



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des G.D.-H., Beruf, Adr., vertreten durch Dr. Josef Pickerle, Steuerberater, 9500 Villach, Bahnhofstraße 8, vom 16. Juni 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 13. März 2000 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 187 BAO für das Jahr 1996 samt Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 187 BAO für das Jahr 1996 bleibt unverändert.

Der Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 187 BAO für das Jahr 1996 wird abgeändert.

Die im Kalenderjahr 1996 erzielten Einkünfte werden gemäß § 187 BAO festgestellt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb S 862.262,-- (bzw. € 62.663,02)

Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen/Besteuerungswahlrechte nach §§ 24, 37, 97, 117 und 117a EStG 1988

Entscheidungsgründe

Beim Berufungswerber (Bw.), einem im Bereich der Verpachtung tätigen Einzelunternehmer, wurde eine Betriebsprüfung (BP) betreffend die Jahre 1996 bis 1998 durchgeführt. Dabei wurden folgende Prüfungsfeststellungen getroffen (vgl. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 22.12.1999):

-) Verwaltungshonorar

Aufgrund von Eingangsrechnungen der Fa. H.GmbH wurden die folgenden Beträge als Betriebsausgaben unter dem Titel "Verwaltungshonorar" bzw. als Vorsteuer zum Abzug gebracht:

	1996	1997	1998
Betriebsausgaben	240.000,00 S	240.000,00 S	240.000,00 S
Vorsteuer	48.000,00 S	48.000,00 S	48.000,00 S

Laut Eingangsrechnungen bzw. Angaben des Abgabepflichtigen wurden folgende Leistungen erbracht, welche von der BP zwei Bereichen zugeordnet werden:

1. Lösung und Klärung von Mietrechtsproblemen, Verhandlungen mit der Hausinnehabung, Verhandlungen mit dem Pächter, Anbahnung neuer Geschäftspartner, Umbau –Überwachung
2. Tragung sämtlicher Bürokosten (Miete, Strom, PC, Telefon und laufende Betriebskosten der Büroföhrung)

Der Abgabepflichtige ist geschäftsföhrender Gesellschafter der H.GmbH . Die H.GmbH hat keine Dienstnehmer (mit Ausnahme von Herrn Dreihann-Holenia ab 1.3. 1997).

Die unter Punkt 1 verrechneten Leistungen wurden von Herrn D.H. als Einzelunternehmer ausgeföhrt.

Demnach liegt keine Leistung an das Einzelunternehmen vor und ist daher der Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG nicht zulässig.

Betreffend der unter Punkt 2 verrechneten Leistungen werden von der BP S 40.000,-- pro Jahr anerkannt.

	1996	1997	1998
Betriebsausgaben bisher	240.000,00 S	240.000,00 S	240.000,00 S
Betriebsausgaben lt. BP	40.000,00 S	40.000,00 S	40.000,00 S
Hinzurechnung laut BP	200.000,00 S	200.000,00 S	200.000,00 S
Vorsteuer bisher	48.000,00 S	48.000,00 S	48.000,00 S
Vorsteuer lt. BP	8.000,00 S	8.000,00 S	8.000,00 S
Vorsteuerkorrektur lt. BP lt.Hinzurechnung laut BP	40.000,00 S	40.000,00 S	40.000,00 S

Im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens wurde vom steuerlichen Vertreter eingewendet, daß bei der letzten Betriebsprüfung für den Zeitraum 1987-1989 die Höhe des Honorars einer Angemessenheitsprüfung unterzogen und anerkannt wurde.

Der Umstand, daß eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, die Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (VwGH 10.10.1996, 95/15/0208, =209; 19.11.1998, 98/15/0150).

-) Bankverbindlichkeiten – Zinsaufwand

Nach Ansicht der BP handelt es sich bei folgenden Bankkrediten um private Verbindlichkeiten:

	1.1.1996	1996	1997	1998
Bank Austria X	1.070.891,64	923.573,13	790.510,74	781.011,98
Bank Austria Y				1.412.493,13

Die damit im Zusammenhang stehenden Zinsen, Spesen und Gebühren werden nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

- Bank Austria X			
Zinsen	45.349,97	63.147,01	51.701,84
Spesen			310,20
- Bank Austria Y			
Zinsen			43.387,13
Spesen			730,00
Gebühren			23.376,00

Die Bescheiderlassung durch das Finanzamt erfolgte aufgrund der Feststellungen der BP (siehe Tz. 14, 19 und 20 des BP-Berichtes).

