



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Oberrätin Mag. Irene Eberl, Reinhold Haring und Kommerzialrat Emil Sagmeister über die Berufung des Bw., Adr., vertreten durch Dr. Georg Demeter, Steuerberater, 7100 Neusiedl am See, Kalvarienbergstraße 17, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch Hofrätin Mag. Anna Holper, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2001 nach der am 21. November 2006 in 7001 Eisenstadt, Neusiedlerstraße 46, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997, 1999, 2000 und 2001 wird teilweise Folge gegeben.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997, 1999 und 2000 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 2001 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist Baumeister und betreibt in der Rechtsform eines Einzelunternehmens ein Bauunternehmen. Der Gewinn bzw der Verlust wird gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 ermittelt. Der Bw bezieht im streitgegenständlichen Zeitraum neben Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünften aus selbständiger Arbeit, Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit noch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Im Zuge einer Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs 3 BAO betreffend die Jahre 1997 bis 2001 wurden lt. BP- Bericht vom 3. August 2004 ua nachstehende Feststellungen getroffen:

*"Tz 14 vereinnahmte Entgelte:*

*Die Einnahmen werden, vermehrt um den Zufluss, vermindert um die in den Folgejahren erklärten Zahlungen, in folgender Höhe der Umsatzsteuer unterworfen:*

	1998	1999	2000	2001
vereinn. Entgelte bisher	4.575.752,70	6.621.471,86	4.4.37.653,85	6.820.885,71
Korrekturen				
Miete Gebäude	341.670,00	-341.670,00	487.200,00	-487.200,00
		97.620,00	-97.620,00	974.400,00
Miete Maschinen		340.000,00	-340.000,00	420.000,00
			753.864,00	-753.864,00
Honorar	584.800,00	-584.800,00	1.144.800,00	-684.900,00
				2.693.700,00
Büromöbel			69.000,00	
Mauertrockenlegung			233.333,00	-233.333,00
Betriebskosten			222.000,00	
Sparbuch- kein Umsatz				-2.000.000,00
Rückzahlung Teilrechnungen		-1.800.000,00		
Vereinnahmte Entgelte lt. BP	5.502.222,70	4.333.621,86	6.910.230,85	6.749.688,71

*Tz 15 Vorsteuern:*

*Die Vorsteuern für die nicht anerkannten Teilzahlungen und Diäten werden gekürzt:*

	1997	1998
Vorsteuer bisher	291.531,71	681.270,85
Kürzung Teilzahlung	-120.000,00	-240.000,00
Kürzung Diäten	-5.964,70	
Vorsteuern lt. BP	165.567,01	441.270,85

#### *Tz 21 Einnahmenezufluss*

*Gem. § 19 EStG ist ein Betrag dem Abgabepflichtigen dann als zugeflossen anzusehen, wenn er über den Betrag rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, mag er ihm vom Schuldner auch nur gutgeschrieben worden sein. Ist der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener GmbH, die sein Schuldner ist, ist der Zufluss grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist. Der Zufluss beim beherrschenden Gesellschafter wäre im Übrigen selbst dann anzunehmen, wenn sich die GmbH, die zur Zahlung an den Gesellschafter erforderlichen Mittel nur auf dem Kreditwege hätte beschaffen können (VwGH vom 30.11.1993, 93/14/0155).*

*Der Bw ist Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Fa. A.. Im Zeitraum 1997 bis 2001 werden regelmäßig Rechnungen und Honorarnoten für Geschäftsführung, Geschäftsführerprämien, Bauaufsicht, Systementwicklung für Mauertrockenlegung, Mieten für Maschinen, Lastkraftwagen und Gebäude und ab 2000 Büromöbel und Betriebskosten gelegt. Im Widerspruch zu oben zitierten VwGH-Erkenntnis wird der Zufluss ausschließlich bei Bezahlung als Einnahme erklärt.*

*Anhand der Belegsammlung wurden die Einnahmen den Jahren der Rechnungsausstellung zugeordnet. Die genaue Aufstellung ist der Beilage zur Niederschrift vom 2. Juni. 2004 zu entnehmen.*

*Die Mieteinnahmen und verrechneten Betriebskosten werden den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung hinzugerechnet.*

	1998	1999	2000	2001
Hinzurechnung 0%			676.800,00	112.800,00
Hinzurechnung 20%	584.800,00	340.000,00	2.226.997,00	3.407.400,00
Kürzung 0%				-902.400,00
Kürzung 20%		-584.800,00	-340.000,00	-1.963.097,00
	584.800,00	-244.800,00	2.563.797,00	654.703,00

#### *Tz 22 Anzahlungen und Teilrechnungen*

*Am 17.12.1997 erhielt das Unternehmen eine a-conto-Rechnung der Fa. A. über S 600.000,00, die am 29.12.1997 beglichen wurde und im Einzelunternehmen als Ausgabe verbucht wurde. Eine zweite a-conto-Rechnung wurde am 10.12.1998 iHv S 1.200.000,00 + 20% USt für geleistete Trockenlegungs- und Umbauarbeiten ausgestellt, die mittels Banküberweisungen am 14. und 18.12.1998 beglichen wurde. Auch diese Zahlung wurde gemäß § 4 Abs 3 EStG ausgabenwirksam verbucht.*

*Am 25.10.1999 wurden diese Zahlungen zurückgefordert, weil aufgrund rechtlicher Verfahren "in nächster Zeit keine Baudurchführung getätigt werden kann".*

*Es kann daher davon ausgegangen werden, dass weder Trockenlegungs- noch Umbauarbeiten durchgeführt worden sind und aufgrund der Personenidentität von Gebendem und Nehmendem sämtliche Umstände bereits bei der Hingabe bekannt waren.*

*Die BP sieht es daher als erwiesen an, dass die Rechnungsausstellung in den Jahren 1997 und 1998 ausschließlich aus gewinnmindernden Absichten erfolgte. Die Ausgaben in den betreffenden Jahren werden daher nicht anerkannt, die Rückzahlung 1999 ist daher ebenfalls nicht als Einnahme zu betrachten.*

	1997	1998	1999
Kürzung Ausgaben	600.000,00	1.200.000,00	
Kürzung Einnahmen			1.800.000,00

#### *Tz 23 Sparbuchhinterlegung*

*Im Jahr 1998 wird der Zukauf zweier Grundstücke in G. um S 2.000.000,00 unter der Position "Zukauf Immobilien" ausgabenwirksam erklärt. Tatsächlich fand in diesem Zeitraum jedoch kein Kauf statt.*

*Wie in der Niederschrift vom 2.Juni ausgeführt, wird dem Vorgang keine steuerliche Relevanz zugeordnet und daher weder die Ausgabe 1998 noch die erklärte Einnahme 2001 erfolgswirksam berücksichtigt:*

	1998	2001
Kürzung Ausgaben	2.000.000,00	
Kürzung Einnahmen		2.000.000,00

#### *Tz 24 Diäten:*

*Hinzurechnung der nicht anerkannten Diäten entsprechend der Niederschrift vom 2 Juni 2004*

	1998	1999
Nichtanerkennung Diäten	59.647,00	86.260,00

#### *Tz 25 Entnahme Grundstücke G. und P. :*

*Entsprechend der Niederschrift vom 2.6.2004 werden die Grundstücke in G. und P. dem Erfolg hinzugerechnet:*

	1999	2000
Hinzurechnung Entnahme Grundstücke	651.000,00	459.880,00

In Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 2. Juni 2004 wurde dazu folgendes festgehalten:

*"Der Bw ist Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Fa. A.. Als Einzelunternehmer stellt er für seine Leistungen Honorarnoten an die GmbH, erhält Geschäftsführerbezüge und Leistungsprämien, vermietet Maschinen, Fahrzeuge und Büromöbel und ein im Privatvermögen gehaltenes Bürogebäude mit Halle und Hof.*

*Als weiteren Unternehmensgegenstand führt der Bw den Immobilienhandel an. Er kauft sanierungsbedürftige Immobilien und unbebaute Grundstücke zwecks Sanierung und Weiterverkauf einzelner parifizierter Wohnungen bzw war beabsichtigt, Mehrfamilienhäuser auf den unbebauten Grundstücken zu errichten. Bis Jahresende 2003 wurden weder Verkäufe getätigt noch mit der Renovierung der zugekauften Immobilien begonnen. Wegen der regen Bautätigkeit von Genossenschaften in diesen Ortschaften wurde wegen des gestiegenen Absatzrisikos auch auf die Errichtung der geplanten Mehrfamilienhäuser verzichtet.*

*Die Immobilienkäufe und Erfolge des Bw – als Einzelunternehmer – wurden in den Jahren 1997 – 2001 in folgenden Höhen erklärt:*

	<i>Erfolge</i>	<i>Immobilienzugänge</i>
<i>1997</i>	<i>-71.451,00</i>	<i>1.747.036,00</i>
<i>1998</i>	<i>547.132,00</i>	<i>2.104.317,00</i>
<i>1999</i>	<i>-530.885,00</i>	<i>5.278.938,00</i>
<i>2000</i>	<i>-876.078,00</i>	<i>4.101.299,00</i>
<i>2001</i>	<i>-714.728,00</i>	<i>6.828.173,00</i>

*Nach Prüfung der Unterlagen und der Einnahmenverbuchung nach § 4 Abs 3 EStG erst bei Zahlung, ist der Verdacht der Gewinnverschiebung aufgrund folgender Feststellungen nicht von der Hand zu weisen, dies ungeachtet der Einwendungen des Unternehmers, dass die GmbH dann Darlehen hätte aufnehmen müssen, was aus Besicherungsgründen nicht möglich gewesen wäre:*

*1997 und 1998 werden erfolgsmindernde Teilzahlungen iHv S 600.000,00 und S 1.200.000,00 für Sanierungsmaßnahmen, die bis dato nicht durchgeführt wurden, an die GmbH geleistet. Der erklärte Verlust für das Jahr 1997 beträgt dadurch S 71.451,00.*

*Im Jahr 1998 wird ein Sparbuch mit einer Einlage von S 2.000.000,00 übergeben und oa Anzahlungen i. H. v. S 1.200.000,00 getätigt, beide Vorgänge werden ausgabenwirksam berücksichtigt. Gleichzeitig werden Honorare über S 584.800,00 die der Bw der GmbH ausstellt, als nicht vereinnahmt bewertet und daher nicht erklärt.*

*1999 werden die in den Jahren 1997 und 1998 geleisteten Anzahlungen refundiert und die Honorare und die Mieten aus dem Jahr 1998 einnahmewirksam verbucht. Der Verlust in diesem Jahr beträgt daher trotz der Immobilienkäufe iHv S 5.279.000,00 nur S 530.885,--.*

