



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 1992 bis 1998 entschieden:

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1994, 1997 und 1998 werden als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1992, 1993, 1995 und 1996 wird teilweise Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

Die Dr. G KG wurde am 3. März 1993 gegründet. Gesellschafter waren Mag. Dr. W N (Bw) als Komplementär und Dr. R G als Kommanditist. Als Prokurist ist Dr. I M tätig. Die KG ist infolge der Übertragung des Betriebes an den Bw seit 5. März 2004 im Firmenbuch gelöscht. Eine Geschäftsübernahme gem. § 142 HGB bewirkt die Vollbeendigung der Personengesellschaft, deren Geschäft durch den übernehmenden Gesellschafter ohne Liquidation fortgeführt wird.

Da die KG gelöscht und somit nicht mehr existent ist, ist der Bw als Gesamtrechtsnachfolger Bescheidadressat.

Anlässlich einer die Streitjahre umfassenden Betriebsprüfung (BP) wurden folgende Feststellungen getroffen:

1992 bis 1995:

Buchführungsmängel:

Honorarnote an die Fa. Peter P vom 28. Juli. 1994

Laut Feststellung der BP wurde ein im Jahr 1994 von der Fa Peter P bzw. Hr. Peter P vereinnahmtes Honorar in Höhe von S 50.000,00 (incl. 20 % USt) nicht erfasst.

2) Vom Kommanditisten und seinerzeitigen Prokuren Dr. G wurden im Jahr 1993 so genannte "Sonderhonorare" für diverse Leistungen im Namen der KG in Höhe von S 63.500,00 brutto vereinnahmt. Die KG wurde laut Angabe von Dr. G über dieses Inkasso informiert.

Diese Sonderhonorare wurden von der KG erst im Jahr 1994 (Verbuchung mit 31. Dezember 1994:

Verrechnungskonto Dr. G (Kto 3610) / Erlöse sonstiges (Kto 8040)
/ Zahllast USt (Kto 3540)

erfasst und nicht schon im Jahr 1993.

TZ 18) Entgelte

Honorar von der Fa. Peter P:

Im Jahr 1994 wird von der BP eine Zurechnung in Höhe von S 50.000,00 brutto, d.s. S 41.666,67 netto zuzüglich 20 % USt, vorgenommen.

Die von Dr. G für die KG vereinnahmten Sonderhonorare in Höhe von S 63.500,00 brutto, d.s. S 52.916,67 netto zuzüglich 20 % USt, werden im Jahr 1993 anstatt im Jahr 1994 berücksichtigt.

TZ 19) Aufgrund der Änderungen laut TZ 18 ergeben sich im Jahr 1993 und 1994 folgende Umsätze.

	<u>1993</u>	<u>1994</u>
Entgelte lt. Erkl.	3.387.317,01	5.143.335,14

Zurechnung lt. TZ 18.1.		41.666,67
Korrektur lt. TZ 18.2.	52.916,67	-52.916,67
Entgelte = steuerpfl. Umsatz lt. BP	3.440.233,68	5.132.085,14

Der steuerpflichtige Umsatz unterliegt dem Normalsteuersatz.

TZ 20) Vorsteuer

Honorarnoten der Fa. T Wirtschaftstreuhand GesmbH an die KG:

Im Prüfungszeitraum 1992 bis 1995 legte die Fa. T Wirtschaftstreuhand GesmbH an die KG Honorarnoten hinsichtlich Geschäftsführerbezug für den Bw, Personenversicherungen für den Bw, Kfz-Aufwand für den Bw, Miete Räumlichkeiten, Miete Infrastruktur, Werkvertragsaufwand Dr. M und Personalaufwand (darunter Fr. Mag. L - 1992, 1993; Fr. Mag. D - 1993, 1994, 1995; Frau Ws 1992, 1993; Frau Wn - 1992, 1993, 1994, 1995; Frau H 1993, 1994, 1995; Frau Wm 1995).

In Honorarnoten (Rechnungen) aus dem Jahr 1992, 1993 und 1995 (jeweils datiert mit dem 31. Dezember des jeweiligen Jahres) wurde neben Leistungen, die erbracht worden sind auch über Leistungen abgerechnet, die nicht erbracht worden sind. Die Steuerbeträge wurden in den Rechnungen offen ausgewiesen.

Eine in einem ausgestellte Rechnung ist eine Urkunde und kann diese nach Ansicht der BP nicht in mehrere Teile (einen für den Vorsteuerabzug geeigneten und einen für den Vorsteuerabzug nicht geeigneten Teil) aufgegliedert werden. Ebenso kann auch eine aliquote Vorsteuer aus dem ausgewiesenen Steuerbetrag nicht herausgerechnet werden.

Wenn daher in einer Rechnung neben Leistungen, welche erbracht worden sind auch über Leistungen, die nicht erbracht worden sind, abgerechnet wird, ist die gesamte Rechnung mit einem Mangel behaftet und daher der gesamte in einer unrichtigen Rechnung (z. B. weil eine Leistung nicht erbracht oder nicht im angeführten Umfang erbracht wurde) ausgewiesene Steuerbetrag beim Leistungsempfänger nicht als Vorsteuer anzuerkennen.

Nach Ansicht der BP schuldet der Leistungserbringer nach § 11/14 UStG den gesondert ausgewiesenen Steuerbetrag und hat dieser im Sinne dieser Gesetzesbestimmung keine Korrekturmöglichkeit.

Es handelt sich hier um folgende mit einem Mangel behaftete Rechnungen.

Honorarnote vom 31. Dezember 1992

Darin wird über Miete für Räumlichkeiten, Miete Infrastruktur und bewegliches Vermögen und über Personalaufwand abgerechnet.

Unter Personalaufwand werden auch Kosten für Frau Mag. L in Rechnung gestellt, die aber nachweislich (Zeugenaussage vom 8. Oktober 1997) nie für die KG tätig war.

In dieser Honorarnote ist ein Steuerbetrag in Höhe von S 13.450,00 offen ausgewiesen (wurde bisher als Vorsteuerabzug geltend gemacht).

Honorarnote vom 31. Dezember 1993

Darin wird über Miete für Räumlichkeiten, Miete für Infrastruktur und bewegliches Vermögen, Werkvertragsaufwand Dr. M und über Personalaufwand (darunter Kosten für Frau Mag. L) abgerechnet.

Frau Mag. L war, wie auch schon im Jahr 1992, nicht für die KG tätig.

Frau Dr. M war zu rund 14 % nicht für Klienten der KG tätig. Von der T GesmbH wurden jedoch die Kosten zu 100 % in Rechnung gestellt.

