliche Funktion des Aufwandes maßgeblich ist (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz [10], Kommentar, Tz 55 zu § 19).

Nach den unwidersprochenen Feststellungen der Betriebsprüfung hat der Bw. am 30. Dezember 2004 eine Auslandsüberweisung im Betrag von € 98.500,00 an die von ihm kurz vorher gegründete F S.R.L. in Rumänien vorgenommen, um den Markt in diesem Land aufzubauen. In seiner Stellungnahme vom 19. Juni 2008 begründete der Bw. diese Vorgangsweise, für das Jahr 2005 mit € 69.752,00 projektierte Kosten vorzuziehen und bereits im Jahr 2004 zu leisten unter Hinweis auf die Ausführungen eines (namentlich nicht genannten) Wirtschaftsanwaltes im Wesentlichen wie folgt: „Ich hätte die Entscheidung zu einer Investition in Marktaufbau in einem Osteuropaland nicht getroffen, wäre ich nicht § 19 EStG gewahr gewesen, dh hätte ich nicht die Nettokosten einer Investition auf etwa 50% der Brutto-Investition reduziert gesehen ...“

Bei der vom Bw. gewählten Gewinnermittlungsart im Sinne des § 4 Abs. 3 EStG 1988 sind grundsätzlich auch Anzahlungen und Vorauszahlungen, die im Kalenderjahr geleistet wurden

(vgl. § 19 Abs. 2 EStG 1988), als Betriebsausgaben abzusetzen. Dabei muss aber im Zeitpunkt der Leistung ernstlich damit gerechnet werden, dass der die Betriebsausgabeneigen-schaft begründende Zusammenhang gegeben ist (VwGH vom 26. Juni 1990, 89/14/0257).

Den Abgabenbehörden steht es zwar nicht zu, Angemessenheit oder Zweckmäßigkeit eines Aufwandes zu prüfen, um nach dem Ergebnis dieser Prüfung die Betriebsausgabeneigen-schaft eines bestimmten Aufwandes zu beurteilen (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 19. September 1990, 89/13/0112). Die Unangemessenheit und Unüblichkeit kann jedoch ein Indiz dafür sein, dass die Aufwendungen nicht betrieblich veranlasst sind (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 14. Jänner 1992, 91/14/0178).

Die Leistung von Vorauszahlungen und Akontozahlungen führt grundsätzlich zu einem Abfluss. Dabei muss im Zeitpunkt der Leistung ernstlich damit gerechnet werden, dass der die Betriebsausgabeneigenschaft begründende Zusammenhang gegeben ist (vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 1988, § 19, Anm. 49).

Der Zeitpunkt der Vereinnahmung und Verausgabung kann vom Steuerpflichtigen jedenfalls zu einem Teil gesteuert werden. Der Steuerpflichtige hat es damit in der Hand, den in einem Kalenderjahr zu versteuernden Gewinn zu beeinflussen. Willkürliche Zahlungen führen nicht zu einem Abfluss, doch betrifft die Willkürlichkeit dann nicht den Zeitpunkt, sondern den Grund und die Höhe der Zahlung (vgl. VwGH 22. Jänner 1991, 91/13/0160).

Im vorliegenden Fall wurde bereits kurz nach Gründung der F s.r.l. in Rumänien durch den Bw. im Oktober 2004 an diese Ges.mbH., deren Alleingesellschafter er ist, im Wege einer Auslandsüberweisung am 30. Dezember 2004 eine Anzahlung für 2005 in Höhe von rd € 69.752,00 geleistet, die als Ausgabe im Einzelunternehmen des Bw. im Jahr 2004 gewinnmindernd abgesetzt wurde. Das Projekt, in Rumänien den Markt zu erschließen, befand sich zu diesem Zeitpunkt erst in der Planungsphase und wurde zwischen dem Bw. als „client company“ und der F s.r.l. als „service provider“ am 6./7. Oktober 2004 ein Rahmenvertrag betreffend die Erbringung bestimmter (in Punkt 1 angeführter) Dienst-leistungen durch den „service provider“ abgeschlossen. In Punkt 3 wurde geregelt, dass Rechnungen, die der Service-Provider an den Klienten ausstelle, innerhalb von 14 Tagen nach Erhalt derselben bezahlt würden.

Nahe Angehörige sind generell in einer Nahebeziehung stehende Personen. Bei ihnen werden wegen des Fehlens von Interessensgegensätzen besondere Anforderungen an die steuerliche Beachtlichkeit von Vereinbarungen gestellt

Nahebeziehungen können auch durch gesellschaftsrechtliche Verflechtungen entstehen. Die gleichen Grundsätze gelten somit auch für die Anerkennung von Verträgen zwischen einer

Ges.mbH. und ihrem (beherrschendem) Gesellschafter (s. Doralt, EStG (14), § 2 Tz 159/1 f. und die dort zitierte Judikatur).