Die dagegen eingebrachte Berufung wurde wie folgt begründet:

"Herr G.D.-H. leistet für die von der Firma H.GmbH erbrachte gesamte Verwaltungsabwicklung, insbesondere

- Tragung sämtlicher Bürokosten, insbesondere Miete, Strom, PC, Telefon und laufende Betriebskosten der Büroföhrung
- Lösung und Klärung der Mietrechtsprobleme, die durch die laufende Änderung des Mietengesetzes entstanden sind
- Verhandlungen mit der Hausinnehabung
- Verhandlungen mit dem Pächter
- Anbahnung neuer Geschäftspartner
- Umbau und Überwachung des Bestandslokales

ein jährliches Verwaltungshonorar von S 240.000,00 (S 20.000,00 p.m.) zuzüglich Umsatzsteuer.

Damit sind sämtliche Verwaltungskosten abgedeckt; darüber hinausgehende weitere Aufwandspositionen befinden sich in den Jahresabschlüssen nicht.

Ein Verwaltungskostenbeitrag von S 250.000,00 wurde bereits bei der letzten BP im Jahre **1989** einer Angemessenheitsprüfung unterzogen und anerkannt.

- Zinsaufwendungen – Konto BA X und Y

Die Gegenüberstellung der mit Zinsaufwendungen bzw. Wertsicherungsbeträgen behafteten Verbindlichkeiten des Unternehmens zeigt im Prüfungszeitraum folgendes Bild:

	01.01.1996	31.12.1996	31.12.1998
Bank Austria X	-1.070.891,00 S	-923.573,00 S	-781.012,00 S
Bank Austria Y	0,00 S	0,00 S	-1.412.493,00 S
Bank Austria – KK	+70.699,00 S	-525.154,00 S	+93.591,00 S
Leibrentenverbindlichkeit	-648.072,00 S	-623.191,00 S	0,00 S
GESAMT	-1.648.264,00 S	-2.071.918,00 S	-2.099.914,00 S

Der Zugang der Gesamtverbindlichkeiten im Prüfungszeitraum vom 01.01.1996 bis 31.12.1998 beträgt demnach S 451.650,00.

Das neue Kreditkonto Y zum 31.12.1998 ist durch die Umschichtung des in den Jahren 1996 und 1997 in den Sollbereich abgerutschten Kontokorrentkontos entstanden.

Die Gegenüberstellung des jeweils versteuerten Gewinnes im Prüfungszeitraum mit den Privatentnahmen zeigt folgendes Bild:

	1996	1997	1998
Gewinn lt. Bilanz	662.261,00 S	704.665,00 S	493.184,00 S
Privatverrechnung			
(Entnahmen-Einlagen-Einkommensteuer)	-1.049.826,00 S	+149.439,00 S	-1.171.44,00 S
Mehrentnahmen	-387.565,00 S	0,00 S	-678.257,00 S
Überhang	0,00 S	854.104,00 S	0,00 S

Aus dieser Gegenüberstellung ergibt sich, dass kumuliert im Prüfungszeitraum 1996 bis 1998 die gegenüber dem versteuerten Ergebnis erfolgten Mehrentnahmen für den gesamten Zeitraum

S -211.718,00

betragen.

Die Differenz zur Erhöhung der Gesamtverbindlichkeit von S 451.650,00 in diesem Zeitraum ergibt sich aus der Veränderung des übrigen Umlaufvermögens und der sonstigen Verbindlichkeiten.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens für 1996:

Entgegen den allgemeinen Ausführungen in Tz 29 des BP-Berichtes liegen **keine** Wiederaufnahmegründe gem. § 303 Abs. 4 BAO vor.

Jene Tatsachen und Beweismittel, die nunmehr zu einer Änderung der rechtskräftigen Umsatz- und Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 1996 führten, lagen der Abgabenbehörde auch bereits im Rahmen der Erstveranlagung vor.