In dieser Honorarnote ist ein Steuerbetrag in Höhe von S 343.234,00 offen ausgewiesen (wurde bisher als Vorsteuerabzug geltend gemacht).

Honorarnote vom 31. Dezember 1995

In dieser Honorarnote wird über Miete für Räumlichkeiten und Infrastruktur, Werkvertragsaufwand Frau Dr. M, Personalaufwand, 50 % des Geschäftsführerbezuges von Bw, 50 % des Aufwandes für Personenversicherungen des Bw und 50 % des Kfz-Aufwandes des Bw abgerechnet.

Wie die BP feststellte war Frau Dr. M nicht in dem in der Honorarnote angeführten Umfang (Kosten wurden von der GesmbH zu 100 % in Rechnung gestellt) für die KG tätig. Zu rund 22 % betreute Frau Dr. M Nicht-Klienten der KG.

Der offen ausgewiesene Steuerbetrag in dieser Honorarnote beträgt S 523.127,63 (wurde bisher als Vorsteuerabzug geltend gemacht).

Weiters wurde mit Honorarnote vom 31. Dezember 1993 und Honorarnote vom 31. Dezember 1994 neben weiteren Kosten für den Bw (Komplementär der KG) ein Geschäftsführerbezug von je S 350.000,00 (50 % Anteil) zuzüglich S 70.000,00 (20 % USt) in Rechnung gestellt.

Die Geschäftsführertätigkeit eines Gesellschafters einer Personengesellschaft ist stets eine nichtunternehmerische Tätigkeit. Der Gesellschafter wird als Geschäftsführer in Ausübung

einer gesellschaftsrechtlichen Funktion tätig, die keinen Leistungsaustausch, sondern eine Leistungsvereinigung bewirkt.

Die Vorsteuer in Höhe von S 70.000,00 je Jahr wird nicht anerkannt.

Aufgrund der Feststellungen der BP ergeben sich folgende Vorsteuerbeträge.

	1992	1993	1994	1995
Vorsteuer lt. Erkl.	14.004,00	1.824.728,80	474.818,30	548.536,04
Vorsteuer Beratungsk.				-1.148,33
Vorsteuer Honorarnote T	-13.450,00	-343.234,00		-523.127,63
Vorsteuer Geschäftsführerbezug		-70.000,00	-70.000,00	
Vorsteuer lt. BP	554,00	1.411.494,80	404.818,30	24.260,08

1996 und 1997:

In den Umsatzsteuererklärungen 1996 und 1997 hat die KG u.a. nachstehende Vorsteuerbeträge geltend gemacht:

Rechnungen vom 31. Dezember 1996:

Werkvertragsaufwand Dr. M	665.177,50
<u>20 % Umsatzsteuer</u>	<u>133.035,50</u>
	798.213,00

50 % des Geschäftsführerbezuges Bw	350.000,00
20 % Umsatzsteuer	70.000,00
50% Aufwand Personenversicherung Bw	34.542,56
<u>50 % Kfz-Aufwand Bw</u>	<u>190.078,65</u>
	644.621,21

Rechnungen vom 31. Dezember 1997:

Werkvertragsaufwand Dr. M	499.800,00
<u>20 % Umsatzsteuer</u>	<u>99.960,00</u>
	599.760,00

50 % des Geschäftsführerbezuges Bw	350.000,00
20 % Umsatzsteuer	70.000,00
50% Aufwand Personenversicherung Bw	66.329,46
<u>50 % KFZ-Aufwand Bw</u>	<u>170.003,35</u>
	656.332,81

Vom Finanzamt wurden in den Jahren 1996 und 1997 jeweils Vorsteuern in Höhe von S 97.200,52 nicht anerkannt. Dabei entfielen S 27.200,52 auf das Werksvertragshonorar Dr. M und S 70.000,00 auf die Geschäftsführerbezüge des Bw. Zur Begründung verwies das Finanzamt auf die Betriebsprüfung der Vorjahre und das durchgeführte Vorhalteverfahren.

1998:

Vom Finanzamt wurde der vorläufige Umsatzsteuerbescheid für endgültig erklärt und die in den Vorjahren zu gewährende Vorsteuer, die im vorläufigen Bescheid zum Abzug zugelassen wurde, wieder rückgängig gemacht.

In den frist- und formgerechten Berufungen wird eingewendet:

1992 bis 1995:

die Feststellungen der BP seien lediglich in 2 Punkten zutreffend, nämlich die unrichtige Geltendmachung des Vorsteuerbetrages in Höhe von S 1.148,30 im Jahr 1995 und die ertragsteuerliche Behandlung des Geschäftsführerbezuges. Alle anderen Feststellungen der BP würden bekämpft.

Verfahrensmängel:

Im Zuge des BP-Verfahrens sei nicht in alle Aktenteile Einsicht gewährt worden. Dies stelle deshalb einen wesentlichen Verfahrensmangel dar, weil bei Gewährung der Akteneinsicht in sämtliche Unterlagen die KG in die Lage versetzt worden wäre, weiteres Tatsachenvorbringen zu erstatten, weitere Beweisanträge zu stellen und weitere Ausführungen zur Beweiswürdigung zu machen, aufgrund derer möglicherweise von den nunmehr tatsächlich erteilten Bescheiden inhaltlich abweichende Bescheide vom dortigen Finanzamt erteilt worden wären.

Honorar Peter P:

Da es unrichtig sei, dass die KG im Jahre 1994 von der Fa. Peter P ein nicht in den Büchern erfasstes Honorar im Betrag von S 50.000,00 erhalten habe, sei auch die diesbezügliche Umsatzsteuernachforderung im Betrag von S 8.333,33 nicht gerechtfertigt.

Von Dr. G vereinnahmte Sonderhonorare:

Es sei unrichtig, dass die von Dr. G für die KG vereinnahmten Sonderhonorare in Höhe von S 63.500,00 brutto im Jahr 1993 anstatt im Jahr 1994 vereinnahmt worden seien, weshalb die Erhöhung der Umsatzsteuerschuld im Jahr 1993 im Betrag von S 10.583,33 ebenso wie die gegengleiche Kürzung der Umsatzsteuerschuld im Jahr 1994 zu unterbleiben hätten.

Vorsteuer aus der Leistungsverrechnung mit der T GesmbH (Leistungen Dr. M und Mag. L):

Die BP vermeine, dass der KG das Vorsteuerabzugsrecht aufgrund von der T GesmbH gelegten Honorarnoten vom 31. Dezember 1992, 1993 und 1994 nicht zur Gänze zustehe, weil teilweise über Nichtleistungen, nämlich nach den tatsächlichen Verhältnissen nicht von der T GesmbH für die KG erbrachten Leistungen der für die T GesmbH im Werkvertrag tätig geworden Dr. M und die im Dienstvertrag zur T GesmbH stehenden Mag. L abgerechnet worden sei.