Im gegenständlichen Fall besteht eine Nahebeziehung zwischen dem Bw. und der F s.r.l in Rumänien, zumal der Bw. auch gleichzeitig der Alleingesellschafter der rumänischen Gesellschaft ist.

Es müssen daher eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Betriebsausgaben begehrenden Steuer→pflichtigen gehen.

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher – selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit – für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich) (vgl. Doralt, EStG (14), § 2, Tz 160).

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates erweist sich die vom Bw. eingeschlagene Vorgangweise, Vorauszahlungen auf vom ihm budgetierte Kosten zu leisten, als fremd→unüblich und steht überdies mit dem Rahmenvertrag nicht im Einklang, wenn dort aus→drücklich eine im Geschäftsleben übliche nachträgliche Verrechnung vereinbart ist, nämlich dass Rechnungen, die der Service Provider an den Bw. ausstellt, innerhalb von 14 Tagen nach Erhalt derselben bezahlt werden. Im vorliegenden Fall wurden jedoch bereits Anzahlungen geleistet, obwohl nicht einmal sicher war, ob und in welchem zeitlichen und finanziellen Ausmaß die F s.r.l. dem Bw. gegenüber Leistungen erbringen wird. Es erfolgte weder eine nachvollziehbare Verrechnung mit den geleisteten Vorauszahlungen, noch wurden die von der F s.r.l. erbrachten Leistungen in bestimmt nach→vollziehbarer Weise umschrieben, auch wurden Unterlagen über Art, Dauer und Umfang der geleisteten Tätigkeiten nicht vorgelegt. Es erscheint auch kaum der Realität entsprechend, dass die von der F s.r.l. erbrachten Leistungen ausgerechnet exakt in dem Umfang angefallen sein sollen, wie sie vom Bw. ein Jahr im Voraus budgetiert wurden. Weiters erscheint es auch nicht glaubhaft, dass der Bw. an eine neu gegründete ausländische Gesellschaft, die ihm nicht nahe steht, ohne jedwede Absicherung Vorauszahlungen in einer Größenordnung von rd. € 70.000,00 leistet, und in weiterer Folge nicht einmal eine detaillierte Abrechnung über die vom Vertragspartner erbrachten Leistungen verlangt. Dabei lagen zwischen der unter Abschnitt K) angeführten Budgetaufstellung des Bw. und dem im "frame contract of services" vorgesehenen

Ausgabenpositionen beträchtliche Unterschiede vor. Z. B. wurden bei den Kosten für das backoffice € 24.000,00 = Lei 951.912.000,00 projektiert und laut frame contract maximal Lei 70.000.000,00 = € 1.764,87 dafür eingeräumt. Bei den Kosten für desk-research wurden € 19.600,00 p.a. für 56 Anlassfälle projektiert, d.i. € 350,00 pro Anlassfall. Im Vertrag wurden unter Punkt 2 diesbezüglich für zwei Personen pro Tag Lei 13.000.000,00 = € 327,76 vereinbart. Für Meetings in Rumänien wurden 16 Anlassfälle zu Kosten von € 6.400,00 = Lei 253.843.200,00 budgetiert, im Vertrag steht, dass F s.r.l. an den Bw. Lei 2.000.000,00 = € 50,42 leisten werde.

Außerdem ergibt sich aus dem Vorbringen des Bw, wenn er den Kommentar eines namhaften Wirtschaftsanwaltes in seinem Schriftsatz vom 19. Juni 2008 für den von ihm eingenommenen Standpunkt ins Treffen führt, dass ausschließlich steuerliche Gründe das Motiv für die von ihm gewählte Vorgangsweise gewesen sind, ohne dass der die Betriebsausgabeneigenschaft begründende Zusammenhang konkret dargetan wurde.

Abschließend ist noch festzuhalten, dass geeignete Unterlagen (Rechnungen, Verträge, Zahlungsnachweise, Abrechnungen, etc.), die die vom Bw. budgetierten Ausgabenpositionen belegen, trotz ausdrücklicher Aufforderung jedenfalls weder während der Betriebsprüfung noch im Berufungsverfahren vorgelegt wurden, sondern das Vorbringen des Bw. auf den Hinweis beschränkt ist, dass auf das Team vor Ort der Zugriff fehle und es mangels Einnahmen in Rumänien auch keine Rückflüsse gegeben habe. Diese Ausführungen sind jedenfalls nicht geeignet, die Betriebsausgabeneigenschaft der den Vorauszahlungen zugrunde liegenden Aufwendungen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. In diesem Zusammenhang wird aber auch auf die erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen verwiesen, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzel im Ausland haben. Dabei haben den Bw. eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht getroffen (vg. Ritz, BAO³, Kommentar, Tz 10 zu § 115), wobei beide Verpflichtungen von ihm jedenfalls nicht entsprechend erfüllt wurden.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. Juli 2011