Das bezahlte und als Betriebsausgabe geltend gemachte Verwaltungshonorar der H.GmbH wurde bei unveränderter Geschäftsgebarung bereits bei der vorhergehenden BP einer Angemessenheitsprüfung unterzogen und auch anerkannt. Es liegen diesbezüglich keine Veränderungen oder neue Beweismittel vor.

Der Stand des betrieblichen Darlehenskonto der Bank Austria X mit einem Saldostand von S -1.070.891,00 zum 01.01.1996 und einem Saldostand von S -923.573,00 zum 31.12.1996 sowie dessen zugehörigen Zinsen und auch das Entstehen aus den Vorprüfungsjahren war direkt aus den zugehörigen Jahresabschlüssen zu entnehmen, sodass ebenfalls keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen sind, die eine Änderung der bisherigen rechtskräftigen Veranlagung gerechtfertigt hätten.

Da weitere Prüfungsfeststellungen nicht getroffen wurden, liegen zumindest für das Jahr 1996 Wiederaufnahmegründe **nicht** vor.

Zur Sachentscheidung:

Verwaltungshonorar

In Tz 14 des BP-Berichtes wird insoweit eine Trennung des geleisteten Verwaltungshonorars vorgenommen, als der durch die BP im Schätzungswege ermittelte Anteil der direkten Bürokosten mit S 40.000,00 anerkannt blieb, der Anteil der Dienstleistung mit S 200.000,00, der durch den geschäftsführenden Gesellschafter der H.GmbH, Herrn G.D.-H., erbracht wurde, als vom Einzelunternehmer erbracht anzusehen sei und demnach eine Betriebsausgabe nicht vorläge.

Gesellschafter der H.GmbH waren Frau Mag.M. und Herr G.D.-H..

Die Gesellschaft ist – neben anderen Tätigkeiten – auch Verwaltungsträger für das im Eigentum der Familie stehende Vermögen (vorwiegend Liegenschaftsbesitz), um durch Synergieeffekte (nur ein Büro, nur eine Telefonanlage, ein PC, Sekretariatsarbeiten und v.m.) Ver-

waltungskosteneinsparungen zu erzielen.

Geschäftsführender Gesellschafter und auch (ab 01.03.1997 bezahlter) Dienstnehmer war Herr G.D.-H..

Nachdem die Leistungen der gesamten Verwaltungstätigkeit nachweisbar und auch unbestritten von der H.GmbH (u.a. wohl auch durch dessen Dienstnehmer Herrn G.D.-H.) erbracht wurden, kann der nunmehrigen Rechtsauffassung der BP, wonach der auf die Dienstleistung entfallende Teil nicht Betriebsausgabe sei, nicht gefolgt werden.

Darüber hinaus ist auch die Höhe der Aufteilung mit S 40.000,00 für den abziehbaren Teil und S 200.000,00 für den nicht abziehbaren Teil nicht nachvollziehbar und wurde von der BP auch nicht dargestellt.

Hinsichtlich der Angemessenheit und Höhe des bezahlten Verwaltungskostenbeitrages von S 20.000,00 p.m. sei vermerkt, dass allein die Aufnahme einer Sekretärin erheblich mehr an monatlichen Gesamtkosten verursacht hätte. Durch die Inanspruchnahme eines Dritten mit dessen Synergieeffekten sind jedoch erhebliche Einsparungs- und Rationalisierungseffekte erzielt worden.

Sowohl die Höhe als auch die Betriebsausgabe an sich wurde übrigens bei der letzten BP für die Jahre 1987 bis 1989 von der Abgabenbehörde nicht in Zweifel gezogen.

Zinsaufwendungen

Nach Ansicht der BP handelt es sich bei den Bank Austria-Darlehenskonten X und Y nicht um solche, die aus betriebsbedingten Gründen aufgenommen wurden.

Unter Hinweis auf die (neuere) Rechtsprechung des VwGH (vgl. 16.11.1993, ZI. 89/14/0163) kommt es hierbei entscheidend auf die tatsächliche Verwendung der Geldmittel an.

Diese Rechtsprechung steht durchaus auch nicht im Gegensatz zur Anerkennung als Betriebsausgabe der vorgenannten Darlehensverbindlichkeiten, da die genannten Darlehenskonten keineswegs zur Verwendung privater Bedürfnisse verwendet wurden.