Diese Feststellungen der BP seien unrichtig, da die auf die Nichtleistung entfallenden Beträge von der T GesmbH in Rechnung gestellt worden seien, da sie bestehenden Vereinbarungen entsprochen hätten. Von Nichtleistungen könne keine Rede sein.

Selbst wenn teilweise Nichtleistungen vorgelegen wären, stehe der Vorsteuerabzug anteilmäßig für die tatsächlich erbrachten Leistungen zu. Die Rechtsansicht der BP, dass der Rechnungsbetrag nicht aufgespalten werden könne, sei unrichtig.

Vorsteuer aus der Leistungsverrechnung mit der T GesmbH (Geschäftsführungsleistungen):

Wenn lt. BP die Geschäftsführertätigkeit des Bw als Gesellschafter einer Personengesellschaft stets eine nichtunternehmerische Tätigkeit sei, so werde übersehen, dass im gegenständlichen Fall die zivilrechtliche Gestaltung anders gelagert ist. Es bestehe kein unmittelbares Vertragsverhältnis zwischen dem Bw und der KG hinsichtlich der Erbringung der Komplementärleistung. Vielmehr stehe der Bw in einem Dienstverhältnis zur T GesmbH. Die Komplementärleistungen der KG würden werkvertraglich von der T GesmbH erbracht und zwar in der Form, dass der Bw aufgrund seines Dienstverhältnisses zur T GesmbH Leistungen für die KG erbringe. Diese Leistungen würden von der T GesmbH in Rechnung gestellt werden.

Ungeachtet der Tatsache, dass im Ertragsteuerrecht die wirtschaftliche Betrachtungsweise eine direkte Leistungsbeziehung zwischen dem Bw und der KG erforderlich mache, müsse die umsatzsteuerliche Beurteilung der zivilrechtlichen Gestaltung folgen.

1996 und 1997:

Die Veranlagungen 1996 und 1997 seien jeweils erklärungsgemäß vorzunehmen.

Seitens des Finanzamtes seien die abzugsfähigen Vorsteuerbeträge um jeweils S 97.200,00 gekürzt worden.

In der Begründung führe das Finanzamt aus, die Abweichungen ergäben sich auf Grund der Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung betreffend die Vorjahre. Die Feststellungen hinsichtlich der Streitpunkte „Werkvertragsaufwand Dr. M“ sowie „Geschäftsführerbezug Bw“ würden auch für die Jahre 1996 und 1997 als richtig perpetuiert. Dies sei in zweifacher Hinsicht rechnerisch unrichtig erfolgt.

Beim Geschäftsführerbezug handle es sich richtigerweise um einen Bruttobetrag, während das Honorar Dr. M in Höhe von S 163.202,50 einen Nettobetrag darstelle. Das Finanzamt habe irrigerweise den Geschäftsführerbezug gleichfalls als Nettobetrag angenommen und deshalb den Vorsteuerkürzungsbetrag jeweils um S 14.000,00 zu hoch angesetzt.

Es werde irrigerweise davon ausgegangen, dass der Sachverhalt im Geschäftsjahr 1997 völlig identisch mit dem Sachverhalt im Geschäftsjahr 1996 gewesen sei. Dies sei nicht zutreffend. Im Jahr 1997 sei die Verrechnung des Werkvertragsaufwandes Dr. M exakt in der von der BP für richtig erachteten Weise erfolgt, so dass für das Veranlagungsjahr 1997 eine Kürzung der Vorsteuerbeträge nicht gerechtfertigt sei.

Im Zuge des Rechtsmittelverfahrens wurde eine Betriebsprüfung betreffend die Streitjahre zur Überprüfung der Richtigkeit der Berufungsausführungen angeregt.

Im Zuge dieser Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass Dr. M im Jahr 1996 zu 32,3 % nicht für Klienten der KG tätig war, die Kosten jedoch zu 100 % von der T GesmbH der KG in Rechnung gestellt wurden.

In den Aufzeichnungen Dr. M gibt es betreffend Kanzleistunden keine Hinweise darauf, auf welche Klienten diese entfallen. Die Besprechungsstunden beinhalten auch Besprechungen der kleineren Klienten der T GesmbH. Die Besprechungsstunden der größeren Klienten der T GesmbH und der KG wurden von Dr. M direkt den Kanzleistunden zugeordnet.

Die übrigen Kanzleistunden betreffen sowohl von ihr betreute Klienten der KG als auch Klienten der T GesmbH.

Im Jahr 1996 wurden 336,5 Stunden für Klienten der T GesmbH aufgewendet und verrechnet. Diese wurden direkt den einzelnen Klienten zugerechnet.

Da bezüglich der Kanzleistunden keine Aufzeichnungen vorhanden sind, werden diese im Verhältnis der Klientenstunden für Klienten der KG und der Klientenstunden für Nicht-Klienten der KG zueinander aufgeteilt.

Diese ergibt folgende Stundenaufteilung:

verrechnete Gesamtstunden	1.371,50
Kanzleistunden	-329,50
verrechnete Klientenstunden	1.042,00
Stunden für Nicht-Klienten	336,50
	32,3%

Von den Kanzleistunden sind 106,40 Stunden (=32,3 % von 329,50 Stunden) auszuscheiden.

Folgende Honorare sind im Jahr 1996 zusätzlich auszuscheiden:

Honorar für Kanzleistunden netto	51.604,00
20% USt	10.320,80
Zurechnung brutto	61.924,80

Die 336,50 Klientenstunden für Nicht-Klienten der KG im Jahr 1996 wurden bereits durch die Veranlagung mit einem Betrag in Höhe von S 163.202,50 (336,50 x S 485,00 = S 163.202,50) ausgeschieden.

Im Jahr 1997 wurden seitens der T GesmbH nur die tatsächlich für die KG erbrachten Klienten- und Kanzleistunden verrechnet.

In der Eingabe vom 8. Juni 2001 wurde die Richtigkeit der Berechnung der abziehbaren Vorsteuern bestätigt, im Übrigen jedoch auf das beim Verwaltungsgerichtshof anhängige Beschwerdeverfahren hingewiesen.

Verjährung 1998:

Für das Jahr 1998 sei am 4.10.2000 ein vorläufiger Umsatzsteuerbescheid erlassen worden, obwohl keine Ungewissheit vorgelegen sei. Vorläufige Bescheide seien nur bei Ungewissheiten im Tatsachenbereich zu erlassen, nicht jedoch bei Ungewissheit, wie eine Rechtsfrage von der Berufungsbehörde bzw. von den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts gelöst würde.