*Im Jahr 2000 werden der GmbH Rechnungen iHv S 4.406.864,00 gestundet. In diesem Jahr werden erstmalig pauschale Betriebskosten für den Mietgegenstand M-Gasse iHv S 962.000,00 für den Zeitraum Mai 1998 bis Juni 2000 in Rechnung gestellt.*

*2001 begleicht die GmbH Verbindlichkeiten aus Vorjahren iHv S 3.221.297,00 und das seit 1998 hinterlegte Sparbuch wird, da nicht mehr hinterlegt, ebenfalls zur Einnahme (0% USt). Gleichzeitig werden jedoch Honorare iHv S 2.693.700,00 und Mieten iHv S 974.400,00 der GmbH gestundet und daher nicht erklärt. Somit werden weitere Forderungen als Einnahmenreserven für die Zukunft geschaffen, die bei Immobilienankäufen oder größeren Renovierungsarbeiten wieder gewinnneutral zufließen könnten.*

*Gemäß § 19 EStG ist jedoch ein Betrag dem Abgabepflichtigen dann als zugeflossen anzusehen, wenn er über den Betrag rechtlich und wirtschaftlich verfügen könne, mag er ihm vom Schuldner auch nur gutgeschrieben worden sein. Ist der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener GmbH, die sein Schuldner ist, ist der Zufluss grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist. Der Zufluss beim beherrschenden Gesellschafter wäre im Übrigen selbst dann anzunehmen, wenn sich die GmbH, die zur Zahlung an den Gesellschafter erforderlichen Mittel nur auf dem Kreditwege hätte beschaffen können (VwGH 30.11.1993, 93/14/0155).*

Gemäß § 19 EStG wird daher von der Betriebsprüfung davon ausgegangen, dass die an die Fa. A. gestellten Rechnungen zugeflossen und sowohl der Einkommen – als auch der Umsatzsteuer zu unterziehen sind.

	1997	1998	1999	2000	2001
<i>Zufluss bei Einzelfirma</i>					
<i>Geschäftsführerhonorar</i>		240.000,00	240.000,00	676.800,00	-902.400,00
		-240.000,00	-240.000,00		112.800,00
<i>Miete</i>		341.670,00	-341.670,00		
			97.620,00	-97.620,00	
				487.200,00	-487.400,00
					974.400,00
<i>Gerätemiete</i>			340.000,00	-340.000,00	
				753.864,00	-753.864,00
					420.000,00
<i>Honorar</i>		584.800,00	-584.800,00	1.144.800,00	-684.900,00
				26.000,00	2.696.400,00
<i>Büromöbel</i>				69.000,00	-69.000,00
					69.000,00
<i>Mauertrockenlegung</i>				650.000,00	-233.333,00
				-416.667,00	
<i>Betriebskosten</i>				222.000,00	-222.000,00
					222.000,00

#### *Anzahlungen und Teilrechnungen:*

Am 17.12.1997 erhielt das Unternehmen eine a-conto-Rechnung der Fa. A. über S 600.000,00, die am 29.12.1997 beglichen wurden und im Einzelunternehmen als Ausgabe verbucht wurde. Eine zweite a-conto-Rechnung wurde am 10.12.1998 iHv S 1.200.000,00 + 20% USt für geleistete Trockenlegungs- und Umbauarbeiten ausgestellt, die mittels Banküberweisungen am 14. und 18.12.1998 beglichen wurde. Auch diese Zahlung wurde gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 ausgabenwirksam verbucht.

Am 25.10.1999 wurden diese Zahlungen zurückgefordert, weil aufgrund rechtlicher Verfahren "in nächster Zeit keine Baudurchführung getätigt werden kann".

Es kann daher davon ausgegangen werden, dass weder Trockenlegungs- noch Umbauarbeiten durchgeführt worden sind und – aufgrund der Personenidentität von Gebendem und Nehmendem – sämtliche Umstände bereits bei der Hingabe bekannt waren.

Die Betriebsprüfung sieht es daher als erwiesen an, dass die Rechnungsausstellung in den Jahren 1997 und 1998 ausschließlich aus gewinnmindernden Absichten erfolgte. Die Ausgaben in den betreffenden Jahren werden daher nicht anerkannt, die Rückzahlung 1998 ist daher ebenfalls nicht als Einnahme zu betrachten.

### *Sparbuchhinterlegung*

*Im Jahr 1998 wird der Zukauf zweier Grundstücke in G. um S 2.000.000,00 unter der "Position Immobilien" ausgabenwirksam erklärt. Tatsächlich erfolgte zu diesem Zeitpunkt jedoch kein Kauf sondern die mündliche Zusage einer Kaufabsicht durch den Bw, bekräftigt durch die Übergabe zweier Sparbücher mit einer Einlage von je S 1.000.000,00.*

*Der Bw ist überzeugt, dass er dadurch die Verfügungsmacht über die Grundstücke erlangt hat. Diesem Einwand des Bw ist entgegenzuhalten, dass er als gewerblicher Immobilienmakler und Bausachverständiger über das Zustandkommen von Verträgen im Grundstückshandel rechtlich versiert ist und außerdem in einem Vorvertrag aus dem Jahr 1999 oder 2000 (undatiert) die Prämisse aufgenommen wird, dass der Kaufvertrag nur unter der Bedingung zum Abschluss käme, wenn die Gemeinde den Bw als Käufer der Grundstückspartellen akzeptierte.*

*Zusätzlich wurde erhoben, dass der Bw den behaupteten Kauf weder beim Gebührenamt angezeigt noch die von der Gemeinde eingehobenen Grundsteuern getragen hat.*

*Gleichzeitig mit Abschluss des Vorvertrages wurden die Sparbücher beim Rechtsanwalt hinterlegt. Ein gültiger Kaufvertrag kam letztendlich nie zustande, weil laut einer Vereinbarung mit der Gemeinde die Baupartellen nicht an Personen veräußert werden durften, deren Geschäftszweig das Immobilienmaklergewerbe beinhaltete.*

*Nach Ansicht der Betriebsprüfung stellt weder die Erklärung einer Kaufabsicht mit Übergabe von Sparbüchern noch ein Vorvertrag, geknüpft an eine von Dritten abhängige Bedingung, einen Grundstückskauf bzw eine Ausgabe gemäß § 4 Abs 3 EStG dar.*

*Daher kann weder die Ausgabe von S 2.000.000,00 im Jahr 1998 noch die Einnahme im Jahr 2001 als steuerlich relevant anerkannt werden.*

*Grundstücke in G. und P.*

*1994 und 1995 wurden unbebaute Grundstücke in G. und P. ausgabenwirksam zugekauft. Die ursprüngliche Absicht, auf diesen Grundstücken Eigentumswohnanlagen zu errichten wurde durch die rege Bautätigkeit von Wohnbaugenossenschaften zunichte gemacht, weil durch das vermehrte Mietangebot die Nachfrage nach Eigentumswohnungen dem Bw zu gering erschien.*

*Eine Weiterführung der Grundstücke im Umlaufvermögen ist daher wegen mangelnder Verwertungsabsicht nicht mehr gegeben. Die Grundstücke sind daher mit dem Teilwert (=Anschaffungswert) aus dem Betriebsvermögen auszuscheiden. Nach Schätzung der Betriebsprüfung hätte dies spätestens 5 Jahre nach dem Kauf erfolgen müssen.*

<i>Entnahmen Grundstücke lt. Bp</i>	<i>1999</i>	<i>S 651.000,00</i>
	<i>2000</i>	<i>S 459.880,00</i>

*Diäten:*

*Der übliche Mittelpunkt der Tätigkeit befinde sich dort, wo der Steuerpflichtige den größten Teil des Jahres tätig wird (VwGH 16.6.1961, 0146/61) bzw wo der Schwerpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeit liegt (VwGH 29.1.1965, 1176/73). Ein Steuerpflichtiger kann auch über mehrere Tätigkeitsmittelpunkte verfügen. Der Bw hat sowohl als Geschäftsführer der GmbH als auch als nichtselbständiger Tätiger seinen beruflichen Mittelpunkt in Wien.*

*Die Rechtfertigung für die Annahme von Werbungskosten bei Reisebewegungen liegt im Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen. Da sämtliche Taggelder für Tätigkeiten in Wien verrechnet wurden, Wien stelle den beruflichen Mittelpunkt des Bw darstellt und daher keine Reisetätigkeit anfällt, ist die*



*Abzugsfähigkeit von Diäten nicht gegeben.*

<i>Nichtanerkennung Diäten 1998 und 1999</i>	<i>S 59.647,00</i>	<i>S 86.260,00</i>
--	--------------------	--------------------

*Einkünfte aus Kapitalvermögen*

*Die bei der Fa. A. festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen werden als endbesteuert in der Einzelfirma berücksichtigt.*

*Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung*

*Der Bw wird darauf aufmerksam gemacht, dass die Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaft I. bei seinen gewerblichen Einkünften und nicht als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erklären sind."*

Das Finanzamt schloss sich den oa Feststellungen der Betriebsprüfung an und erließ - jeweils datiert vom 3. August 2004 - entsprechende Bescheide betreffend Umsatz – und Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2001.

Mit Eingabe vom 2. September 2004 erhob der steuerliche Vertreter des Bw gegen die oa Bescheide Berufung. Begründend wurde ausgeführt:

1. Im Jahr 1997 sei durch die Betriebsprüfung die Vorsteuer um den Betrag von € 433,47 gekürzt worden. Davon sei in der Niederschrift nicht die Rede gewesen, und es sei diese Absicht der Betriebsprüfung dem Bw nicht vorgehalten worden. Nach Prüfung des Sachverhaltes in der Buchhaltung habe festgestellt werden müssen, dass für die fraglichen Diäten gar keine Vorsteuer geltend gemacht worden sei und daher auch keine Kürzung möglich sei. Als Beweis lege der Bw eine Kopie des entsprechenden Aufwandskontos bei. Aus diesen Gründen ersuche der steuerliche Vertreter des Bw die Vorsteuer für das Jahr 1997 wieder um den Betrag von € 433,47 zu erhöhen.
2. Im Jahr 1997 sei an den Bw eine Anzahlungsrechnung in Höhe von S 600.000,00 gestellt worden, die der Bw auch bezahlt habe. Beide Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug seien erfüllt worden und trotzdem sei der Vorsteuerabzug durch das Finanzamt verweigert worden. Das Finanzamt habe dies mit der unbestrittenen Tatsache begründet, dass es in der Folge zu keiner Bauausführung gekommen sei. Dem Finanzamt seien jedoch umfangreiche Unterlagen übergeben worden, aus denen die konkret durchgeführten Planungen und auch die Begründung, warum die Bauausführung unterblieben sei, klar erkennbar sei. Der steuerliche Vertreter ersuche die Beweise neu zu würdigen und den Vorsteuerabzug in Höhe von S 120.000,00 wieder zu gestatten.
3. Auch im Jahr 1998 sei erneut eine Anzahlungsrechnung in Höhe von S 1.200.000,00 an den Bw gestellt worden, die der Bw auch bezahlt habe. Auch für diese Anzahlungsrechnung sei die Vorsteuer verweigert worden. Der Sachverhalt sei der gleiche wie im Punkt 2, sodass bezüglich der Begründung auf diesen verwiesen werde. Der steuerliche Vertreter ersuche das Finanzamt, die Vorsteuer in Höhe von S 240.000,00 wieder zu gewähren.

