



GZ. RV/0397-W/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Frank Dirmhirn, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf in Wien betreffend Einkommensteuer für 1993 bis 1995 und Umsatzsteuer für 1993 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufgehoben.

### **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**

Der Bw. ist Architekt. Neben verschiedenen Beteiligungen an Gewerbebetrieben und an einer Hausgemeinschaft war der Bw. an der W. GmbH als Anteilsinhaber gemeinsam mit seiner Gattin beteiligt und ab 1994 deren alleiniger Geschäftsführer. Im Gründungsjahr 1993 war die Gattin Geschäftsführerin. Gegenstand der mittlerweile amtlich gelöschten W. GmbH war der

Erwerb und die Verwertung von Liegenschaften. Laut Aktenlage erwarb die W. GmbH Liegenschaften im 13. und 19. Bezirk und errichtete darauf Eigentumsobjekte, die nach erfolgter Fertigstellung in den Jahren ab 1995 veräußert wurden. Die W. GmbH beauftragte den Bw. mit der Planung. Lt. Feststellungen der Betriebsprüfung im Arbeitsbogen trat offenbar der Bw. und nicht die W. GmbH als Grundeigentümerin und Bauherrin gegenüber Professionisten, wie z.B. der Fa. Gr. - bei der es sich einerseits um die Vorbesitzerin einer Liegenschaft als auch um ein mit Installationsarbeiten beauftragtes Unternehmen handelt, auf. Ab 1996, also nach dem Berufszeitraum wurden auch "Projektentwicklung" und "Projektsteuerung" als Betriebsgegenstand der GmbH genannt.

Beim Bw. fand eine Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 Abs. 3 BAO statt, welche zur Wiederaufnahme der Verfahren bzw. zur Erlassung von (teils geänderten) Bescheiden auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung führte.

Unstrittig ist die lt. Tz. 15 des Betriebsprüfungsberichtes erfolgte Hinzurechnung von seitens der W. GmbH dem Bw. verrechneten aber von ihm nicht bezahlten Zinsen.

Strittig ist hingegen die aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung (Tz. 19) erfolgte Umsatz- und Gewinnhinzurechnung ("Verrechnung - W. GmbH - Rechnung Gr.)

Den Ausführungen des Prüfers zufolge erbrachte die Installations- bzw. Haustechnikfirma Gr. in den Monaten April/Mai 1993 Leistungen für die Liegenschaft im 13. Bezirk, die sie mit öS 2.000.000,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer dem Bw. und nicht der GmbH als Liegenschaftseigentümerin in Rechnung stellte. Der Bw., der den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 durch Einnahmen/Ausgabenrechnung ermittelt, machte die Rechnung als Betriebsausgabe geltend; dies obwohl lt. Betriebsprüfung der Nettobetrag der Rechnung (öS 2 Mio.) durch die W. GmbH bezahlt wurde. Er machte auch die Vorsteuer aus dieser Rechnung geltend. Aufgrund einer Mitteilung der W. GmbH an den steuerlichen Vertreter des Bw. wurden die öS 2 Mio. als (Darlehens)Schuld des Bw. bilanziert.

Die Betriebsprüfung verwies auf die mangelnde Fremdüblichkeit sowie auf die zu Verträgen zwischen Angehörigen ergangene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und verweigerte die steuerliche Anerkennung dieses Vorganges als Darlehen. Die Betriebsprüfung deutete die Bezahlung der an den Bw. adressierten Rechnung (mit dem Nettobetrag) als Einnahme für eine - nicht näher genannte - Leistung des Einzelunternehmens an die W. GmbH um und ging im Ausmaß der von der GmbH für den Bw. übernommenen Bezahlung der Rechnung der Fa. Gr. von einem Geldzufluss aus. Die Betriebsprüfung wies darauf hin, dass eine Vereinbarung des Betrages (aus der Weiterverrechnung an die W. GmbH) zumal noch keine

Rechnung erstellt worden sei, erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen würde. Das angebliche Darlehen, das seitens der Betriebsprüfung nicht anerkannt werde, sei vom Bw. nur deshalb behauptet worden, um der Besteuerung dieses Betrages zu entgehen, denn es sei im normalen Geschäftsleben üblich, dass der mit einer Leistung Betraute vom Auftraggeber noch vor der Rechnungslegung Akontozahlungen erhalte, damit er selbst wieder seine Lieferanten zahlen könne.

Seitens der Betriebsprüfung wurde auf weitere Zahlungen der W. GmbH an den Bw. verwiesen, über die es keinen schriftlichen Darlehensvertrag, sondern lediglich Buchungsanweisungen des Steuerberaters gebe. Für die beiden einzeln angeführten Zahlungen über öS 320.000,00 und 1.000.000,00 sei den Buchungsanweisungen nur die Laufzeit ("10 Jahre") und die Verzinsung ("6%") zu entnehmen. Die Voraussetzungen für die Anerkennung als Darlehen, die der Prüfer näher darlegte, würden nicht vorliegen. Darüber hinaus sei eine auch nur teilweise Rückzahlung der Darlehen nicht erfolgt. Auch die verrechneten Zinsen seien nicht bezahlt worden.

Die Betriebsprüfung erwog zwar das Vorliegen von verdeckten Gewinnausschüttungen, vertrat aber schließlich die Auffassung, dass die Zahlungen als Entlohnung für die (bis dahin unbezahlte) Geschäftsführertätigkeit für die W. GmbH zu beurteilen seien, da dem Bw. schon von Gesetzes wegen eine Entlohnung dafür zustehe. Die Betriebsprüfung berücksichtigte die in den Jahren 1994 und 1995 angesetzten Zahlungen der W. GmbH, die das Verrechnungskonto bei der Bw. erhöht hätten als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z. 2 EStG 1988.