Im vorliegenden Fall habe nach Auffassung des Finanzamtes eine Ungewissheit in der Beurteilung einer Rechtsfrage gelegen (Periode der Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges), wie sich aus der Begründung des angefochtenen Bescheides ergebe. Damit sei für das Jahr 1998 zu Unrecht ein vorläufiger Bescheid erlassen worden, weil keine Ungewissheit vorgelegen habe.

Für den Fall dass trotz fehlender Ungewissheit ein vorläufiger Bescheid erlassen worden sei, sei die Verjährungsbestimmung des § 208 Abs. 1 lit. d BAO nicht anzuwenden (VwGH 18.10.1984, 83/15/0085). Daher richte sich die Verjährung nach § 208 Abs. 1 BAO unter Bedachtnahme auf § 209 Abs. 1 BAO).

Dies bedeute, dass die 5-jährige Verjährungsfrist grundsätzlich mit Ablauf des Jahres 2003 geendet habe. Durch die Zustellung des vorläufigen Umsatzsteuerbescheides am 4.10.2000 habe sich die Verjährungsfrist um ein Jahr verlängert und habe somit mit Ablauf des Jahres 2004 geendet. Die nunmehr erfolgte Bescheiderteilung sei somit außerhalb der Verjährungsfrist erfolgt.

In der Eingabe vom 4.6.2009 führt der Bw aus, die Ungewissheit sei bereits mit Erkenntnis des VwGH vom 23.4.2002, 2000/13/2008, auf das sich der VwGH in seinem Erkenntnis vom 31.10.2003 berufe.

Weiters werde ausgeführt, dass im vorläufigen Bescheid jedweder Hinweis darauf fehle, worin die Ungewissheit bestehe.

In der Eingabe vom 15. November 2004, eingelangt am 16. November 2004 wurde der Antrag auf Abhaltung und Durchführung der mündlichen Verhandlung verzichtet und ergänzend ausgeführt, dass die Berufung vollinhaltlich aufrecht erhalten werde. Eine Kürzung der Vorsteuer sei weder bei der Verrechnung der Geschäftsführerbezüge noch bei der Leistungsverrechnung Dr. M im Jahr 1996 zulässig. Auf die Berufungsausführungen betreffend die Jahre 1992 bis 1995 werde hingewiesen.

Den Berufungsausführungen hielt die BP in der Stellungnahme entgegen:

Vorsteuer aus der Leistungsverrechnung mit der T GesmbH (Dr. M/Mag. L)

Nach Ansicht der BP könne eine in einem ausgestellte Rechnung nicht in mehrere Teile (einen für den Vorsteuerabzug geeigneten und einen für den Vorsteuerabzug nicht geeigneten Teil) aufgegliedert werden.

Da neben Leistungen, die erbracht wurden, auch über Leistungen, die nicht erbracht wurden, abgerechnet wurde, sei die gesamte Rechnung mangelhaft und die Vorsteuer nicht abzugängig.

Vorsteuer aus der Leistungsverrechnung mit der T GesmbH (Geschäftsführerleistungen)

Der Bw ist sowohl an der KG als auch an der T GesmbH beteiligt und auch bei beiden Gesellschaften Geschäftsführer. Lt. eigenen Angaben übt er die Geschäftsführertätigkeit zu je 50 % für die beiden Gesellschaften aus. Da die Geschäftsführertätigkeit eines Gesellschafters einer Personengesellschaft stets eine nichtunternehmerische Tätigkeit sei, liege kein Leistungsaustausch vor und sei ein Vorsteuerabzug nicht zulässig. Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug ist aufgrund steuerlicher Vorschriften und nicht nach zivilrechtlichen Gesichtspunkten zu beurteilen.

Hinsichtlich der Honorarnoten der Fa. Peter P und Honorare kassiert von Dr. G seien keine neuen Argumente vorgebracht worden, sodass auf die Ausführungen im BP-Bericht zu verweisen sei.

Dagegen wendet der Bw ein:

Vorsteuer aus der Leistungsverrechnung mit der T GesmbH (Dr. M/Mag. L)

In der Stellungnahme seien lediglich die Ausführungen des BP-Berichtes wiederholt worden, weshalb sich eine Gegenäußerung erübrige.

Vorsteuer aus der Leistungsverrechnung mit der T GesmbH (Geschäftsführerleistungen)

Die Stellungnahme lasse den Kern der Berufungsausführungen, wonach hinsichtlich der Komplementärleistungen in zivilrechtlicher Hinsicht kein unmittelbares Vertragsverhältnis zwischen dem Bw und der KG bestehe, sondern diese Leistungen vielmehr werkvertraglich von der T GesmbH für die KG erbracht würden, wobei der Bw seinerseits diese Leistungen gegenüber der Tax GesmbH dienstrechtlich zu erbringen habe, gänzlich unberücksichtigt.

Den Berufungsausführungen, dass die umsatzsteuerliche Beurteilung der zivilrechtlichen Gestaltung unmittelbar zu folgen habe, setze die BP nur die Behauptung entgegen, dass dies nicht der Fall sei, ohne freilich diese Ansicht zu begründen und ohne darzutun, welche Betrachtung für umsatzsteuerliche Zwecke zum Zuge komme.

Wenn in der Stellungnahme überdies ausgeführt werde, dass der Bw nicht als Treuhänder der T GesmbH tätig geworden sei, so missverstehe sie die Berufungsausführungen völlig, da das Bestehen eines Treuhandverhältnisses niemals behauptet, sondern lediglich auf die Literatur zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Treuhandverhältnissen im Allgemeinen zur Stützung der Rechtsansicht verwiesen worden sei, wonach die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Vertragsverhältnissen unmittelbar deren zivilrechtlicher Gestaltung zu folgen habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Verfahrensmängel:

In der Berufung wird vom Bw geltend gemacht, dass die Verweigerung der Akteneinsicht in bestimmte Aktenteile einen Verfahrensmangel darstelle. Die Kenntnis der von der Akteneinsicht ausgenommenen Aktenteile ist zur Geltendmachung oder zur Verteidigung der abgabenrechtlichen Interessen oder zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten nicht erforderlich. Alle Unterlagen, auf die sich Sachverhaltsfeststellungen gründen, wurden dem Bw zur Kenntnis gebracht.