Wie aus der vorhin unter der Sachverhaltsdarstellung gezeigten Übersicht zu entnehmen ist, hat sich das Darlehenskonto X im Prüfungszeitraum vom 01.01.1996 bis 31.12.1998 sogar von S -1.070.891,00 auf S -781.012,00 **vermindert**.

Auch das Entstehen dieses Kontos ist – mit Ausnahme einer Zusammenlegung mit einer Darlehensschuld der Gattin im Jahre 1995, dessen Zinsanteil im Jahre 1996 auch ausgeschieden wurde – nicht auf die Verwendung privater Bedürfnisse, sondern der Deckung der laufenden betrieblichen Kosten zurückzuführen.

Auch das Konto Y ist im Jahre 1998 nicht auf die Verwendung privater Bedürfnisse zurückzuführen, sondern im wesentlichen auf die Umschichtung des in den Jahren 1996 und 1997 in den Sollbereich abgerutschten betrieblichen Kontokorrentkontos.

In dem von der BP angeführten Erkenntnis des VwGH 89/14/0163 vom 16.11.1993 bekräftigt der Gerichtshof nochmals, dass der Abzug von Schuldzinsen als Betriebsausgabe nicht mit der Begründung untersagt werden könne, dass die betreffenden Schulden durch (überhöhte) Entnahmen des Abgabepflichtigen verursacht worden seien. *"Der Gerichtshof hat einem solchen Kausalzusammenhang grundsätzlich keine entscheidende Bedeutung beigemessen, weil der Abgabepflichtige nicht verhalten sei, in den Betrieb eingebrachte oder im Betrieb erwirtschaftete Geldmittel dort als Eigenmittel zu belassen; er könne seinen Betrieb auch mit Fremdkapital finanzieren."*

In dem o.a. Erkenntnis weist der Gerichtshof auch auf das Erkenntnis vom 19.09.1990, Zl. 89/13/0112 hin, in dem nochmals ausgeführt ist:

"Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (vgl. hg. Erkenntnis vom 28.04.1981, Zl. 14/3630/80, und die dort zitierte Judikatur) steht es der Abgabenbehörde nicht zu, Angemessenheit oder Zweckmäßigkeit eines Aufwandes zu prüfen, um nach dem Ergebnis dieser Prüfung die Betriebsausgabeneigenschaft eines bestimmten Aufwandes zu beurteilen. Dasselbe gilt für die Wahl der Finanzierungsart eines Betriebes. Es steht daher dem Abgabepflichtigen frei, seinen Betrieb mit Eigenmittel oder mit Fremdkapital auszustatten.

Selbst wenn der Steuerpflichtige über Mittel außerbetrieblicher Art verfügt, ist er nicht gezwungen, diese zu einer erforderlichen Betriebsfinanzierung zu verwenden. Diesem Grundsatz entspricht es, dass der Steuerpflichtige nicht gehalten ist, Betriebsschulden mit ihm zur Verfügung stehenden außerbetrieblichen Finanzierungsquellen abzudecken oder dem Betrieb Mittel erst nach Abdeckung der betrieblichen Verbindlichkeiten zu außerbetrieblichen Zwecken zu entnehmen. Untersuchungen darüber, ob betriebsbedingte Schulden in einer bestimmten Höhe ihren betrieblichen Charakter verlieren, weil während des Bestandes der Schuld Privataufwendungen durch den Steuerpflichtigen vorgenommen wurden, sind daher grundsätzlich nicht anzustellen;"

Wie ebenfalls vorhin unter der Sachverhaltsdarstellung gezeigt, hat der Unternehmer in den betreffenden Prüfungsjahren 1996 bis 1998 saldierte Privatentnahmen auch nur in jener Höhe getätigt, in der auch steuerpflichtige Gewinne angefallen sind (Mehrentnahmen S 211.718,00).

Im Lichte dieser Rechtsprechung sind demnach nur jene Zinsaufwendungen auszuscheiden, die im Jahre 1995 durch die Zusammenlegung des bestehenden betrieblichen Kreditkontos

des Unternehmens mit dem Kreditkonto von Frau M.M. entstanden sind und wohl im Jahre 1996 – nicht jedoch im Jahre 1997 und 1998 – ausgeschieden wurden.