4. Im Jahr 1999 sei eine berichtigte Umsatzsteuererklärung abgegeben worden. Eine Kopie mit Eingangsstempel lege er bei. Bei dieser sei jedoch die Vorsteuer um den Betrag von € 66,08 höher. Ohne weitere Begründung sei das Finanzamt von der ursprünglichen Erklärung ausgegangen und habe die Berichtigung ignoriert. Daher ersuche er beim endgültigen Bescheid von der berichtigten Erklärung auszugehen.
5. Auch für das Jahr 2000 sei eine berichtigte Umsatzsteuererklärung abgegeben worden. Die Vorsteuer sei um € 213,30 höher. Auch hier ersuche der steuerliche Vertreter des Bw die berichtigte Erklärung zu berücksichtigen.
6. In den Jahren 1997 seien die im Punkt 2 der erwähnte Anzahlung von S 600.000,00 und im Jahr 1998 die im Punkt 3 erwähnte Anzahlung dem Gewinn hinzugerechnet worden. Wie auch bereits der Betriebsprüfung dargestellt habe sich die Abwicklung des geplanten Projektes wegen eines offenen Rechtsstreites mit dem Mieter (Unterlagen siehe Bp-Akt) verzögert. Im Jahr 1999 sei klar geworden, dass dieses Projekt längere Zeit nicht verwirklicht werden würde, daher sei der Betrag in diesem Jahr auch wieder zurückgefordert und gewinnerhöhend gebucht worden. Es sei eine durch nichts bewiesene Unterstellung der Behörde, wenn nunmehr behauptet werde, dass all dies bereits im Jahre 1997 bekannt gewesen sei. Aus den vorgelegten Unterlagen, die im Akt aufliegen würden, könnten die Ereignisse eindeutig nachvollzogen werden. Insbesondere die Prozessführung, deren Verzögerungen durch die Gegenseite und deren Ausgang könne unmöglich dem Bw im Vorhinein bekannt gewesen sein. Der steuerliche Vertreter des Bw ersuche daher das Finanzamt die aufwandswirksam verbuchten Beträge in den jeweiligen Jahren zu berücksichtigen.
7. Im Jahr 1998 sei eine Anzahlung von S 2.000.000,00 für den Ankauf eines Grundstückes getätigt worden. Diese Anzahlung sei durch die Übergabe von zwei Sparbüchern erfolgt, welche auch von Seiten des Verkäufers bestätigt worden sei (entsprechende Bestätigung liege im Akt auf). Mit der Begründung, dass kein Kauf stattgefunden hätte, habe die Betriebsprüfung die Abzugsfähigkeit des Betrages verweigert. Es hätte jedoch eine ernst gemeinte Kaufabsicht seitens des Bw vorgelegen und seien auch Pläne zur Verwertung bzw. Bebauung der Grundstücke erstellt worden. Auch diese würde im Akt aufliegen. Durch den Beschluss der Gemeinde G. sei aber dann der Erwerb der Grundstücke durch einen Bauträger verhindert worden. Dadurch habe der Betrag wieder zurückgezahlt werden müssen. Auch wenn im Ergebnis das Grundstück nicht erworben hätte werden können, so sei nachweislich eine ernst gemeinte Kaufabsicht vorgelegen und mit dem Verkäufer sei man sich über die Bedingungen und den Kaufpreis einig gewesen. Daher ersuche der steuerliche Vertreter des Bw das Finanzamt, diesen Betrag als abzugsfähigen Aufwand zu akzeptieren und den Gewinn des Jahres 1998 wieder um diesen Betrag zu vermindern.

8. Im Jahr 2000 sei unter dem Titel "nicht anerkannte Diäten" ein Betrag von S 51.453,00 dem Gewinn hinzugerechnet worden. Dieser Betrag würde jedoch in der Niederschrift nicht aufscheinen und sei dem Bw nicht zur Gegenäußerung vorgehalten worden. Aus der Buchhaltung 2000 würde sich leicht nachvollziehen lassen, dass kein Aufwand an Diäten geltend gemacht worden sei. Er ersuche daher, diese Hinzurechnung wieder zu stornieren.

9. In den Jahren 1998 bis 2001 seien durch das Finanzamt Gebäudemieten, Betriebskosten, Mieten für Geräte, Mieten Büromöbel und Honorare nicht nach dem Zuflussprinzip des § 19 im Jahre der Vereinnahmung, sondern im Jahre der Rechnungslegung gewinnerhöhend verrechnet worden. Die Betriebsprüfung sei davon ausgegangen, dass der Bw als Geschäftsführer in einer Person bereits bei Rechnungslegung (wurde mit der Fälligkeit gleichgestellt) über die Beträge verfügen könne. Damit würde die Betriebsprüfung nicht zwischen der Funktion des Bw als Geschäftsführer und seiner Funktion als Einzelunternehmer unterscheiden. Als Geschäftsführer hätte der Bw die Interessen der Gesellschaft zu wahren. Er habe in Wahrung der Interessen der Gesellschaft, die Zahlung dann geleistet, wenn es den Liquiditätserfordernissen der Gesellschaft entsprechen würde. Wenn sich das Finanzamt auf ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes berufe, wo selbst für den Fall der Illiquidität ausgesprochen werde, dass Zufließen anzunehmen sei, dann müsse er darauf verweisen, dass die Beurteilung der Gerichte und inzwischen auch die gesetzliche Situation sich geändert habe. Forderungen des Gesellschafters dürften nicht zurückbezahlt werden, wenn eine Gesellschaft in der Krise sei. Sie würden als Eigenkapitalersatz gelten. Zahle ein Geschäftsführer trotzdem, dann mache er sich im Schadensfall strafbar.

Die Gesellschaft des Bw hätte zwar liquide Mittel gehabt, diese würden jedoch für andere Geschäfte benötigt werden. Angesichts des Gesamtumfanges der Gesellschaft sei die Ausstattung mit Stammkapital sehr niedrig gewesen und hätte der Geschäftsführer entsprechende Reserven halten müssen. Im Übrigen sei darauf hinzuweisen, dass durch die Gesellschaft laufend Zahlungen für die verrechneten Beträge erfolgt seien. Aus diesem Grund ersuche der steuerliche Vertreter des Bw das Finanzamt die entsprechenden Beträge den jeweiligen Jahren des tatsächlichen Zufließens zuzuordnen und gemäß den Erklärungen zu veranlagern.

10. Bezüglich der Umsatzsteuer seien die obigen Beträge ebenfalls als vereinnahmt unterstellt worden. Dies jedoch ohne weitere Begründung. Der Bw versteuere unbestritten nach dem Ist-System (§ 17 UStG). Würden die Voraussetzungen für die Istbesteuerung vorliegen, so entstehe die Steuerschuld für die Umsatzsteuer mit dem Ablauf des Kalendermonats, in dem die Entgelte vereinnahmt worden seien. Die Steuerschuld würde daher unabhängig vom Zeitpunkt der Leistungserbringung entstehen. Da die Beträge wie oben dargestellt, weder

zugeflossen noch vereinnahmt worden seien, werde ersucht, die Beträge auch bei der Umsatzsteuer den jeweiligen Jahren der Vereinnahmung zuzurechnen.

Für den Fall, dass die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt wird, werde die Entscheidung durch den Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Der Berufung beigelegt wurde eine Kopie des Kontoblattes betreffend Diäten 1997. Daraus geht hervor, dass die Diäten im Jahr 1997 S 69.990,00 betragen haben sowie Kopien der berechtigten Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1999 und 2000 (vom 10. Juli 2003).

Die Berufung wurde ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen direkt dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit email vom 16. Mai 2006 übermittelte die Prüferin eine verbesserte Stellungnahme zur oa Berufung. Weiters führte die Prüferin darin aus, dass sie betreffend Punkt 8 (Berichtigungen) ihrer Erinnerungen nach die Berichtigungen des Steuerberaters in der Einkommensteuererklärung mit in den Bericht aufgenommen habe. Im Akt müsse diese Berichtigung aber ersichtlich sein.

*"Der Bw ist Alleingesellschafter und Geschäftsführer der A. .*

*Als Einzelunternehmer stellt er für seine Leistungen Honorarnoten an die GmbH, er erhält Geschäftsführerbezüge und Leistungsprämien, er vermietet Maschinen, Fahrzeuge und Büromöbel und ein im Privatvermögen gehaltenes Bürogebäude mit Halle und Hof an ebendiese GmbH.*

*Des Weiteren betreibt der Bw einen Immobilienhandel. Er kauft sanierungsbedürftige Immobilien zwecks Sanierung und Weiterverkauf einzelner parifizierter Wohnungen bzw wurden unbebaute Grundstücke, auf denen in Folge Mehrfamilienhäuser hätten errichtet werden sollen, erworben.*

*Tatsächlich wurden bis Jahresende 2003 weder Verkäufe getätigt noch mit der Renovierung der zugekauften Immobilien begonnen. Als Grund wurde angegeben, dass wegen der regen Bautätigkeit durch Wohnungsgenossenschaften in diesen Ortschaften das Absatzrisiko für den Unternehmer zu hoch geworden wäre und er daher vom Bau der Mehrfamilienhäuser abgesehen hätte.*

*Die Immobilienkäufe und Erfolge des Einzelunternehmens wurden in den Jahren 1997 – 2001 in folgenden Höhen festgestellt:*

	<i>Erfolge</i>	<i>Immobilienzugänge</i>	<i>EST-BMGI Bw</i>
<i>1997</i>	<i>-71.451</i>	<i>1.747.036</i>	<i>126.126</i>
<i>1998</i>	<i>547.132</i>	<i>2.104.317</i>	<i>553.987</i>
<i>1999</i>	<i>-530.885</i>	<i>5.278.938</i>	<i>119.462</i>
<i>2000</i>	<i>-876.078</i>	<i>4.101.299</i>	<i>47.203</i>
<i>2001</i>	<i>-714.728</i>	<i>6.828.173</i>	<i>-31.549</i>

*Das bedeutet, dass bei ähnlichen Leistungen der Einzelfirma (an die GmbH) trotz immer steigender Immobilienzukaufe die Erfolge im Einzelunternehmen diesen vermehrten Aufwand (= Zukauf) nicht widerspiegeln. Besonders die Einkommensteuer-Bemessungsgrundlagen des Pflichtigen in den Jahren 97 bis 01 zeigen kaum Veränderungen.*