1992 bis 1995:

Honorar Peter P:

Der Bw führt aus, dass die Rechnung vom 28. Juli 1994 deswegen wieder ausgebucht wurde, da tatsächlich keine Zahlung auf diese Rechnung erfolgt sei. Diese Ausführungen sind schon aus diesem Grund unwahrscheinlich, da sich in diesem Fall zumindest Unterlagen oder Aufzeichnungen darüber finden müssten, warum eine Zahlung seitens Herrn P unterblieb. Mit der Erbringung der Leistung durch die KG ist die Forderung entstanden und finden sich keine Hinweise darauf, dass die Forderung weggefallen sei. Es kann wohl nicht davon ausgegangen werden, dass die Leistungen unentgeltlich erbracht wurden.

Aber auch die Ausführungen, in der Honorarnote vom 15. April 1996 sei als Ausgleich für die nicht erfolgte Zahlung der oben genannten Rechnung für die Erstellung der Einkommensteuererklärung der unüblich hohe Betrag von S 24.000,00 + USt verlangt worden, haben keine höhere Wahrscheinlichkeit für sich. Wäre diese Vorgangsweise tatsächlich gewählt worden, wäre lediglich die ursprünglich zu hoch ausgestellte Rechnung zu berichtigen gewesen und nicht über eine weitere Rechnung zu korrigieren. Zumindest hätte auf der strittigen Rechnung ein Vermerk angebracht werden müssen. Daran vermögen auch die Angaben nichts zu ändern, für die Erstellung der Einkommensteuererklärung 1994 sei lediglich ein Zeitaufwand von 1 Stunde notwendig gewesen und daher der in Rechnung gestellte Betrag mit S 24.000,00 + 20 % USt zu hoch, nichts zu ändern. Tatsache ist, dass in der Rechnung vom 15. April 1996 für die Erstellung der Einkommensteuererklärung 1994 ein Betrag in Höhe von S 24.000,00 + 20 % USt in Rechnung gestellt wurde und sich kein weiterer Hinweis darauf findet, dass dieser Betrag noch für andere erbrachte Leistungen gelten soll. Darüber hinaus findet sich auf der stornierten Rechnung kein Hinweis auf eine derartige Vorgangsweise.

Auf der Kopie der ursprünglichen Rechnung findet sich der Vermerk „verglichen mit S 50.000,00“, der von Herrn P in der 2. Jahreshälfte 1996 auf Wunsch Dr. G angebracht wurde. Daraus kann aber nicht ersehen werden, dass vereinbart worden sei, dass sich dieser Betrag auf die Erstellung zukünftiger Bilanzen beziehen soll. Dies würde ja wiederum bedeuten, dass die Leistungen im Zusammenhang mit der Liegenschaft unentgeltlich erbracht worden wären, was, wie bereits oben ausgeführt, nicht wahrscheinlich ist.

Aufgrund der Aussagen Dr. G, Herrn P und Frau NI muss davon ausgegangen werden, dass für die Erbringung der Leistungen im Zusammenhang mit dem Liegenschaftserwerb tatsächlich ein Betrag in Höhe von S 50.000,00 im Jahr 1994 bezahlt wurde.

Wenn der Bw versucht, die Angaben der Frau NI und Dr. G als unglaublich hinzustellen, so darf dabei nicht übersehen werden, dass die Tatsache, dass die Honorarnote vom 28. Juli 1994 tatsächlich ausgestellt wurde, bestehen bleibt. Wenn der Bw tatsächlich eine Einigung mit Herrn P, dass dieser Betrag in späteren Honorarnoten verrechnet werden sollte, getroffen hätte, hätte er sicherlich einen entsprechenden Vermerk auf der „stornierten“ Honorarnote angebracht. Hinsichtlich des zu hoch verrechneten Betrages hätte eine Gutschrift ausstellt werden müssen. Die vom Bw aufgezeigte Vorgangsweise ist völlig praxisfremd und würde nur dazu führen, dass die tatsächlich erbrachten und verrechneten Leistungen verschleiert würden. Es wäre in der Folge nicht mehr nachvollziehbar, für welche Leistungen welche Beträge verrechnet wurden. Am wahrscheinlichsten erscheint noch die Vorgangsweise, die Herr P auf der Rechnungskopie bestätigt hat, dass die streitverfangene Rechnung mit S

50.000,00 brutto beglichen wurde, ohne dass irgendwelche Leistungen für die Zukunft vereinbart worden seien. Warum sollte Dr. G sich von Herrn P die Reduzierung eines Rechnungsbetrages bestätigen lassen, wenn diese Rechnung einerseits nicht bezahlt worden sei und andererseits der Rechnungsbetrag für die Erstellung künftiger Bilanzen hätte verrechnet werden sollen.

Der BP ist auch darin beizupflichten, dass die KG doppelt auf Honorare verzichtet hätte, wenn sich der strittige Vermerk auf die Erstellung zukünftiger Bilanzen bezogen hätte, nämlich auf das gegenständliche Honorar und auf die Beträge durch Reduzierung des Honorars für die Erstellung der Bilanzen der Firmen Peter P und Hs GesmbH. Die Beträge sind im BP Bericht dargestellt.

Dr. G hat in der mündlichen Verhandlung ausgeführt, dass seine Aussage, dass er im September 1993 letztmalig in der Firma Peter P war, so zu verstehen sei, dass er zu diesem Zeitpunkt letztmalig beruflich in der Firma zu tun hatte. Als er im Herbst 1994 auf einen Kaffee in der Firma Peter P war, sei er als Privatperson dort gewesen. Ein Widerspruch in den Aussagen liegt somit nicht vor. Die Tatsache, dass sich auf der Rechnungskopie des Herrn P der Vermerk „verglichen mit S 50.000,00“ wieder findet, bleibt bestehen. Hingegen findet sich kein Hinweis, dass der Betrag für die Erstellung zukünftiger Bilanzen vereinbart worden sei. Daher sind auch die Ausführungen bezüglich der Erinnerungsfähigkeit der Frau NI nicht zielführend.

Sonderhonorare Dr. Glass:

Die strittigen Honorare wurden lt. Kassaquittungen von Dr. G im Jahr 1993 im Namen der KG kassiert und gelten in diesem Jahr als zugeflossen. Unerheblich ist, wann der Umstand der Vereinnahmung dem Bw zur Kenntnis gelangt ist bzw. wann die Honorare tatsächlich von Dr. G an den Bw weitergeleitet wurden.

Sowohl in den Eingaben als auch in der seinerzeitigen mündlichen Verhandlung hat der Bw ausgeführt, dass für ihn nicht klar war, dass die strittigen Beträge die von Dr. G vereinnahmten Sonderhonorare waren. Diese Angaben werden durch die Angaben Dr. G widerlegt. Aber auch der Bw widerspricht sich insofern selbst, wenn er einerseits behauptet, von diesen Honoraren keine Kenntnis zu haben, andererseits aber diese Honorare in einem Schreiben vom 10. Mai 1994 an Dr. G erwähnt und die Herausgabe dieser Honorare fordert.

