

GZ. RV/3172-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch DIE Wirtschaftstreuhänder Scheck, Schiff & Partner GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk in Wien und Klosterneuburg betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### 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

Beim Bw. fand eine die Jahre 1995 bis 1998 umfassende, die Abgabenarten Umsatz- und Einkommensteuer betreffende Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 Abs. 3 BAO statt.

Aus der hier interessierenden Tz. 14 des Betriebsprüfungsberichtes ist Folgendes zu entnehmen:

**"Vereinnahmte Entgelte"**

Für die M. GmbH, jetzige H GmbH, ...erbrachte der Bw. im Prüfungszeitraum Leistungen als Geschäftsführer als auch als Kundenbetreuer der S. GmbH, wofür Rechnungen gelegt wurden. Diese wurden jedoch nur zum Teil beglichen.

Mit Ende des Jahres 1998 bestanden daher bereits offene Forderungen von ca. 6 Millionen. Andererseits erfolgten auf den Verrechnungskonten "1/2902 S." im Jahre 1998 bei der damaligen M. GmbH zahlreiche Belastungen, verursacht durch Bankabhebungen für Zwecke des Bw. Diese daraus entstandene Verrechnungsschuld wurde vom geprüften Abgabepflichtigen über den Bilanzstichtag 31.12.1998 vorübergehend abgedeckt. Die Bp. sieht darin einen ursächlichen Zusammenhang. Einerseits bestanden langjährige offene Ansprüche des Abgabepflichtigen gegenüber der Gesellschaft, andererseits verfügte er laufend über Geldmittel für Zwecke außerhalb der M. GmbH. Die offenen Forderungen des Abgabepflichtigen sind daher als erfüllt anzusehen, und zwar in dem Ausmaß, als ihm Mittel zuflossen. Diese betrugen S 3.200.000,--; deren kurzfristige Rückführung über den Bilanzstichtag ist unerheblich. Sie entfallen auf das Entgelt mit S 2.666.667,-- und auf die USt mit S 533.333,--. Die vereinnahmten Entgelte des Jahres 1998 von S 9.443.072,19 erhöhen sich daher um dieses Entgelt auf S 12.109.739,19, die mit 20 % USt zu versteuernden Umsätze auf S 10.266.701,03."

Die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1998 sind am 21. August 2001 ergangen und wurden ohne Zustellnachweis zugestellt.

Mit am 3. Oktober 2001 eingebrauchtem und am gleichen Tag zur Post gegebenem Schreiben wurde seitens der steuerlichen Vertretung des Bw. ein "Ansuchen um Verlängerung der Rechtsmittelfrist betreffend den Bericht über die Betriebsprüfung 1995-1998 vom 10. August 2001, eingelangt am 4. September 2001" gestellt und beantragt, die Rechtsmittelfrist bis zum 14. November 2001 zu verlängern.

Nach mehreren weiteren jeweils innerhalb der beantragten Frist eingebrauchten Anträgen auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist, über die das Finanzamt laut Aktenlage ebenso wenig wie über den Erstantrag bescheidmäßig abgesprochen hat, wurde Berufung mit folgendem Inhalt erhoben:

"Berufung gegen das Ergebnis der Prüfung der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1995 – 1998 gem. § 151 Abs. 3 BAO

Wertes Finanzamt!

Namens und auftrags obiger Mandantschaft erheben wir innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung gegen das im Betreff genannte Ergebnis der Betriebsprüfung vom 10. August 2001, eingelangt am 4. September 2001.

Begründung:

Ad Tz 14:

Die BP rechnet Geldflüsse und Bankabhebungen in der M. GmbH, die zwar von Herrn S. (Bw.) als Geschäftsführer durchgeführt wurden, aber nach Ansicht des Bw. nicht dem Herrn S. als Bezahlung auf seine offenen Geschäftsführungshonorare anzurechnen ist, ihm als zugeflossen an. Da die Gesellschaft nicht in dem Ausmaß über genügend Finanzmittel verfügt hat, und auch nicht kapitalmäßig bzw. gewinnmäßig im Prüfungszeitraum so ausgestattet war, ist, dass eine Bedienung der offenen Verbind-

lichkeiten an den geschäftsführenden Gesellschafter ohne Gläubigerbenachteiligung möglich gewesen wäre. Es gab keinen anderen Geschäftsführer, was die Zurechnung der Barabhebungen zu seiner Privatsphäre nicht automatisiert. Die verfügten Geldmittel für "außerhalb der M. GmbH" können nicht automatisch Herrn S. zugerechnet werden.

Es ist daher im Prüfungszeitraum der Betrag von öS 3.200.000 nicht als zugeflossen zu betrachten, was die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer um öS 2.666.667 und die Ust um 533.333 vermindert.