*Das Finanzamt ist daher der Ansicht, dass der Verdacht der Gewinnverschiebung aufgrund folgender Feststellungen nicht von der Hand zu weisen ist:*

*1997+ 1998 werden erfolgsmindernde Teilzahlungen i.H. v. S 600.000,00 + 1.200.000 für Sanierungsmaßnahmen, die aber nie durchgeführt wurden, an die GmbH getätigt. Der erklärte Verlust im Jahr 1997 beläuft sich auf S 71.451.*

*1998 wird ein Sparbuch mit einer Einlage von S 2 Mio hinterlegt und als Ausgabe behandelt, S 1.2 Mio (s. oben) werden als Teilzahlung erfolgsmindernd abgesetzt. Honorare über S 584.800, die der Pflichtige der GmbH legt, werden von dieser nicht beglichen und daher nicht als Einnahme erklärt.*

*1999 werden die in den Jahren 1997 und 1998 geleisteten Anzahlungen refundiert und als Einnahme erklärt, Honorare und Mieten aus dem Jahr 1998 werden ebenfalls erklärt. Dadurch beträgt der Verlust in diesem Jahr trotz immenser Immobilienkäufe von S 5.279.000 nur S 530.885.*

*2000 werden der GmbH Rechnungen i.H. v. S 4.406.864 gestundet (sind daher nicht erfolgswirksam). In diesem Jahr werden sämtliche Mieten – teilweise rückwirkend -, die der GmbH verrechnet werden, um ein Erkleckliches erhöht.*

*Für die Systementwicklung Mauertrockenlegung (das ist ein Unternehmensgegenstand der GmbH, unter dem auch geworben wird) werden S 650.000 verrechnet und gleichzeitig gestundet, daher nicht erklärt.*

*Somit werden weitere Forderungen als Einnahmenreserven für die Zukunft geschaffen, die bei Immobilienankäufen zufließen könnten und die dadurch anfallenden Verluste verminderten.*

*Durch diese nach Ansicht der Prüferin vorgenommenen Steuerungen der Einnahmen, indem einerseits in Jahren mit geringen Zukäufen Rechnungsstundungen gewährt werden, in Jahren mit hohen Aufwendungen hohe Zuflüsse stattfinden, sodass mit jeweils relativ geringen Gewinnen bzw Verlusten abgeschlossen wird, liegt nicht im Sinne des Gesetzgebers.*

*Daher ist im Sinne des § 19 EStG vorzugehen, so dass ein Betrag dem Abgabepflichtigen dann als zugeflossen anzusehen ist, wenn er über den Betrag rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, mag er ihm vom Schuldner auch nur gutgeschrieben worden sein. Ist der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener GmbH, die sein Schuldner ist, ist der Zufluss grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist. Der Zufluss beim Beherrschenden wäre im Übrigen selbst dann anzunehmen, wenn sich die GmbH, die zur Zahlung an den Gesellschafter erforderlichen Mittel nur auf dem Kreditweg hätte beschaffen können (VwGH v. 30.11.93, 93/14/0155).*

*Gem. § 19 EStG wird daher von der Betriebsprüfung davon ausgegangen, dass die an die GmbH gestellten Rechnungen zugeflossen und sowohl der Einkommen- als auch der Umsatzsteuer zu unterziehen sind.*

*Stellungnahme zu den einzelnen Punkten der Berufung:*

#### *1. Vorsteuer Diäten*

##### *Stattgabe*

#### *2. und 3. und 6. Anzahlungen + Teilrechnungen + Rückzahlungen*

*Am 17.12.1997 erhielt das Unternehmen eine Akonto-Rechnung der A. über S 600.000, die am 29.12. 1997 bezahlt und als Ausgabe verbucht wurde. In derselben Sache wurde am 10.12.1998 eine Rechnung i.H. v. S 1,2 Mio. (+ 20%) gelegt, in der über geleistete Trockenlegungs- und Umbauarbeiten abgerechnet wurde. Die Zahlung erfolgte durch zwei Überweisungen am 14. + 18. 12. 1998, sie wurde gewinnmindernd berücksichtigt. Die Rückforderung erfolgte am 25.10.1999 weil "aufgrund rechtlicher Verfahren in nächster Zeit keine Baudurchführung getätigt werden kann".*

*In der Bauwirtschaft wird zwar grundsätzlich mit Teilzahlungen abgerechnet, in der Regel wird aber genau spezifiziert, wann diese fällig sind. Teilzahlungen erfolgen allenfalls zu Baubeginn, aber sicher nicht Jahre davor.*

*Das Faktum, dass vor Inangriffnahme der Sanierungsmaßnahmen erst ein Prozess geführt werden musste und das Projekt sich erst im Planungsstadium befand, erhärtet meiner Ansicht nach das Vorliegen von reinen Zahlungsflüssen und widerspricht vollkommen den in der Baubranche üblichen Abrechnungsmodi nach geleisteten Arbeiten.*

*Die BP sieht es daher als erwiesen an, dass die Rechnungslegungen, Zahlungen und Rückforderung in den betreffenden Jahren ausschließlich aus gewinntaktischen Überlegungen erfolgten und daher weder einkommen- noch umsatzsteuerlich als relevant zu betrachten sind.*

4. und 5.

*Keine Einwände – Stattgabe*

7. Sparbuchhinterlegung

*1998 wird der Zukauf zweier Grundstücke in G. um S 2 Mio. unter der Position "Zukauf Immobilien" ausgabenwirksam verbucht. Tatsächlich erfolgt zu diesem Zeitpunkt aber kein Kauf sondern die mündliche Zusage einer Kaufabsicht durch den Abgabepflichtigen. Zur Bekräftigung dieser Zusage wurden 2 Sparbücher übergeben. In einem darauf folgenden Vertrag aus dem Jahr 1999 oder 2000 (!) wird jedenfalls die Prämisse aufgenommen, dass der Kaufvertrag nur unter der Bedingung zum Abschluss käme, wenn die Gemeinde den Bw als Käufer der Parzellen akzeptierte. Gleichzeitig wurden die Sparbücher beim Rechtsanwalt hinterlegt.*

*Ein gültiger Kaufvertrag kam letztendlich nicht zustande, weil lt. Gemeinde die Parzellen nicht an Personen veräußert werden durften, deren Geschäftszweig das Immobilienmaklergewerbe beinhaltete.*

*Nach Ansicht der BP stellte weder die Erklärung einer Kaufabsicht noch die Hinterlegung von Sparbüchern eine Ausgabe gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 dar.*

*Daher sind weder die Ausgabe 1998 noch die Einnahme 2001 (Aushändigung der Sparbücher) steuerlich anzuerkennen.*

8. Berichtigung

*Die Berichtigung erfolgte durch den Steuerberater im Rahmen der Erklärung, sie wurden nicht in das Rechenwerk aufgenommen.*

9. Zufluss

*Gem. § 19 EStG ist ein Betrag dem Abgabepflichtigen dann zugeflossen, wenn er über den Betrag rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, mag er ihm vom Schuldner auch nur gutgeschrieben worden sein. Ist der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener GmbH, die sein Schuldner ist, ist der Zufluss grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist. Der Zufluss beim beherrschenden Gesellschafter wäre im Übrigen selbst dann anzunehmen, wenn sich die GmbH, die zur Zahlung an den Gesellschafter erforderlichen Mittel nur auf dem Kreditweg hätte beschaffen können (VwGH v. 30.11.1993, 93/14/0155).*

*Da auch in der Berufung darauf hingewiesen wird, dass die Gesellschaft über liquide Mittel verfügte, geht die Argumentation ins Leere.*

## 10. Umsatzsteuer

*Da die Rechnungen als vereinnahmt gelten, ist die Umsatzsteuer jedenfalls abzuführen.*

Die Stellungnahme der Prüferin wurde dem Bw zur Wahrung des Parteigehörs übermittelt.

Mit Schreiben vom 12. Juni 2006 nahm die steuerliche Vertretung des Bw dazu wie folgt Stellung:

*"Die Vorgangsweise des Bw ist wirtschaftlich begründet, was auch aus der umfangreichen Dokumentation, die dem Akt beiliegt, entnommen werden kann. Die Verbindlichkeiten der GmbH wurden vom Bw gestundet, soweit er das Geld nicht für entsprechende Projekte benötigte. Wenn dann ein Objekt investitionsreif war, hat er die benötigten Beträge eingefordert. Dass die GmbH bis dahin mit dem Geld arbeiten konnte, war ja zu ihrem Vorteil und Zinsen für die Stundung wurden nicht verrechnet. Die Betriebsprüfung unterstellt dem Bw jedoch rein steuerliche Motive, damit er in einem schlechten Licht dasteht.*

*Stellungnahme zu den einzelnen Punkten der Berufung:*

*2. und 3. und 6. Anzahlungen + Teilrechnungen + Rückzahlungen:*

*Wenn nun das Finanzamt davon ausgeht, dass die Handlungen des Bw "ausschließlich aus gewinntaktischen Überlegungen erfolgten", so kann man dies auch dem Finanzamt unterstellen. Das Finanzamt will drei Zahlungen, die eindeutig erfolgt sind, nicht anerkennen, damit eine Steuer herauskommt, die der Pflichtige sonst gar nicht bezahlen müsste. Durch die Streichung der Zahlungen ergibt sich in einer Periode ein erheblicher Verlust, der nicht mit positiven Einkünften aufgerechnet werden kann.*

*7. Sparbuchhinterlegung*

*Der gesamte Vorgang wurde von mir bereits ausführlich dargestellt und daher verweise ich auf die der BP übergebene schriftliche Stellungnahme. Selbst wenn man (wie die BP) nur von einer mündlichen Zusage einer Kaufabsicht ausgeht, sind die fraglichen Sparbücher der Verfügung des Steuerpflichtigen entzogen und stellen eine Anzahlung für den beabsichtigten Kauf dar.*

*Aus der Darstellung der Betriebsprüfung sind aus unserer Sicht keine neuen Aspekte entstanden, sodass wir der Umfang der Berufung vollinhaltlich aufrechterhalten."*

Festzuhalten ist, dass der Vorvertrag betreffend des Erwerbes zweier Grundstücke in G. abgeschlossen zwischen dem Bw und Frau C. undatiert ist (s. Abg. S 135).

Unter Punkt II des oa Vertrages wurde festgehalten:

*"...Sollte es, aus welchem Grunde auch immer, nicht zum Abschluss dieses Kaufvertrages kommen, so sind diese beiden Sparbücher über gemeinsamen Antrag der Vertragsparteien wiederum an den Erleger Bw. auszuhändigen. Als ein solcher Grund gilt auch der Fall, dass die Gemeinde G. den Käufer aufgrund der von der Verkäuferin mit der Gemeinde abgeschlossenen Grundsatzvereinbarung nicht als Käufer dieser Parzellen akzeptiert."*

- Rechnung vom 17.12.1997:(s. ABg. S 93):

Fa. Bw.