Da Dr. G den Klienten gegenüber die Vereinnahmung der Honorare fakturiert hat und deren Inkasso durch Dr. G im Jahr 1993 auch vom Bw nicht bestritten wird, kann nicht ersehen werden, warum die diesbezüglichen Angaben Dr. G unglaublich sein sollen.

Der Beweisantrag auf Einvernahme der Leistungsempfänger als Zeugen wurde mangels Relevanz abgewiesen, da ohnedies unstrittig ist, dass die strittigen Beträge im Jahr 1993 vereinnahmt wurden.

Leistungsverrechnung mit der T GesmbH:

Gem. § 12 Abs.1 Z. 1 UStG 1972 bzw. 1994 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbetrag abziehen.

Mit Datum 25. Juni 1998 hat die T GesmbH die Rechnungen vom 31. Dezember 1992, 31. Dezember 1993, 31. Dezember 1994 und 31. Dezember 1995 berichtigt. Die Rechnung vom 31. Dezember 1995 wurde überdies am 26. Juni 1998 ein zweites Mal berichtigt. Durch diese Rechnungsberichtigungen wurden die tatsächlich durch die T GesmbH für die KG erbrachten Leistungen und die in diesen Leistungen enthaltenen Vorsteuern ausgewiesen. Die Aufwendungen bezeichnet als „Geschäftsführerbezug“ waren in den ursprünglichen Rechnungen mit Umsatzsteuer ausgewiesen und wurden in den berichtigten Rechnungen ohne Umsatzsteuer ausgewiesen.

Folgende Rechnungen wurden ausgestellt und berichtigt:

31. Dezember 1992

Miete Räumlichkeiten	9.800,00	8.633,00
10% Umsatzsteuer	980,00	863,30
	10.780,00	9.496,30
Miete Infrastruktur und bewegliches Vermögen	19.600,00	17.267,00

Personalaufwand (Frau Mag. L,
Frau Ws, Frau Wn: Hälfte der Bruttolbezüge von
insgesamt S 57.000,00 zuzügl.

50 % Gehaltsnebenkosten)	42.750,00	23.250,00
	62.350,00	40.517,00
20% Umsatzsteuer	12.470,00	8.103,40
	74.820,00	48.620,40

31. Dezember 1993

Miete Räumlichkeiten	235.200,00	207.200,00
10% Umsatzsteuer	23.520,00	20.720,00
	258.720,00	227.920,00
Miete Infrastruktur und bewegliches Vermögen	470.400,00	414.400,00
Werkvertragsaufwand Dr. M	557.530,00	478.870,00

Personalaufwand (Frau Mag. L, Frau Mag. D, Frau H, Frau Ws, Frau Wn: Hälften der Bruttobezüge von insgesamt S 877.908,90 zuzügl. 30 % Gehaltsnebenkosten)	570.640,00	337.150,57
	1.598.570,00	1.230.420,57
20% Umsatzsteuer	319.714,00	246.084,12
	1.918.284,00	1.476.504,69

31. Dezember 1994

Werkvertragsaufwand Dr. M	591.100,00	591.100,00
---------------------------	------------	------------

Personalaufwand (Frau Mag. D, Frau H, Frau Wn: Hälften der Bruttobezüge von insgesamt S 1.432.323,00 einschließlich Gehaltsnebenkosten)	716.161,50	716.161,50
50 % des Geschäftsführerbezuges Bw	350.000,00	
	1.657.261,50	1.307.261,50
20% Umsatzsteuer	331.452,30	261.452,30
50 % des Geschäftsführerbezuges Bw		350.000,00
50 % des Aufwandes für Personenversicherungen	53.976,00	53.976,00
50 % des Kfz-Aufwandes Bw	201.100,50	201.100,50
	2.243.790,30	2.173.790,30

31. Dezember 1995

Miete Räumlichkeiten und Infrastruktur	844.200,00	844.200,00
Werkvertragsaufwand Dr. M	636.125,00	494.797,50
andere Werkvertragsnehmer	27.096,67	27.096,67

Personalaufwand (Frau Mag. D, Frau H, Frau Wn, Frau Wm: Hälften der Bruttobezüge von insgesamt S 1.516.433,00 einschließlich Gehaltsnebenkosten)	758.216,50	758.216,50
50 % des Geschäftsführerbezuges Bw	350.000,00	
	2.615.638,17	2.124.310,67
20% Umsatzsteuer	523.127,63	424.862,13
50 % des Geschäftsführerbezuges Bw		350.000,00
50 % des Aufwandes für Personenversicherungen	56.794,50	56.794,50
50 % des Kfz-Aufwandes Bw	200.880,00	200.880,00
	3.396.440,30	3.156.847,30

Die BP hat festgestellt, dass Dr. M betreffend Kanzleistunden keine Aufzeichnungen geführt hat. Die Besprechungsstunden beinhalten auch Besprechungen mit kleineren Klienten der T GesmbH. Die Besprechungsstunden der größeren Klienten der T GesmbH und der KG wurden

von Frau Dr. M direkt den Klientenstunden zugeordnet. Die übrigen Kanzleistunden betreffen sowohl von ihr betreute Klienten der KG als auch der Klienten der T GesmbH.

Aufgrund der Leistungsverzeichnisse hat Frau Dr. M im Jahr 1993 142 Stunden zu S 460,00 (= S 65.320,00) und im Jahr 1995 220,50 Stunden (2 Stunden zu S 480,00 = S 960,00 und 218,50 Stunden zu S 485,000 = S 105.972,50, insgesamt somit S 106.932,50) für Klienten verrechnet, die nicht Klienten der KG sind.

Die oben angeführten Stunden wurden direkt den einzelnen Klienten zugerechnet.

Da keine Aufzeichnungen betreffend die Kanzleistunden vorhanden sind, wurden diese im Verhältnis der Klientenstunden für Klienten der KG und Klientenstunden für Nicht-Klienten der KG zueinander aufgeteilt.

	1993	1995
verrechnet Gesamtstunden	1.212,00	1.314,00
-Kanzleistunden	208,50	322,00
verrechnete Klientenstunden	1.003,50	992,00
Stunden für Nicht-Klienten	142,00	220,50
	14%	22%

Von den Kanzleistunden wurden im Jahr 1993 29 Stunden (=14 % von 208,50 Stunden) und im Jahr 1995 71 Stunden (=22 % von 322 Stunden) ausgeschieden.