Da es sich bei dieser Frage um ein komplexes Thema handelt, und eine belegsmäßige Aufarbeitung gegenständlicher Zuordnungen aufgrund der Fusion der Gesellschaft mit der R. GmbH aus heutiger Sicht nur mit hohem Zeiteinsatz und Rekonstruktion der Geschäftsvorgänge möglich ist, behalten wir uns vor, zu diesem Thema bis zum Abschluss des Berufungsverfahrens noch aufgearbeitete Zusatzinformationen nachzureichen."

Die Betriebsprüfung nahm zur Berufung wie folgt Stellung:

"Die Stellungnahme der Bp. verweist zunächst auf die Ausführungen in der Tz. 14.

Ergänzend dazu wird weiters ausgeführt:

Zum darin relevanten Sachverhalt werden zunächst die Verfahrensschritte der Bp. dokumentiert.

a) An die steuerliche Vertretung wurde eine Frageliste übergeben, in der dahingehend um Erklärung ersucht wurde: "Im Laufe des Jahres 1998 flossen S 3.200.000 von der M. GmbH an S., mit 22.12.1998 wurde dieser Betrag auf das ... Konto ... der M. GmbH wieder eingelebt. Grund dafür?"

b) Schriftliche Beantwortung der Steuerberatungskanzlei vom 12. September 2000 diese Frage betreffend: "Die unterjährigen Buchungen auf dem Verrechnungskonto S. bei der M. GmbH stellen im wesentlichen ein Sammelsurium von Spesenakonti, Kompensationen zwischen Ing. S. nahestehenden Gesellschaften bzw. persönlichen Gegenverrechnungen dar. Im Zuge der Jahresabschlusserstellung wurde jedoch die nicht immer eingehaltene strikte Trennung der Zahlungsein- und –ausgänge wieder korrigiert."

c) Anlässlich der Prüfungen des Abgabepflichtigen Ing. S. und der M. GmbH wurde dann das unter Pkt. a.) bezeichnete Kto. auszugsweise in Kopie vorgelegt.

Folgende Daten gehen daraus hervor:

...Sparbuch – 6 Monate Bindung, Filiale ..., Nr. ... Bezeichnung M. GmbH, Ausgabedatum: 22.12.1998  
22.12.1998: Einzahlung von S 3.200.000

14.01.1999: Auszahlung des gesamten Guthabens samt Zinsen S 3.201.433, Kontenstand somit S 0"

Es wird darauf hingewiesen, dass die in dieser Stellungnahme angeführten Umstände dem Bw. bekannt sind und daher eine Übermittlung der Stellungnahme an den Bw. entbehrlich war.

Seitens des unabhängigen Finanzsenates wurde am 17. Oktober 2003 an den Bw. ein Vorhalt folgenden Inhaltes nachweislich zugestellt:

"1) Ihre Berufung vom 1. Dezember 2001, die von Ihrer damaligen steuerlichen Vertretung eingebracht wurde, richtet sich "gegen das Ergebnis der Prüfung der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1995–1998", enthält aber Ausführungen ausschließlich zur Tz 14 des Betriebsprüfungsberichtes, die sich nur auf das Jahr 1998 bezieht.

Es wird daher seitens des unabhängigen Finanzsenates davon ausgegangen, dass auch ausschließlich das Jahr 1998 angefochten wird. Ist diese Annahme zutreffend?

2) Die aufgrund der Betriebsprüfung erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1998 datieren vom 21. August 2001. Um die Rechtzeitigkeit Ihres Fristverlängerungsansuchens vom 3. Oktober

2001 beurteilen zu können, werden Sie - nach Möglichkeit unter Anschluss geeigneter Unterlagen (zB Eingangsstempel auf den Bescheiden) - um Bekanntgabe gebeten, an welchem Tag die Zustellung dieser Bescheide erfolgte.

3) Sie haben sich zum Berufungsthema noch weitere Ausführungen vorbehalten. Es wird Ihnen nunmehr die Gelegenheit eingeräumt, die in Ihrem Berufungsschreiben angekündigten Zusatzinformationen innerhalb obiger Frist nachzureichen."

Eine Vorhaltsbeantwortung ist innerhalb der gesetzten Frist, also bis zum 14. November 2003, nicht erfolgt und wurde auch bis zum Tag der Approbation dieser Entscheidung nicht nachgeholt.

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

#### **1) Berufungsgegenstand**

Der Bw. ist den diesbezüglichen Vorhaltsausführungen nicht entgegen getreten; aus der Berufung ist klar erkennbar, dass ausschließlich die Feststellungen laut Tz. 14 des Betriebsprüfungsberichtes angefochten wurden. Damit ist aber das Prozessthema mit genügender Deutlichkeit abgesteckt, weshalb auch nicht von einer Mängelhaftigkeit der Berufung hinsichtlich der übrigen von der Betriebsprüfung umfassten Jahre gesprochen werden kann.