Dies sind

	im Jahre 1997:	60% von S 63.147,01	=	S
	im Jahre 1998:	60% von S 51.701,84	=	S

Antrag

Namens und auftrags meines o.a. Mandanten beantrage ich unter Hinweis auf die o.a. Ausführungen:

1. der Berufung gegen die Wiederaufnahme zur Einkünftefeststellung für das Jahr 1996 und gegen die Einkünftefeststellung für das Jahr 1996 stattzugeben
2. der Berufung gegen die Wiederaufnahme zur Umsatzsteuer für das Jahr 1996 und der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 1998 ebenfalls stattzugeben und die Vorsteuerkürzung im Betrag von S 40.000,00 p.a. nicht vorzunehmen und
3. die Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 (für 1996 in eventu einer Versagung der Berufung gegen die Wiederaufnahme) dahingehend abzuändern, dass die Gewinne entsprechend den eingereichten Erklärungen abzüglich nicht anzuerkennender Betriebsausgaben für das Jahr 1997 von S 37.888,00 und für das Jahr 1998 von S 31.021,00, somit

für das Jahr 1996 mit **S 662.262,00**

für das Jahr 1997 mit **S 742.553,00**

für das Jahr 1998 mit **S 524.205,00**

festgesetzt werden."

Die BP gab zur Berufung folgende Stellungnahme ab:

"- Zinsaufwendungen – Konto BA X und Y

Gem. § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Verbindlichkeiten gehören zum Betriebsvermögen, wenn sie zur Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens oder für die täglich laufenden Geschäftsfälle aufgenommen werden.

Für die Abzugsfähigkeit ist daher das Veranlassungsprinzip maßgeblich, dh. die Verbindlichkeiten müssen ursächlich und unmittelbar den Betrieb betreffen. Dienen die durch den Kredit verfügbar gewordenen Mittel ursächlich und unmittelbar betrieblichen Zwecken, ist die Ver-

bindlichkeit als Betriebsschuld anzuerkennen und die Schuldzinsen sind als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Dienen sie hingegen der Finanzierung von Aufwendungen, die der privaten Lebensführung zuzuordnen sind, so liegt eine Privatverbindlichkeit vor und die Schuldzinsen sind gem. § 20 (1) EStG nicht einkünftermindernd zu berücksichtigen.

Die BP räumt ein, dass die Rechtsprechung zum Thema Schuldzinsenabzug außerordentlich widersprüchlich ist.

Von der BP wird noch aus einem Erkenntnis zitiert, welches im gegenständlichen Fall gegen einen Abzug der Schuldzinsen spricht:

VwGH 20.11.1996, 89/13/0259

'Werden Fremdmittel und nicht bloß allenfalls vorhandene Eigenmittel dem Betrieb für betriebsfremde Zwecke entzogen, so ist der Fremdmittelaufwand nicht mehr betrieblich veranlasst.'

Die Entscheidung der BP stützte sich auch auf den § 114 BAO.

Gem. § 114 BAO haben die Abgabenbehörden darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften gleichmäßig behandelt werden. Die gleichmäßige Besteuerung wird verletzt, wenn ein Betriebsinhaber privat veranlasste Zinsen steuermindernd verwerten kann, eine Privatperson aber nicht.

Zur Unterstützung der Entscheidungsfindung werden die Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen der Jahre 1993-1998 übermittelt.

- Verwaltungshonorar

Die BP hält an der in der Tz 14 des BP-Berichtes vom 29.12.1999 dargelegten Rechtsansicht fest.

Die Honorarnoten 1996-1998 der H.GmbH weisen folgende Leistungen aus:

Verwaltungstätigkeit, Buchhaltung und Beratung. Für diese Leistungen wurde ein Pauschalpreis in Höhe von S 20.000,00 pro Monat verrechnet.

Erst im Betriebsprüfungsverfahren (siehe Tz 14 Punkt 1 und 2) wurde eine detaillierte Darstellung der Leistung dargelegt.

Die Aufteilung in den abziehbaren und den nichtabziehbaren Teil wurde im Schätzungswege ermittelt.

Dem steuerlichen Vertreter wäre es im laufenden Betriebsprüfungsverfahren möglich gewesen, die tatsächlichen Kosten des Büroaufwandes, welche auf die Einzelfirma entfallen, nachzuweisen.