Zum Einwand des Vorteilsausgleichs wird ausgeführt:

Vom geschäftsführenden Gesellschafter = Bw wurde ein Aktenvermerk vom 2. August 1995 mit folgendem Wortlaut vorgelegt:

„Die Leistungen, die Frau Dr. M im Jahre 1993 für unsere Gesellschaft erbracht hat, entsprechen etwa in ihrem Wert denjenigen Leistungen, die Herr Mag. K für Klienten der KG ausgeführt hat. Daher wird ein Vorteilsausgleich vereinbart und im Zuge der Bilanzierung auf die diesbezüglichen wechselseitigen Leistungsverrechnungen verzichtet.“

Mag. K ist Beschäftigter der Fa. Dr. Rr Nd Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft und nicht der T GesmbH.

Ein Vorteilsausgleich ist zulässig, wenn zwischen den Geschäften eine innere Beziehung herrscht, darüber eine ausdrückliche wechselseitige Vereinbarung getroffen wurde und die Leistungen einander äquivalent gegenüberstehen.

Solche Vereinbarungen (Verträge) müssen, um steuerlich anerkannt zu werden, klar und eindeutig sein, nach außen in Erscheinung treten und fremdüblich sein.

Der Vorteilsausgleich hätte auch zeitgerecht und nicht nachträglich vereinbart werden müssen.

Auf den Honorarnoten, mit denen die Leistungen abgerechnet wurden, hätte ein Hinweis auf den Vorteilsausgleich erfolgen müssen.

Von einem Aktenvermerk, der erst nachträglich im August 1995 für Leistungen betreffend das Jahr 1993 angefertigt wurde, wird man nicht sagen können, dass er nach außen in Erscheinung getreten ist.

Auch kann nicht angenommen werden, dass es unter fremden Unternehmen üblich ist, dass Leistungen unter namentlicher Anführung der die Leistungen erbringenden Personen in Rechnung gestellt werden und die Leistungen tatsächlich von dritten Unternehmen erbracht worden sind, da sich gerade in dieser Branche zwischen dem Auftraggeber und dem Auftragnehmer ein gewisses Vertrauensverhältnis besteht, auf das der Auftraggeber Wert legt und ungefragt ein Handeln dritter Unternehmungen nicht hingenommen hätte.

Tatsache bleibt, dass Leistungen von Personen in Rechnung gestellt wurden, die diese nicht oder nicht in dem Ausmaß erbracht haben.

Für die Jahre 1994 und 1995 wurden überhaupt keine Unterlagen betreffend Vorteilsausgleich vorgelegt.

Eine gegenseitige Aufrechnung von Forderungen und Schulden ist außerdem vor deren Verbuchung nicht zulässig.

In der Honorarnote vom 5. Oktober 1993 stellt die T GesmbH der Fa Dr. Rr Nd GesmbH Frau Dr. M mit 110,5 Stunden zu S 460,00 mit insgesamt S 50.830,00 in Rechnung. Somit stellt die T GesmbH Frau Dr. M gleichzeitig der KG zur Gänze und der Dr. Rr Nd GesmbH teilweise in Rechnung.

Der Vorteilsausgleich kann somit für die Jahre 1993, 1994 und 1995 nicht anerkannt werden. Auf dem Gebiet der Umsatzsteuer ist der Vorteilsausgleich überdies nicht anwendbar, da über gegenseitige Lieferungen und Leistungen offen Rechnung zu legen ist.

Gehalt Mag. L:

Lt. eigenen Angaben war Frau Mag. L nie für die KG tätig und hat nie Klienten der KG betreut. Von der T GesmbH wurden im Jahr 1992 für den Zeitraum 15. - 31. Dezember und im Jahr 1993 für den Zeitraum Jänner bis November die Hälfte des Bruttobezuges zuzüglich Nebenkosten an die KG verrechnet.

Die Aufwendungen betreffend Mag. L werden somit nicht anerkannt und ist ein Abzug der darauf entfallenden Vorsteuer unzulässig.

Wie bereits oben ausgeführt, hat die T GesmbH im Juni 1998 die Rechnungen gegenüber der KG berichtet und darin nur die tatsächlich erbrachten Leistungen angesetzt und die darauf entfallende Umsatzsteuer ausgewiesen.

Ergänzend ist noch auszuführen, dass die in den berichtigten Rechnungen angesetzten Beträge und Umsatzsteuer exakt den von der BP ermittelten Werten entsprechen.

Auf Grund der berichtigten Rechnungen wurden nicht nur die Einnahmen bei der Tax GesmbH berichtet, sondern hat die KG für den Zeitraum 6/1998 auch Umsatzsteuervoranmeldungen beim Finanzamt eingereicht und wurde auf Grund der berichtigten Rechnungen im Umsatzsteuerbescheid 1998 vom 4. Oktober 2000 die aufgrund der berichtigten Rechnungen die ausgewiesene Vorsteuer betreffend den Zeitraum 1992 bis 1995 anerkannt. Ein Rechtsmittel gegen den Umsatzsteuerbescheid 1998 wurde nicht erhoben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 29. Oktober 2003, 2000/13/0218 ausgesprochen, dass die Vorsteuer in einen abziehbaren Teil für erbrachte Leistungen und einen nichtabziehbaren Teil für nicht erbrachte Leistungen aufgeteilt werden kann. Die Rechtsmeinung der BP, dass eine Aufteilung der Vorsteuern nicht zulässig ist, kann somit nicht aufrechterhalten werden. Die Vorsteuer für in den Jahren 1993 bis 1996 tatsächlich erbrachte Leistungen ist somit abzugsfähig.

Wie bereits oben ausgeführt, entsprechen die in den berichtigten Rechnungen ausgewiesenen Entgelte und Vorsteuerbeträge den tatsächlich erbrachten Leistungen und sind die auf die tatsächlich erbrachten Leistungen entfallenden Vorsteuerbeträge abziehbar. Die abziehbare Vorsteuer in den Jahren 1992, 1993, 1995 und 1996 ist somit um die ausgewiesenen Beträge zu erhöhen.

Geschäftsführerbezüge:

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 23.4.2008, 2005/13/0115 ausgesprochen, dass es für die Frage des Vorsteuerabzuges nicht darauf ankommt, ob die Aufwendungen als Betriebsausgaben abziehbar sind, sondern darauf, dass ein Leistungsaustausch stattgefunden hat.