Adr.1

Betrifft: Adr.2

- Rechnung Nr. B 97 100/45

a-conto	S 600.000,--
- 20% MwSt	S 120.000,--
anweisbar	S 720.000,--

Wir ersuchen um Überweisung.....

- Rechnung vom 10.12.1998:(s. ABg. S 94)

Fa. Bw.

Adr.1

Betrifft: Adr.2

2. A Conto Rechnung Nr. 98 100/12/05

Für Trockenlegungsarbeiten und Umbauarbeiten bei oa Bauvorhaben erlauben wir uns in Rechnung zu stellen:

	S 1.200.000,--
+ 20% MwSt	S 240.000,--
anweisbar	S 1.440.000,--

Wir ersuchen um Überweisung auf unser Konto....."

Festzuhalten ist weiters, dass lt. Auftragsbestätigung vom 10. Dezember 1997 (s. ABg. S 113) die Auftragssumme inklusive Mehrwertsteuer S 14.965.278,00 beträgt. Zahlungskonditionen: Teilrechnungen: prompt netto, Aconto-Zahlung: 20% der Auftragssumme, Schlußrechnung: 10 Tage netto.

In der am 21. November 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

*"Zu Punkt 1 der Berufung vom 2. September 2004 stellt die Vertreterin des Finanzamtes klar, dass vom Finanzamt außer Streit gestellt wird, dass die Vorsteuer für das Jahr 1997 wieder um den Betrag von € 433,47 zu erhöhen ist.*

*Zu den Punkten 2, 3 und 6 der Berufung vom 2. September 2004:*

*Der steuerliche Vertreter stellt den vom Finanzamt festgestellten Sachverhalt weitgehend außer Streit. Allerdings stimme die Aussage nicht, dass seitens des Berufungswerbers überhaupt keine Leistungen erbracht worden seien, es seien sehr wohl Planungsarbeiten und ähnliche Arbeiten durchgeführt worden. Dies bestätigt auch die Betriebsprüfung, wenn sie*



*ausführt, dass sich das Projekt im Planungsstadium befunden habe. Hinsichtlich der Vorsteuer sei darauf zu verweisen, dass bei Anzahlungen in der Baubranche die Ausführung der Leistung von Gesetzeswegen nicht erforderlich sei, es genüge die Rechnungslegung und die tatsächliche Zahlung. In diesem Zusammenhang werde auch auf einen Artikel in der SWK im Jahr 1995 verwiesen. Anzahlungen in der Bauwirtschaft seien keine Seltenheit.*

*Die Vertreterin des Finanzamtes verweist darauf, dass im Dezember 1997 eine Anzahlung geleistet worden sei, während im Dezember 1998 über erbrachte Leistungen abgerechnet worden sei. Im Jahr 1999 sei dann rückabgewickelt worden.*

*Klargestellt wird, dass nach Ansicht des Finanzamtes letztlich ein Scheingeschäft vorliegen dürfte, da ja bereits im Jahr 1997 keinerlei Leistungserbringungsabsicht gegeben war.*

*Der Berufungswerber führt aus, dass keine Bauarbeiten geleistet wurden, aber sehr wohl Büroarbeiten angefallen sind. Bei der Rückabwicklung wurden diese Büroarbeiten nicht gesondert in Rechnung gestellt, da auf der anderen Seite auf eine Verrechnung der entsprechenden Zinsen verzichtet wurde.*

*Über Vorhalt durch den Beisitzer<sup>1</sup>, dass eine Fremdüblichkeit der gegenwärtigen Gestaltung vorerst nicht erkennbar ist, erklärt der steuerliche Vertreter, dass Pauschalzahlungen in der Bauwirtschaft nicht unüblich seien.*

*Die nachträgliche Nichtverrechnung bei der Rückabwicklung könne nicht auf die Fremdüblichkeit im Jahre 1997 zurückschlagen.*

*Klargestellt wird, dass die strittigen Arbeiten von der GmbH und nicht vom Berufungswerber persönlich ausgeführt werden hätten sollen.*

*Der Berufungswerber erklärt zur Rechnung vom 10. Dezember 1998, dass es sich um einen Fehler gehandelt habe, dass dort Trockenlegungsarbeiten und Umbauarbeiten in Rechnung gestellt wurden.*

*Über Vorhalt des Vorsitzenden, dass der in der Rechnung vom 10. Dezember 1998 ausgewiesene Leistungsinhalt - Trockenlegungsarbeiten und Umbauarbeiten - nicht mit den tatsächlichen Verhältnissen - bloße Akontierung, ohne dass derartige Arbeiten erfolgt sind - übereinstimmt und daher nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine formale Voraussetzung für den Vorsteuerabzug, die hinsichtlich dieser Rechnung nicht vorliegt, erklärt der steuerliche Vertreter, dies sei richtig.*

*Zum Jahr 1997: Auf die Frage, welche Kontakte es mit den Mietern des im November 1997 ersteigerten Hauses hinsichtlich der Arbeiten gegeben hat, führt der Bw. aus, dass es im Jahr 1998 zu laufenden Gesprächen mit den Mietern zwecks Ablöse ihrer Rechte gekommen ist.*

*Es wurden bereits unmittelbar nach der Ersteigerung Gespräche mit den Mietern geführt, die zunächst sehr positiv geklungen haben. Der Berufungswerber konnte daher davon ausgehen, dass die Arbeiten durchgeführt werden können. Erst im Jahr 1998 kam es dann zu Verzögerungen, die dann letztlich im Jahr 1999 zu Räumungsklagen geführt haben.*

*Es sah anfangs so aus, als könnten die Bauarbeiten wirklich gleich beginnen. So war ein Baubeginn im Dezember 1997 geplant, zumal das vermietete Objekt nicht benutzt war.*

*Konkret hätten erste Abbrucharbeiten und Abschlagsarbeiten am Verputz stattfinden sollen.*

*Anfangs sah es so aus, als könne man sich über die Ablösen einigen, die Fronten haben sich dann 1998 verhärtet.*

*Wäre die Baufirma bereits vor Ort gewesen, wäre die Position der Mieter gestärkt gewesen, da diese dann gedacht hätten, der Berufungswerber müsse unbedingt eine Einigung erzielen.*

*Es wurden dann später Ablösen bezahlt, die zwei Räumungsklagen gingen für den Berufungswerber negativ aus. Derzeit steht das Haus leer.*

*Der Berufungswerber versucht jetzt, das Objekt zu veräußern und nicht selbst zu bewirtschaften.*

*Ursprünglich hätte das Objekt selbst betrieblich genutzt werden sollen, es hat sich aber dann im Jahr 1998 ein dafür geeigneteres Objekt gefunden.*

*Bauarbeiten hätten aus rechtlichen Gründen nur an den Außenflächen stattfinden können, in den Innenräumen aufgrund der Mietverhältnisse nicht. Die Mieter hätten daher einen besseren Stand gehabt, wenn schon Arbeiten begonnen hätten.*

*Über Vorbringen der Vertreterin des Finanzamtes, dass dann nicht ersichtlich sei, warum im Jahr 1998, wo die Probleme bereits offenkundig waren, eine weitere Anzahlung geleistet wurde, verweist der steuerliche Vertreter darauf, dass eine Anzahlung von insgesamt 20 % vereinbart war und dem seinerzeitigen Vertrag nachgekommen wurde.*

*Der Grund für das Splitten der Zahlung im Jahr 1997 und im Jahr 1998 sei an den mangelnden finanziellen Mitteln des Bw. im Jahr 1997 gelegen.*

*Der Berufungswerber führt zur Auftragsbestätigung vom 10. Dezember 1997 aus, dass es üblich sei, die Akontozahlung bei Auftragsfertigung zu leisten.*

*Der Berufungswerber sieht keinen Widerspruch zur Fremdüblichkeit, dass ein Betrag von S 1,2 Mio. erst im Jahr 1998 gezahlt worden sei.*

*Der Berufungswerber erläutert, dass Ausschreibungen im Zusammenhang mit diesem Projekt nicht erfolgt seien.*

*Der steuerliche Vertreter legt zu diesen Punkten abschließend dar, dass der Zahlungsfluss unstrittig sei und seiner Ansicht nach sowohl die Vorsteuer als auch der Betriebsausgabenabzug zustehe.*

*Der Zusammenhang mit dem Betrieb des Bw, der das Objekt betrieblich nutzen wollte, sei evident.*

*Das Berufungsbegehren hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 1998 wird im Hinblick auf den formalen Mangel der Rechnung nicht aufrechterhalten.*

*Das Mietobjekt wäre gegebenenfalls an die GmbH vermietet worden, oder aber - wie dann in weiterer Folge - fremd verkauft.*

*Die Vertreterin des Finanzamtes stellt klar, dass die Erhöhung der Vorsteuer für das Jahr 1999 um € 66,08 unstrittig sei; gleiches gilt auch für die Vorsteuererhöhung um € 213,30 im Jahr 2000.*

*Zum Berufungspunkt 7 (Ankauf eines Grundstückes): Der Berufungswerber erklärt, dass Frau C. mit ihm weder verwandt noch verschwägert ist oder er sich in einem sonstigen Naheverhältnis zu ihr befindet.*

*Die Vertreterin des Finanzamtes führt aus, dass ihrer Ansicht nach der Berufungswerber im Jahr 1998 die Verfügungsmacht hinsichtlich der beiden Sparbücher nicht verloren habe, daher sei kein Abfluss in diesem Jahr verfolgt.*

*Der Berufungswerber ergänzt, dass die Gemeinde nicht wollte, dass ein Immobilienmakler Grundstücke erwirbt, da es diesbezüglich schlechte Erfahrungen gegeben hat. Da der Berufungswerber jedoch kein Immobilienmakler sei, gingen die Parteien des Vorvertrages zunächst davon aus, dass er das Grundstück auch kaufen könne, das sollte aber dann mit der Gemeinde geklärt werden. Der steuerliche Vertreter ergänzt, dass zunächst die beiden Sparbücher an die Frau C. gingen, die diese dann erst in weiterer Folge beim Rechtsanwalt hinterlegt hat, wie sich herausgestellt hat, dass es sich mit dem Vertragsabschluss des Kaufvertrages hinziehen würde; bei beiden Sparbüchern habe es sich um Überbringersparbücher gehandelt.*

*Die Vertreterin des Finanzamtes vertritt die Auffassung, hier sei kein Abfluss erfolgt, sondern es sei eine reine Sicherung gewesen.*

*Demgegenüber verweist der steuerliche Vertreter, dass durch die Übergabe der Überbringersparbücher ein Abfluss erfolgt sei, die Rückzahlung wäre dann eine Einnahme gewesen.*