- Wiederaufnahme des Verfahrens für 1996

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel im Sinne des § 303 (4) BAO ist nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (VwGH 8.3.1994, 90/14/0192).

Der Feststellungsbescheid 1996 mittels dessen die die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 187 BAO festgestellt wurden, wurde vom Finanzamt Wien 6/7/15 am 27.11.1997 erlassen.

In der Beilage zur Erklärung über gesondert festzustellende Einkünfte für 1996 (Gewinn- und Verlustrechnung) war unter sonstige betriebliche Aufwendungen ein Verwaltungshonorar in Höhe von S 240.000,00 angeführt.

Die genaueren Umstände wie die Zusammensetzung dieses Betrages und der Erbringer der Leistung waren im Verfahren der Behörde nicht bekannt.

Die BP für die Jahre 1987-1989 wurde vom Finanzamt Villach durchgeführt."

Trotz Aufforderung durch den Unabhängigen Finanzsenat äußerte sich der Bw. nicht zu dieser Stellungnahme der BP.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens

Gemäß **§ 303 Abs 4 BAO** ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen dient dem Zweck, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Eine auf neu hervorgekommene Tatsachen gestützte Wiederaufnahme des Verfahrens ist dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder

aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH 24.02.2004, 2000/14/0186; 22.02.2000, 94/14/0129).

Das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel im Sinne des § 303 (4) BAO ist nach herrschender Ansicht aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 3. Auflage, § 303, Tz. 14 und die dort zitierte Judikatur).

Der Feststellungsbescheid 1996, durch den die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 187 BAO festgestellt wurden, wurde vom Finanzamt Wien 6/7/15 am 27.11.1997 erlassen.

In der Beilage zur Erklärung über gesondert festzustellende Einkünfte für 1996 (Gewinn- und Verlustrechnung) war unter sonstige betriebliche Aufwendungen ein Verwaltungshonorar in Höhe von S 240.000,00 angeführt.

Die genaueren Umstände wie die Zusammensetzung dieses Betrages und der Erbringer der Leistung waren der Behörde im Veranlagungsverfahren nicht bekannt. Die BP für die Jahre 1987-1989 wurde vom Finanzamt Villach durchgeführt. Erst durch die abgabenbehördliche Prüfung des Finanzamtes Wien 6/7/15 wurden der zuständigen Abgabenbehörde die genauen Umstände bekannt.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen. Bei der Ermessensübung ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 3. Auflage, § 303, Tz. 38 und die dort zitierte Judikatur). Ziel der Wiederaufnahme ist das insgesamt rechtmäßige Ergebnis. Somit liegt zweifelsfrei ein tauglicher Wiederaufnahmegrund vor. Das Finanzamt hat folglich zu Recht die amtswegige Wiederaufnahme für das Jahr 1996 vorgenommen.

2. Feststellung der Einkünfte (für das Jahr 1996)

2.1. Verwaltungshonorar

Ausgehend von dem in Tz. 14 des BP-Berichtes festgestellten Sachverhalt stellen die der H.GmbH für die Tätigkeit des Bw. ausbezahlten Beträge keine Betriebsausgaben dar. Es kann nämlich durch Zwischenschaltung der H.GmbH nicht der Unternehmerlohn des Bw. für Tätigkeiten in seinem Einzelunternehmen zur Betriebsausgabe gemacht werden (vgl. VwGH vom 16. September 2003, 98/14/0031, mwN).

Für die steuerliche Nichtanerkennung des Unternehmerlohnes im Wege der Zwischenschaltung einer GmbH spricht auch die auf eine Gleichstellung von Mitunternehmern mit Einzelunternehmern abzielende Bestimmung des § 23 Z 2 EStG 1988, nach der Vergütungen von Mitunternehmern für ihre Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft den Gewinn nicht mindern dürfen (vgl. VwGH vom 31. März 2005, ZI. 2000/15/0117).

Es ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nicht einzusehen, warum die H.GmbH dazwischengeschaltet wird, wenn der Bw. selbst die Verwaltungsarbeit macht und er selbst der einzige Dienstnehmer der H.GmbH ist. In einer derartigen Gestaltung könnte ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes gemäß § 22 BAO erblickt werden (vgl. VwGH vom 31. März 2005, Z. 2000/15/0117). Es kann somit im Ergebnis der Rechtsansicht des Finanzamtes gefolgt werden, wenn diese den an die H.GmbH geleisteten Zahlungen für die Tätigkeit des Bw. in seinem Einzelunternehmen die steuerliche Anerkennung als Betriebsausgaben verwehrt hat.