Die Betriebsprüfung schied von den geltend gemachten Kfz-Kosten sowohl die sogenannte "Luxustangente" als auch einen Privatanteil aus. (Der Bw. wandte sich gegen den Berechnungsmodus der Luxustangente und auch gegen den Ansatz eines Eigenverbrauches unter Hinweis auf ein weiteres privates Fahrzeug.)

Weiters berechnete die Betriebsprüfung die Afa eines Archives mit 1,5% statt mit 10% lt. Erklärung. (Der Bw. beantragte anstelle eines Prozentsatzes von 1,5% den im § 8 Abs. 1 EStG 1988 für betriebliche Anlagen vorgesehenen Prozentsatz von 2%.)

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

Die angefochtenen Abgabenbescheide waren aus folgenden Gründen gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufzuheben:

Die im Sachverhalt zitierte Rechnung der Fa. Gr. erging an den Bw. als Einzelunternehmer, der die darin ausgewiesene Vorsteuer geltend machte.

Der Vorsteuerabzug erfolgte jedoch schon deshalb zu Unrecht, da die Leistung eben nicht für das Unternehmen des Bw., sondern für die Liegenschaftseigentümerin, also für die W. GmbH, erfolgt ist. Da die Leistung nicht für das Unternehmen des Bw. (=Architektenbetrieb) erfolgte, stand ihm das Recht auf Vorsteuerabzug gem. § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1988 nicht zu.

Mangels Verausgabung des Rechnungsnettoetrages (öS 2.000.000,00) wäre der Abzug als Betriebsausgabe durch den Bw., der den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt, zu versagen gewesen. Ob bzw. bejahendenfalls wann dieser Betrag der GmbH in Rechnung gestellt worden ist, kann den Akten nicht entnommen werden und wäre jedenfalls zu erheben gewesen.

Im Ergebnis wurden nicht nur die Zinsen aus den von der Betriebsprüfung nicht anerkannten Zahlungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt, sondern wurde zusätzlich der ertragswirksame Zufluss dieser Zahlungen der W-GmbH - als Entgelt für die Geschäftsführung - unterstellt und der Besteuerung zugrundegelegt.

Eine solche Vorgangsweise ist jedoch aus folgenden Überlegungen verfehlt:

Vorerst ist der Betriebsprüfung zu zugestehen, dass die Abwicklung der Geschäfte - speziell im Zusammenhang mit der Rechnung der Fa. Gr. - einem anzustellenden Fremdvergleich nicht standhält, sondern ganz offensichtlich nur aus der Tatsache erklärbar ist, dass der Bw. und seine Gattin alleinige Eigentümer und abwechselnd Geschäftsführer der W. GmbH waren.

Die Rechnung wäre im normalen Geschäftsverkehr richtigerweise an die W. GmbH als Bauherrin und Liegenschaftseigentümerin gerichtet und von dieser bezahlt worden. Die Vorgangsweise, die Rechnung an den Bw. als Architekten zu richten, möglicherweise mit dem Ziel, dass dieser den Vorsteuerabzug lukrieren kann und den Betrag der Bauherrin zu einem späteren Zeitpunkt wieder weiterverrechnet - erst dann wäre für ihn die Umsatzsteuer dafür angefallen - kann nur unter dem Aspekt einer dadurch bewirkten - wohl unzulässigen - Steuererstundung sinnvoll erscheinen.

Eine Stundung durch die ohnedies nahezu ausschließlich mit Fremdkapital arbeitende GmbH auf 10 Jahre zu einem festen Prozentsatz ohne Rücksicht auf irgendwelche Änderungen des Kapitalmarktes, ohne irgendwelche Sicherungen und genauere Details, z.B. über die Zinsen-

verrechnung (vorschüssig nachschüssig ...) erscheint nur aus der gesellschaftlichen Struktur erklärbar und kann wohl kaum als fremdüblich beurteilt werden.

Nach Ansicht des UFS dürften daher schon in der Hingabe der "Darlehensbeträge" verdeckte Gewinnausschüttungen (=vGA) vorliegen. Die Zinszahlungen könnten unter diesen Voraussetzungen nicht nochmals gewinnwirksam berücksichtigt werden. Entsprechende Feststellungen darüber, ob nun schon die jeweilige Hingabe, z.B. auf Grund der finanziellen Lage des Bw. im Zeitpunkt der Hingabe der jeweiligen Beträge eine vGA darstellt oder nicht, sind dem Bericht nicht zu entnehmen, so dass eine gesicherte Beurteilung durch den UFS nicht erfolgen kann.

Da entsprechende Ermittlungen der Betriebsprüfung - wegen der Hinzurechnung von fiktiven Geschäftsführerbezügen - unterblieben sind, lagen die Voraussetzungen für die Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz gemäß § 289 Abs. 1 BAO vor.

Im übrigen wird darauf hingewiesen, dass als vGA nicht dem Bw. bloß kraft gesetzlicher Bestimmungen zustehende Ansprüche auf die Entlohnung als Geschäftsführer zugerechnet werden können, ohne dass auf die Zuflussproblematik hinreichend und für den UFS nachprüfbar eingegangen wird.

Wien, 15. Jänner 2004