*Zur Frage des Finanzamtes, wem die Zinsen aus den Sparbücher zugeflossen sind, führt der steuerliche Vertreter aus, dass nach seinem Wissensstand die Sparbücher mit samt der zwischenzeitig aufgelaufenen Zinsen von der Frau C. dem Berufungswerber zurückgegeben worden sind. Dies wird vom Berufungswerber bestätigt.*

*Die bis dahin aufgelaufenen Kosten des Rechtsanwaltes wurden vom Berufungswerber bestritten.*

*Ebenso wie die Anwaltskosten sind auch sonstige im Zusammenhang mit dem Projekt aufgelaufene Kosten, soweit darauf nicht verzichtet wurde, als Betriebsausgaben geltend gemacht und vom Finanzamt anerkannt worden.*

*S 2 Mio. wären der gesamte Kaufpreis für die Baugrundstücke gewesen.*

*Nach dem Wissensstand des Berufungswerbers erfolgte bereits die Umwidmung in Bauland, es war aber die Parifizierung noch nicht durchgeführt.*

*Zu Punkt 8 der Berufung wird festgehalten, dass entgegen der irreführenden Bezeichnung im Prüfungsbericht es sich bei der Hinzurechnung eines Betrages von S 51.453,00 nicht um Diäten handle. Nach Ansicht der Prüferin wurde eine Hinzurechnung übernommen, die in der ursprünglichen Steuererklärung angeführt war.*

*Unstrittig ist, dass es sich hierbei nicht um Diäten, sondern um die Übernahme einer Berichtigung handelt. Es wird aber noch geklärt, ob es sich dabei tatsächlich um die seinerzeitige Berichtigung gehandelt hat.*

*Zu den Punkten 9 und 10 der Berufung wird vom steuerlichen Vertreter ausgeführt, dass die GmbH mit einem Eigenkapital zwischen 5 und 14 %, also einem sehr niedrigen Eigenkapital ausgestattet gewesen sei, sodass der Berufungswerber als Gesellschafter-Geschäftsführer die Interessen der GmbH im Auge haben musste. Außerdem sei vor dem Hintergrund des Eigenkapitalersatzrechtes eine vorzeitige Zahlung nicht möglich gewesen, damit hieraus nicht für den Berufungswerber als Geschäftsführer entsprechende Konsequenzen gezogen worden wären.*

*Der Verwaltungsgerichtshof setzt sich nach Ansicht des steuerlichen Vertreters in dem Erkenntnis vom 30. November 1993 nicht ausreichend mit der Frage des Gläubigerschutzes auseinander.*

*(....)*

*Der steuerliche Vertreter erklärt, die Berufung im Punkt 8 nicht mehr aufrecht zu erhalten.*

*Der Berufungswerber verweist darauf, dass laut Bestätigung vom 14.12.1998 der Frau C. die beiden Sparbücher übergeben worden sind.*

*Am 6.11.2000 hat der Rechtsanwalt S. ein Schreiben an die potentielle Verkäuferin gerichtet, wonach die Gemeinde kontaktiert werden sollte.*

*Im Jänner 2001, am 12. Jänner 2001 stand fest, dass es keine Zustimmung der Gemeinde geben werde.*

*Mit Vereinbarung vom 18. Jänner 2001 wurde dann der Vorvertrag aufgehoben und dem Berufungswerber wurden die beiden Sparbücher ausgefolgt.*

*Der Berufungswerber hat am 12. Jänner 2001 mit dem Bürgermeister gesprochen. Es hätte vom Berufungswerber nicht das gesamte Grundvermögen der Frau C. in der Gemeinde G. erworben werden sollen, sondern nur bestimmte Bauplätze, wofür ein Teilungsplan und die Parzellierung erforderlich gewesen wären. Daher wurde zugewartet. Der Berufungswerber wollte von etwa 50 zu schaffenden Grundstücken sieben erwerben.*

*Der Berufungswerber kann nicht genau sagen, wann die grundbücherliche Durchführung war, das könnte 1999 oder 2000 gewesen sein.*

*Der Berufungswerber verweist darauf, dass es sich bei der Anführung des Datum 10.12.1999 in Punkt 1 der Vereinbarung vom 18. Jänner 2001 um einen Schreibfehler handle, was man auch aus Punkt 3 dieser Vereinbarung ersehen kann. Richtigerweise sei die mündliche Vereinbarung am 10.12.1998 geschlossen worden. Der im Akt befindliche Vorvertrag wurde nie unterfertigt; warum kann der Berufungswerber nicht sagen. Der steuerliche Vertreter sieht eine mögliche Motivation darin, dass ansonsten möglicherweise Grunderwerbsteuer vorgeschrieben worden wäre.*

*Vorgelegt werden Kopien zweier Überbringersparbücher, auf welchen der Vermerk „zwei Sparbücher in Original erhalten 14.12.1998“ sowie zwei unleserliche Unterschriften enthalten sind.*

*Es handelt sich dabei um die gleiche Kopie, die auf Seite 154 des Arbeitsbogens abgelegt ist.*

*Über Vorhalt, dass die Auftragssumme laut Auftragsbestätigung vom 10. Dezember 1997 über S 14.965.278,00 lautet und eine Akontozahlung von 20 % der Auftragssumme vereinbart worden sein soll, und die tatsächlich gezahlten S 600.000,00 bzw. S 1,2 Mio nicht diesen 20 % entsprechen, führt der Berufungswerber aus, dass sich hieraus ergibt, dass noch eine Teilzahlung offen gewesen wäre.*

*Der steuerliche Vertreter verweist abschließend auf seine bisherigen Ausführungen..."*

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

#### **1. Einnahmenezufluss:**

**1.1. Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2001 (Berufungspunkt 9 bzw. Tz 21 des Bp-Berichtes):**

Strittig ist im vorliegenden Fall ob die Einnahmen bei einem § 4 Abs 3 EStG-Gewinnermittler, die aufgrund von Rechnungen und Honorarnoten für Geschäftsführung, Geschäftsführerprämien, Bauaufsicht, Systementwicklung für Mauertrockenlegung, Mieten für Maschinen, Lastkraftwagen und Gebäude und ab 2000 für Büromöbel und Betriebskosten gelegt werden, dem Jahr der Rechnungsausstellung und Fälligkeit - wie von der Betriebsprüfung in Tz 21 vertreten – zuzuordnen sind oder - wie vom Bw vertreten – der Zufluss ausschließlich im Zeitpunkt der Bezahlung (Vereinnahmung) als Einnahme erklärt wird.

Gemäß § 19 Abs 1 erster Satz EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Zugeflossen ist eine Einnahme dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, sobald er also die volle Verfügungsmacht über sie erhält (vgl. *Doralt*, EStG <sup>4</sup>, § 19 Tz 8).

Damit sind die Tatbestandsmerkmale offengelegt:

Ein Zufluss im Sinn der steuerlichen Vorschriften liegt immer dann vor, wenn Geld oder geldwerte Vorteile so in die Steuersubjektsphäre gelangen, dass ein Stpfl darüber tatsächlich (wirtschaftlich) frei verfügen kann und dadurch wirtschaftlich bei ihm ein Vermögenszuwachs eintritt.

- Objektivität: Um diesem Tatbestandsmerkmalen zu entsprechen – denen subjektive Elemente fehlen – muss ein Stpfl durch objektive Umstände in die Lage versetzt werden, über Geld oder geldwerte Vorteile frei zu verfügen. Die subjektive Kenntnis des Stpfl von einer eingeräumten Verfügungsmöglichkeit ist nicht maßgebend, "andernfalls hinge nämlich die zeitliche Zuordnung von Einnahmen bei einem vorübergehend abwesenden Stpfl vom Zufall ab, wann er von den erzielten Einnahmen erfährt".

Auch ist es gleichgültig, ob ein Stpfl, dem über Geldwerte Verfügungsbefugnis eingeräumt wurde, auch tatsächlich davon Gebrauch macht, weshalb es auch nicht möglich ist, den Zeitpunkt des Zufließens dadurch hinauszuschieben, dass keine Verfügungsmaßnahmen gesetzt werden (vgl. *Taucher*, Das Zufluß-Abfluß-Prinzip im Einkommensteuerrecht, S 20).

- Tatsächlichkeit: Die tatbestandsmäßige Anknüpfung an die "Tatsächlichkeit" hat zur Folge, dass dem rechtlichen Moment der Fälligkeit keine rechtserhebliche Bedeutung zukommen. Sie ist für die Frage, wann Geld oder geldwerte Vorteile steuerlich zugeflossen sind, ohne Belang. Geldmittel und Geldwerte können somit sowohl vor als auch nach der Fälligkeit eines zivilrechtlichen Anspruches zufließen. Erhaltene Vorschüsse, Vorauszahlungen bzw

Nachzahlungen, auch wenn damit (erst zu erbringende bzw schon erbrachte) Leistungen mehrerer Jahre abgegolten werden, sind demnach dem Kalenderjahr zeitlich zuzuordnen, in dem sie zugeflossen sind. Damit erweisen sich auch Überlegungen hinsichtlich einer wirtschaftlichen Zugehörigkeit als überflüssig. Schließlich wird durch die "Tatsächlichkeit" als rechtserhebliches Moment ausgeschlossen, dass ein "Zufließen" fingiert werden kann. Die Erlangung der (wirtschaftlichen) Verfügungsmöglichkeit ist nämlich nur nach tatsächlichen Gegebenheiten zu beurteilen, sofern nicht der Gesetzgeber selbst aus gewinnermittlungsrechtlichen Überlegungen abweichende Anordnungen getroffen hat. Folgt man dieser Auffassung, so können fiktive, tatsächlich nicht erzielte, jedoch durch Ausnutzung vorgefundener Chancen bzw Vermögensnutzung erzielbar gewesenen "Geldvorteile" nie als Einnahmen iSd § 19 eingestuft werden und somit nie bei der Einkunftsermittlung zum Ansatz gelangen (vgl. vgl. *Taucher*, Das Zufluß-Abfluß-Prinzip im Einkommensteuerrecht, S 21).

- Erlangung wirtschaftlicher Verfügungsmacht: Die freie Verfügungsmöglichkeit über "Geldwerte" tatsächlich (wirtschaftlich) erlangt zu haben als tatbestandsmäßige Voraussetzung erfordert die Einräumung der tatsächlichen Dispositionsbefugnis über Geld oder geldwerte Vorteile. Diese liegt vor, wenn ein Stpfl über "Geldwerte" tatsächlich im eigenen Namen und für eigene Rechnung verfügen kann. Insbesondere bei Sach(güter)übertragungen mit der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums iSd § 24 BAO begründet. Dies bedeutet, dass durchlaufende Gelder (Fremdgelder eines Rechtsanwaltes) – das sind jene Beträge, die ein Stpfl von einem Auftraggeber erhält, um sie künftig für ihn auszugeben – ebenso wie die von einem Verwahrer iS §957ff ABGB in "Obsorge" übernommenen "Geldwerte" nie den Empfängern als zugeflossen zugerechnet werden können.