Hierfür spricht auch die Formulierung sowohl der Fristverlängerungsanträge als auch der Berufung selbst; es werden keine einzelnen Bescheide angefochten, sondern "das Ergebnis der Prüfung der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1995–1998". In welchen Punkten dieses Ergebnis angefochten wird, wird mit den oben wörtlich wiedergegebenen Berufungsausführungen eindeutig definiert.

Es kann und darf daher nur über die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1998 abgesprochen werden; der unabhängige Finanzsenat würde vielmehr bei Entscheidung auch über die Jahre 1995 bis 1997 eine Kompetenz beanspruchen, die er in Wahrheit nicht hat.

#### **2) Rechtzeitigkeit der Berufung**

Nach § 245 Abs. 1 BAO beträgt die Berufungsfrist einen Monat. Enthält ein Bescheid die Ankündigung, dass noch eine Begründung zum Bescheid ergehen wird, so wird die Berufungsfrist nicht vor Bekanntgabe der fehlenden Begründung oder der Mitteilung, dass die Ankündigung als gegenstandslos zu betrachten ist, in Lauf gesetzt.

Da die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1998 ohne Zustellnachweis zugestellt wurden, kann das genaue Zustelldatum nicht mit der nötigen Sicherheit ermittelt werden. Überdies vertritt der unabhängige Finanzsenat entgegen dem VwGH-Erkenntnis vom 16.12.1998,

93/17/0307, die Rechtsmeinung, dass auch ein Betriebsprüfungsbericht, der ja idR eine Bescheidbegründung darstellt, die Rechtsfolge des § 245 Abs. 1 BAO auszulösen vermag.

Wenn also ein Bescheid wie in gegenständlichem Fall den Hinweis enthält, dass die "Veranlagerung ... unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung (erfolgt), die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen sind", so ist die Berufung als noch rechtzeitig anzusehen, wenn sie innerhalb eines Monats nach Zustellung der Betriebsprüfungsberichtes eingebracht wird.

Die Berufung wurde daher fristgerecht erhoben, weshalb über sie materiell zu entscheiden ist.

### **3) Zufluss von Leistungen als Geschäftsführer und Kundenbetreuer, Vereinnahmte Entgelte**

Gemäß § 19 EStG sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Zugeflossen ist eine Einnahme, sobald der Empfänger über sie verfügen kann (vgl. für viele VwGH 22.2.1993, 92/15/0048).

Gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. b UStG entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen bei Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Entgelte vereinnahmt wurden.

Der Bw. ist den Ausführungen in Tz. 14 des Betriebsprüfungsberichtes nicht entgegengetreten. Auch die im Berufungsschreiben angekündigten Zusatzinformationen wurden nicht eingebracht.

Der unabhängige Finanzsenat sieht daher folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Auf dem Verrechnungskonto des Bw. bei der M. GmbH erfolgten im Laufe des Streitjahres zahlreiche Belastungen, die durch Bankabhebungen für Zwecke des Bw. erfolgt sind und in Summe ATS 3,200.000 betragen haben. Diese Schuld wurde vom Bw. über den Bilanzstichtag kurzfristig abgedeckt. Der Bw. hatte seinerseits an die M. GmbH zum Bilanzstichtag 31.12.1998 offene Forderungen, die in Summe diesen Betrag überstiegen haben.

Daraus ergibt sich aber, dass ein Zufluss an den Bw. für erbrachte Leistungen eindeutig stattgefunden hat und damit auch das umsatzsteuerliche Entgelt vereinnahmt wurde. Daran kann auch die kurzfristige Rückführung der Beträge über den Bilanzstichtag nichts ändern; hier müssen die gleichen Kriterien gelten, die die Judikatur bereits zu § 11 EStG 1972 betreffend Rücklage vom nichtentnommenen Gewinn entwickelt hat. Demzufolge konnte eine Einlage nicht mit Entnahmen saldiert werden, wenn sie nur für kurze Zeit, also um den Bilanzstichtag

dem Betrieb verblieb, also eine eindeutige Umgehung vorliegt (vgl. VwGH 14.11.1978, 1763, 2136/78; 23.2.1979, 951/78).

Ein identer Sachverhalt liegt in gegenständlichem Berufungsfall vor, weshalb die Berufung als unbegründet abgewiesen werden musste.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass auch die Rückführung der Geldmittel um den Bilanzstichtag herum ohne nachfolgende Entnahme nicht geeignet gewesen wäre, einen Zufluss zu unterbinden. Dieser ist durch die jeweiligen Bankabhebungen erfolgt, in der späteren Einlage ist jedenfalls ein bloßes Verfügen über bereits bezogene Einnahmen zu erblicken.

Wien, 27. November 2003