Die Aufteilung in den abziehbaren und den nichtabziehbaren Teil wurde von der BP im Schätzungswege ermittelt.

Dem steuerlichen Vertreter wäre es im BP-Verfahren bzw. im Berufungsverfahren möglich gewesen, die tatsächlichen Kosten des Büroaufwandes, welche auf die Einzelfirma entfallen, nachzuweisen. Da dies nicht erfolgt ist, ist die Vorgangsweise der BP nicht zu beanstanden.

2) Zinsaufwendungen

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Verbindlichkeiten gehören zum Betriebsvermögen, wenn sie zur Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens oder für die täglich laufenden Geschäftsfälle aufgenommen werden.

Für die Abzugsfähigkeit ist daher das Veranlassungsprinzip maßgeblich, dh. die Verbindlichkeiten müssen ursächlich und unmittelbar den Betrieb betreffen. Dienen die durch den Kredit verfügbar gewordenen Mittel ursächlich und unmittelbar betrieblichen Zwecken, ist die Verbindlichkeit als Betriebsschuld anzuerkennen und die Schuldzinsen sind als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Dienen sie hingegen der Finanzierung von Aufwendungen, die der privaten Lebensführung zuzuordnen sind, so liegt eine Privatverbindlichkeit vor und die Schuldzinsen sind gem. § 20 (1) EStG nicht einkünftermindernd zu berücksichtigen.

Nach Ansicht der BP handelt es sich bei den Bank Austria-Darlehenskonten X und Y nicht um solche, die aus betriebsbedingten Gründen aufgenommen wurden.

Unter Hinweis auf die (neuere) Rechtsprechung des VwGH (vgl. 16.11.1993, Zl. 89/14/0163) kommt es hiebei entscheidend auf die tatsächliche Verwendung der Geldmittel an.

Diese Rechtsprechung steht nach Ansicht des Bw. auch nicht im Gegensatz zur Anerkennung als Betriebsausgabe der vorgenannten Darlehensverbindlichkeiten, da die genannten Darlehenskonten keineswegs zur Verwendung privater Bedürfnisse verwendet worden seien.

Wie aus der unter der Sachverhaltsdarstellung gezeigten Übersicht zu entnehmen sei, habe sich das Darlehenskonto X im Prüfungszeitraum vom 01.01.1996 bis 31.12.1998 sogar von S -1.070.891,00 auf S -781.012,00 vermindert.

Das Entstehen des Kontos sei – mit Ausnahme einer Zusammenlegung mit einer Darlehensschuld der Gattin im Jahre 1995, dessen Zinsanteil im Jahre 1996 auch ausgeschieden wurde – nicht auf die Verwendung privater Bedürfnisse, sondern der Deckung der laufenden betrieblichen Kosten zurückzuführen.

Auch das Konto Y sei im Jahre 1998 nicht auf die Verwendung privater Bedürfnisse zurückzuführen, sondern im wesentlichen auf die Umschichtung des in den Jahren 1996 und 1997 in den Sollbereich abgerutschten betrieblichen Kontokorrentkontos.

Es besteht kein Grund, die diesbezüglichen Angaben des Bw. anzuzweifeln, zumal es in den Feststellungen der BP keinerlei Hinweis auf die Anschaffung eines privaten Wirtschaftsgutes mit den betreffenden Kreditverbindlichkeiten gibt.

Im Jahr 1996 wurden jene Zinsaufwendungen, die durch die Zusammenlegung des betrieblichen Kreditkontos des Unternehmens mit dem Kreditkonto der Gattin des Bw. entstanden sind, bereits ausgeschieden.

Ausgehend von den eingereichten Erklärungen abzüglich der gemäß Punkt 1 und Punkt 2 nicht anzuerkennenden Betriebsausgaben ergeben sich somit folgende Berechnungsgrundlagen (in S) für das Jahr 1996:

Gewinn laut Erklärung	662.262,--
Verwaltungshonorar	200.000,--
Gewinn laut Berufungsentscheidung	862.262,--

Wien, am 20. Februar 2006