Geld oder geldwerte Vorteile sind demnach einem Stpfl ab dem Zeitpunkt zugeflossen, ab dem sie so in seine Steuersubjektsphäre gelangen, dass er über die Geldwerte tatsächlich frei verfügen kann – insbesondere wirtschaftliches Eigentum, Rechtsbesitz oder wirtschaftliche Innehabung erlangte – und dadurch ein wirtschaftlicher Vermögenszugang durch unmittelbare Vermögensvermehrung oder Ersparnis von Ausgaben eingetreten ist, somit ab dem Zeitpunkt der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums oder der Einsparung von Ausgaben (Fälligkeit der Nutzungsentgelte oder Inanspruchnahme (Konsumation) der übertragenen Rechte). Diesem Zeitpunkt entspricht in der Regel der Zeitpunkt des Eintritts des aus der einkunftsbezogenen Leistungsbeziehung resultierenden Leistungserfolges. (vgl. *Taucher*, Das Zufluß-Abfluß-Prinzip im Einkommensteuerrecht, in S 22f)

Im vorliegenden Fall ist der Bw Einzelunternehmer sowie Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Fa. A..

Im Erkenntnis vom 30.11.1993, ZI 93/14/0155 führt der Verwaltungsgerichtshof aus:

*"Ein Betrag ist dem Abgabepflichtigen dann als gemäß § 19 Abs 1 EStG 1988 zugeflossen anzusehen, wenn er über den Betrag rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, mag er ihm vom Schuldner auch nur gutgeschrieben worden sein. Ist der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener GmbH, die sein Schuldner ist, ist der Zufluss grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig ist. Diese Sicht gebietet der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters der GmbH, weil die Gesellschafterversammlung dem Geschäftsführer gegenüber weisungsbefugt ist (vgl Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht, 125); andernfalls hätte es der Mehrheitsgesellschafter, der auch Gläubiger der Gesellschaft ist, in der Hand, den Gewinn der Gesellschaft zu kürzen, ohne die entsprechenden Beträge selbst versteuern zu müssen (vgl. in diesem Sinn die Ausführungen in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar 20, Rz 62 zu § 11 dEStG). Zu diesem Ergebnis führt auch die notwendige Gleichbehandlung mit Verhältnissen eines Steuerpflichtigen, dem ein für ihn fremder Gläubiger gegenübersteht. Einem solchen gegenüber wird der Abgabepflichtige in der Regel auf der Einräumung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die ihm zustehenden Beträge bestehen. Im Übrigen fließen etwa einem Alleingesellschafter bzw einem beherrschenden Gesellschafter auch Gewinnansprüche bereits mit der Beschlussfassung über die Gewinnverteilung zu (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar 2, Tz 30 zu § 19 unter "Gewinnanteile", mit weiterem Nachweis). "*

In der Berufung bringt der steuerliche Vertreter des Bw vor, dass die Betriebsprüfung bei ihrer Feststellung nicht zwischen der Funktion des Bw als Geschäftsführer und seiner Funktion als Einzelunternehmer unterscheiden würde. Als Geschäftsführer hätte der Bw die Interessen der Gesellschaft zu wahren und in Wahrung dieser Interessen der Gesellschaft die Zahlungen dann geleistet, wenn es den Liquiditätserfordernissen der Gesellschaft entsprochen hätte.

Nach Ansicht des Senates muss dem entgegengehalten werden, dass gerade für diese Fälle der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen hat, dass hier der Zufluss grundsätzlich anzunehmen ist, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig ist. Dass im gegenständlichen Fall Zahlungsunfähigkeit vorlag wurde vom steuerlichen Vertreter nicht vorgebracht. Es wurde lediglich behauptet, dass zwar liquide Mittel vorhanden gewesen, diese jedoch für andere Geschäfte benötigt worden seien.

Nach Ansicht des Senates liegt aber damit keine Zahlungsunfähigkeit vor, denn Zahlungsunfähigkeit setzt ein dauerndes Nichtzahlenkönnen voraus. Eine bloße Zahlungsstockung, dh. vorübergehend und kurzzeitiger Mangel an Zahlungsmittel, der durch alsbaldige Mittelbeschaffung – wie etwa durch kurzfristig mögliche Verwertung vorhandener Aktiva oder Aufnahme eines Überbrückungskredites – wieder behebbar ist, stellt keine Zahlungsunfähigkeit dar (vgl. VwGH 29.7.1997, 95/14/0014).

Nach Meinung des Senates ist daher davon auszugehen, dass die den an die Fa. A. gestellten Rechnungen und Honorarnoten zugrundeliegenden Geldbeträge dem Bw zugeflossen und die Einnahmen den Jahren der Rechnungsausstellung und Fälligkeit zuzuordnen sind. Den



Feststellungen der Betriebsprüfung und den hieraus gezogenen rechtlichen Schlussfolgerungen wird daher gefolgt.

**1.2. Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2001 (Berufungspunkt 10 bzw Tz 14 des BpBerichtes):**

Gemäß § 17 UStG 1994 entsteht bei der Ist-Besteuerung die Steuerschuld (für Leistungen) mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind.

Die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten entspricht dem einkommensteuerlichen Prinzip der Besteuerung nach Maßgabe des Zuflusses. Judikatur und Lehre zum einkommensteuerlichen Zuflussprinzip sind daher auf die Umsatzsteuer übertragbar.

Vereinnahmung liegt dannach in dem Zeitpunkt vor, in dem der Unternehmer über den Wert der Gegenleistung rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann (s. *Ruppe*, UStG <sup>3</sup>, § 17 Tz 27, Tz 32 ff).

Es sind daher – wie von der Betriebsprüfung festgestellt – die oa Einnahmen den Jahren der Rechungsausstellung zuzuordnen.

Die Berufung war daher aus den zu 1.1. angeführten Punkt abzuweisen.

## **2. Anzahlungen und Teilrechnungen in den Jahren 1997 und 1998 (Berufungspunkte 2, 3 und 6 bzw. Tz 22 und Tz 14 des Bp-Berichtes) und Rückabwicklung im Jahr 1999:**

### **2.1. Einkommensteuer:**

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/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 19 Anm 49).

Der Zeitpunkt der Vereinnahmung und Verausgabung kann vom Stpfl jedenfalls zu einem Teil gesteuert werden. Der Stpfl 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 22.1.1991, 91/13/0160).

Im vorliegenden Fall wurde bereits kurz nach Erwerbung des Objektes durch den Bw (Ersteigerung lt. Bw am 5. November 1997) an die GmbH (deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer er ist) der Auftrag zur Sanierung gegeben und im Jahr 1997 eine Anzahlung in Höhe von S 600.000,00 geleistet, die als Ausgabe gewinnmindernd abgesetzt wurde. Das Projekt befand sich erst in der Planungsphase und es gab diverse Verhandlungen mit den

Mietern über Ablösezahlungen. Diese Verhandlungen setzten sich auch im Jahr 1998 fort und in derselben Sache hat es am 10.12.1998 eine weitere Anzahlung in Höhe von S 1.200.000,00 geben. Im Jahr 1999 wurden die geleisteten Anzahlungen (in Summe S 1.800.000,00) für das Projekt, weil es aufgrund rechtlicher Verfahren in absehbarer Zeit zu keiner Baudurchführung gekommen ist bzw kommen wird, wieder rückgefordert und als Einnahme erklärt.

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 GmbH und (beherrschenden) Gesellschafter (s. *Doralt*, EStG<sup>4</sup> 1988, § 2 Tz 159/1f und die dort zitierte Judikatur).

Im gegenständlichen Fall besteht eine Nahebeziehung zwischen dem Bw und der GmbH in der Form als der Bw auch gleichzeitig der Alleingesellschafter und Geschäftsführer der GmbH 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 Steuerpflichtigen 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).

Nach Ansicht des Senates hält diese Vereinbarung einem Fremdvergleich nicht stand. Im vorliegenden Fall wurden bereits Anzahlungen geleistet, obwohl nicht sicher war, ob es überhaupt zu Leistungen kommen wird. Wie der Bw in der mündlichen Verhandlung ausführt, sind keine Bauarbeiten geleistet worden, aber sehr wohl Büroarbeiten angefallen. Bei der Rückabwicklung wurden diese Büroarbeiten nicht gesondert in Rechnung gestellt, da auf der anderen Seite auf eine Verrechnung der entsprechenden Zinsen verzichtet wurde. Nach Meinung des Senates hält auch diese Vorgangsweise einem Fremdvergleich nicht stand und ist im Wirtschaftsleben auch nicht üblich.

Auch die Art der Leistung der Anzahlungen hält nach Ansicht des Senates einem Fremdvergleich nicht stand. Den Ausführungen des Bw in der mündlichen Verhandlung ist zu entnehmen, dass eine Anzahlung von 20% vereinbart worden ist (Auftragsvolumen in Höhe

von ca. S 14 Mio.). Tatsächlich sind im Jahr 1997 S 600.000,00 plus 20% Umsatzsteuer und im Jahr 1998 S 1.200.000,00 plus 20% Umsatzsteuer laut Anzahlungsrechnungen vom 17.12.1997 und 10.12.1998 geleistet worden. Nun entsprechen diese beiden Anzahlungen jedoch nicht den vereinbarten 20% des vereinbarten Auftragsvolumens; der somit noch offene Restbetrag, wurde vereinbarungswidrig nicht geleistet.

Zudem ist auf der Anzahlungsrechnung vom 17. Dezember 1997 zwar das betreffende Sanierungsobjekt vermerkt, nicht jedoch welche Art von Leistung mit der Zahlung abgegolten ist. Die zweite Anzahlungsrechnung im Jahr 1998, die über Trockenlegungs- und Umbauarbeiten abrechnet, stimmt jedoch wie den Ausführungen in der mündlichen Berufungsverhandlung zu entnehmen ist – nicht mit den tatsächlichen Verhältnissen überein. Dies deswegen, weil es sich dabei um eine bloße Akontierung – ohne dass derartige Leistungen getätigt wurden – gehandelt hat.

Wenn der steuerliche Vertreter des Bw daher in der Berufung vorbringt, dass dem Finanzamt umfangreiche Unterlagen übergeben worden seien, aus denen die konkret durchgeführten Planungen und auch die Begründung, warum die Bauausführung unterblieben sei, klar erkennbar sei, dann muss dem entgegengehalten werden, dass es nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens entspricht, dass an eine fremde Firma ein Auftrag dieser Größenordnung erteilt und Anzahlungen für zukünftige Trockenlegungs- und Umbauarbeiten gezahlt werden, wenn sich das Projekt noch in der Planungsphase befindet und auf Grund erforderlicher Räumungsklagen gegen noch vorhandene Mieter keineswegs sicher ist, ob und wann die geplanten Arbeiten überhaupt durchgeführt werden können.

Auch andere Gründe, warum der Auftrag sofort erteilt werden hätte müssen, wurden vom Bw nicht ins Treffen geführt. Vielmehr lässt die Gestaltung der Vorgänge darauf schließen, dass dem Bw nur an einer Steuerersparnis – zufolge der unterschiedlichen Gewinnermittlungsmethoden beim Einzelunternehmen und bei der GmbH – gelegen war.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes und des Gesamtbildes ist daher nach Ansicht des Senates davon auszugehen, dass die Rechnungslegungen und Zahlungen in den Jahren 1997 und 1998 bzw die Rückforderung im Jahr 1999 ausschließlich aus gewinntaktischen Überlegungen erfolgt sind, also reine Zahlungsflüsse, denen jedoch keine eine Betriebsausgabeneigenschaft begründende – somit steuerrechtliche - Bedeutung zukommen.

Die Berufung ist daher aus oa Gründen in diesem Punkt abzuweisen.

## **2.2. Umsatzsteuer:**

Da dem Vorgang aufgrund oa Ausführungen keine steuerliche Relevanz zukommt, ist weder die Vorsteuer für diese Anzahlungen zuzuerkennen noch ist die Summe der Anzahlungen iH

von S 1.800.000,00 die im Jahr 1999 von der GmbH rückgezahlt worden sind, der Umsatzsteuer zu unterziehen (vgl Tz 14 des BP-Berichtes).

Zudem entspricht - wie der Niederschrift über die mündliche Verhandlung zu entnehmen ist - der in der Rechnung vom 10. Dezember 1998 ausgewiesene Leistungsinhalt – Trockenlegungs- und Umbauarbeiten – nicht mit den tatsächlichen Verhältnissen – bloße Akontierung ohne dass derartige Arbeiten erfolgt sind. Da somit die vorgelegte Rechnung nicht den in § 11 UStG 1994 genannten Voraussetzungen entspricht, ist daher der Vorsteuerabzug für diese Rechnung schon aus formalrechtlichen Gründen zu versagen.

Die Berufung ist daher aus oa Gründen in diesem Punkt abzuweisen.

### **3. Sparbuchhinterlegung (Berufungspunkt 7 bzw Tz 23 und Tz 14 des BP-Berichtes):**

#### **3.1. Einkommensteuer:**

Seitens des Bw ist im Jahr 1998 unter der Position "Zukauf Immobilien" der Zukauf zweier Grundstücke in G. um S 2.000.000,00 " ausgabenwirksam erklärt worden. Der Betrag ist an die Grundstückseigentümerin in Form der Aushändigung von zwei auf Überbringer lautenden Sparbüchern bezahlt worden. Im Jahr 2001 wurde dieser Betrag vom Bw als Einnahme verbucht, nachdem die Gemeinde den Verkauf an ihn untersagt hat, und die Sparbücher zurückgegeben worden sind.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde weder die Ausgabe im Jahr 1998 in Höhe von S 2.000.000,00 noch die Einnahme im Jahr 2001 als steuerlich relevant anerkannt, da weder die Erklärung einer Kaufabsicht mit Übergabe von Sparbüchern noch ein Vorvertrag geknüpft an eine von Dritten abhängige Bedingung, einen Grundstückskauf bzw eine Ausgabe gemäß § 4 Abs 3 EStG darstellt.

Nach Meinung des Senates ist der Feststellung der Betriebsprüfung jedoch entgegenzuhalten, dass der Vorvertrag mündlich zwischen Fremden abgeschlossen worden ist. Dass die Verkäuferin weder mit dem Bw verwandt oder verschwägert ist oder sich in einem sonstigen Naheverhältnis zu ihr befindet, wird seitens des Finanzamtes außer Streit gestellt.

Nach Ansicht des Senates ist daher davon auszugehen, dass somit seitens des Bw eine erstgemeinte Kaufabsicht vorgelegen ist, da sich der Bw mit der Verkäuferin über die Bedingungen und den Kaufpreis einig gewesen ist. Dass eine erstgemeinte Kaufabsicht vorgelegen ist, wird einerseits dadurch untermauert, dass Pläne zur Verwertung bzw Bebauung der Grundstücke erstellt worden und andererseits im Jahr 1998 die Anzahlung in Höhe von S 2.000.000,00 für den Ankauf der Grundstücke durch die Übergabe von zwei auf Überbringer (mit Losungswort) lautende Sparbücher erfolgt ist. Durch die Übergabe hat die Verkäuferin die Verfügungsmacht über die Sparbücher erlangt und wäre somit auch in der Lage gewesen, die Geldbeträge zu beheben. Zu einem späteren Zeitpunkt wurden die Sparbücher zwar treuhändig hinterlegt, doch bedurfte eine Ausfolgung an den Bw des Einvernehmens mit Frau C..

Der Zeitpunkt der Vereinnahmung und Verausgabung steht in einer zeitlichen Wechselbeziehung; somit gelten die Regeln über den Zufluss von Einnahmen – mit umgekehrten Vorzeichen – auch für den Abfluss von Ausgaben. Dies bedeutet, dass Ausgaben dann abgeflossen sind, wenn der geleistete Betrag aus der Verfügungsmacht des Leistenden

ausgeschieden ist (VwGH 17.10.1984, 82/13/0266). Entscheidend für den Abfluss ist das tatsächliche Ausscheiden aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht.

Entgegen der Ansicht der Betriebsprüfung ist es daher – wie oben ausgeführt - im Jahr 1998 beim Bw zu einem Abfluss der Geldbeträge gekommen, da durch die Übergabe der Sparbücher der Betrag in Höhe von S 2.000.000,00 aus der Verfügungsmacht des Bw ausgeschieden ist.

Dass es aufgrund eines Beschlusses der Gemeinde zu keinem tatsächlichen Kauf durch den Bw gekommen ist, und im Jahr 2001 der Zahlungsbetrag in Höhe von S 2.000.000,00 wieder rückgeflossen ist, hat nach Meinung des Senates keinen Einfluss auf die ernstgemeinte Kaufabsicht und den Wegfall der Verfügungsmacht des Bw.

Es ist daher im Jahr 1998 zu einem Abfluss der Geldbeträge gekommen und im Jahr 2001 zu einem Zufluss im Sinne des § 19 EStG 1988.

Es ist daher der Berufung in diesem Punkt stattzugeben.

Darstellung der Berechnung Einkommensteuer für das Jahr 1998:

Einkünfte aus s. Arbeit lt. BP	€ 4.391.579,00
- Sparbuch lt. Pkt. 3 der BE	€ -2.000.000,00
Gewinn lt. BE 1998	€ 2.391.579,00

Darstellung der Berechnung Einkommensteuer für das Jahr 2001:

Einkünfte aus s. Arbeit lt. BP Verlust lt. BP	€ -2.407.710,00
+ Sparbuch lt. Pkt. 3 der BE	€ +2.000.000,00
Verlust lt. BE 2001	€ -407.710,00

### 3.2. Umsatzsteuer 2001:

Da es auf Grund der in Pkt. 3.1. angeführten Gründe tatsächlich zu keinem Umsatzgeschäft gekommen ist - insbesondere nicht zu einem Umsatz der als steuerfreier Grundstückshandel gem. § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG 1994 zu behandeln wäre - ist der Rückfluss des Zahlungsbetrages im Jahr 2001 auch nicht in den Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlage für Lieferungen und Leistungen miteinzubeziehen.

Der Berufung ist daher im Punkt 3.2. stattzugeben.

Darstellung der Berechnung (Umsatzsteuer für das Jahr 2001):

Gesamtbetrag der BMGI für Lieferungen und Leistungen (einschließlich Anzahlungen) lt. BE = lt. BP	€ 6.749.688,71
--	----------------

## 4 Diverse Berufungsvorbringen :

### 4.1. Punkt 8 der Berufung:

Wie in der Niederschrift zur mündlichen Berufungsverhandlung ausgeführt, handelt es sich entgegen der irreführenden Bezeichnung im Prüfungsbericht bei der Zurechnung eines Betrages von S 51.453,00 im Jahr 2000 nicht um Diäten, sondern um eine Hinzurechnung, die in der ursprünglichen Steuererklärung angeführt war. Wie der Niederschrift vom 21. November 2006 zu entnehmen ist, wird dieser Punkt seitens des steuerlichen Vertreters nicht mehr aufrechterhalten.

### 4.2. Punkt 1 der Berufung:

Ebenso ist dem Vorbringen des Bw in der Berufung (Punkt 1), dass im Jahr 1997 seitens der Betriebsprüfung die Vorsteuer um 433,47 € gekürzt (Tz 15) wurde, stattzugeben, weil laut Buchhaltung des Bw für die fraglichen Diäten keine Vorsteuer geltend gemacht worden ist.

Darstellung der Berechnung:

Umsatzsteuer (Vorsteuer) 1997:

Vorsteuer lt. BP	€ 165.567,01
+Vorsteuer lt. Pkt. 1 d. Berufung	€ +433,47
Vorsteuer lt. BE	€ 166.000,48

### 4.3. Punkte 4 und 5 der Berufung:

Auch den Punkten 4 und 5 der Berufung ist stattzugeben, weil die Betriebsprüfung nicht von den berichtigten sondern von den ursprünglichen Erklärungen ausgegangen ist. Im Jahr 1999 ist die Vorsteuer um den Betrag von € 66,08 zu erhöhen und im Jahr 2000 ist die Vorsteuer um € 213,30 zu erhöhen.

Umsatzsteuer (Vorsteuer) 1999:

Vorsteuer lt. BP	€ 51.582,16
+Vorsteuer lt. Pkt. 4 d. Berufung	€ +66,08
Vorsteuer lt. BE	€ 51.648,24

Umsatzsteuer (Vorsteuer) 2000:

Vorsteuer lt. BP	€ 15.012,70
+Vorsteuer lt. Pkt. 5 d. Berufung	€ 213,30
Vorsteuer lt. BE	€ 15.226,00

#### **4.4. Einkommensteuer für das Jahr 2001:**

Festzuhalten ist weiters, dass mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 (ab der Veranlagung 2001) der Arbeitnehmerabsetzbetrag von S 1.500,00 (€ 109,01) auf S 750,00 (€ 54,50) reduziert wurde.

Es steht somit dem Bw im Jahr 2001 lediglich ein Arbeitnehmerabsetzbetrag in Höhe von S 750,00 zu und nicht wie im Bescheid vom 3. August 2004 ausgewiesen ein Arbeitnehmerabsetzbetrag in Höhe von S 1.500,00.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Ergeht auch an Finanzamt

Beilagen: 6 Berechnungsblätter jeweils in Euro und in ATS sowie die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 21. November 2006

Wien, am 29. Dezember 2006