Die Führung der Geschäfte einer Personengesellschaft durch einen Gesellschafter ist Ausfluss der Gesellschafterposition. Sie führt lediglich dazu, dass die Gesellschaft in die Lage versetzt wird, eine unternehmerische Tätigkeit zu entfalten. Nach der älteren Rechtsprechung des BFH fehlte es an einer Leistung gegenüber einer anderen Person, sodass Steuerbarkeit auch dann

nicht gegeben ist, wenn eine gesonderte gewinnunabhängige Vergütung vereinbart ist. Die österreichische Rechtsprechung ging und geht demgegenüber vom Vorliegen einer Leistung aus, verneint aber die Unternehmereigenschaft des Geschäftsführers, weil die Geschäftsführertätigkeit nur Grundlage der Tätigkeit der Personengesellschaft, nicht aber selbst unternehmerische Tätigkeit sei. Die bloße Leistungsvereinigung, die hier vorliege, mache den Gesellschafter nicht zum Unternehmer, auch wenn er für die Tätigkeit eine besondere Vergütung erhält (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz-Kommentar³, § 1 Rz 109).

In der Berufung führt der Bw aus, es bestehe kein unmittelbares Vertragsverhältnis zwischen ihm und der KG hinsichtlich der Erbringung der Komplementärleistungen. Vielmehr stehe der Bw in einem Dienstverhältnis zur T GesmbH. Die Komplementärleistungen würden werkvertraglich von der T GesmbH erbracht und zwar in der Form, dass der Bw auf Grund seines Dienstverhältnisses zur T GesmbH Leistungen für die KG erbringe. Diese Leistungen würden von der T GesmbH in Rechnung gestellt werden.

Diese Ausführungen sind unzutreffend. Der Bw steht schon auf Grund des Gesellschaftsvertrages und auf Grund seiner Stellung als Komplementär in einem Vertragsverhältnis zur KG.

Auch ist es nicht zutreffend, dass der Bw in einem Dienstverhältnis zur T GesmbH steht. Der Bw ist Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer der T GesmbH und bezieht aus dieser Tätigkeit selbständige Einkünfte. Für die Streitjahre hat der Bw Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht erklärt.

Richtig an den Berufungsausführungen ist, dass die T GesmbH das Geschäftsführergehalt des Bw der KG in Rechnung gestellt hat. Allein die Tatsache, dass diese Inrechnungstellung erfolgte, berechtigt noch nicht zum Vorsteuerabzug.

Unbestritten ist, dass der Bw Komplementär und Geschäftsführer der KG ist. Schon auf Grund seiner Gesellschafterstellung ist der Bw somit zur Geschäftsführung der KG verpflichtet. Die T GesmbH ist nicht zur Geschäftsführung in der KG verpflichtet und besteht auch keine Verpflichtung, einen Geschäftsführer für die KG zur Verfügung zu stellen.

Ein Leistungsaustausch zwischen der T GesmbH und der KG hat nicht stattgefunden. Es kann auch nicht festgestellt werden, welche Leistungen die T GesmbH für die KG erbracht haben soll. Die Geschäftsführung des Bw für die KG kann ja wohl keine Leistung der T GesmbH sein. Eine Personalgestellung kann auch nicht vorliegen, da ein Dienstverhältnis des Bw zur T GesmbH nicht vorliegt. Ein Leistungsaustausch kommt auch nicht dadurch zustande, dass der Bw auch Gesellschafter-Geschäftsführer der T GesmbH ist.

Weiters muss darauf hingewiesen werden, dass die Rechnungen seitens der T GesmbH berichtigt wurden. Die Berichtigung wurde offensichtlich zu dem Zweck vorgenommen, um die nicht für die KG erbrachten Leistungen aus den Rechnungen auszuscheiden. Durch diese Vorgangsweise sollte offensichtlich erreicht werden, dass die auf die tatsächlich für die KG erbrachten Leistungen entfallende Vorsteuer abzugsfähig wird. Tatsächlich wurden die korrigierten Vorsteuern im Jahr 1998 geltend gemacht und vom Finanzamt als abzugsfähig behandelt. Verwunderlich ist, dass in den korrigierten Rechnungen das Geschäftsführergehalt nicht als umsatzsteuerpflichtiger Umsatz ausgewiesen ist, sondern aus der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ausgeschieden wurde. Damit geht aber auch der Bw davon aus, dass die Geschäftsführertätigkeit keine unternehmerische Leistung darstellt und daher Abzug der darauf entfallenden Vorsteuer nicht zulässig ist.

1998:

Verjährung

Gem. §§ 207, 208 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei der Umsatzsteuer 5 Jahre und beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, zu laufen. In den Fällen, in denen ein vorläufiger Bescheid gem. § 200 BAO erlassen wurde, beginnt die Verjährungsfrist gem. § 208 Abs. 1 lit. d BAO mit Beseitigung der Ungewissheit zu laufen.

Nach § 209 BAO beträgt die absolute Verjährungsfrist 10 Jahre.

In der Berufung wird eingewendet, es sei ein vorläufiger Bescheid erlassen worden, obwohl eine Ungewissheit nicht vorgelegen habe.

Diesen Ausführungen ist entgegen zu halten, dass bei Erlassung des vorläufigen Umsatzsteuerbescheides im Jahr 2000 auf Grund der anhängigen Berufungsverfahren unklar war, ob in den Vorjahren zumindest ein teilweiser Vorsteuerabzug gerechtfertigt war. Weiters war ungewiss, ob es sich bei den im Jahr 1998 ausgestellten Rechnungen um eine Rechnungsberichtigung oder um eine erneute Rechnungslegung für dieselben Leistungen handelte. Zum Zeitpunkt der Erlassung des vorläufigen Bescheides war es somit ungewiss, ob nicht doch ein allenfalls auch teilweiser Vorsteuerabzug in den Vorjahren gerechtfertigt war und wurde deshalb nur vorläufig ausgesprochen. Der vorläufige Vorsteuerabzug wurde nur unter der Bedingung gewährt, dass nicht doch ein Vorsteuerabzug in den Vorperioden zulässig ist.

Diese Unsicherheit dürfte auch für den Bw bestanden haben, weil einerseits der Vorsteuerabzug in den Berufungen begeht wurde und andererseits im Jahr 1998 die Rechnungen berichtigt hat, um den Vorsteuerabzug zu ermöglichen. Dass die Vorsteuern nicht doppelt abgezogen werden können, musste auch dem Bw klar sein. Die Erlassung des

vorläufigen Bescheides lag somit auch in seinem Interesse. Es wäre dem Bw freigestanden, die Vorläufigkeit des Umsatzsteuerbescheides 1998 vom 4.10.2000 mit Berufung zu bekämpfen. Daher vermag auch der weitere Hinweis des Bw, der vorläufige Bescheid enthalte keinen Hinweis betreffend Unsicherheit zu keinem anderen Ergebnis zu führen.

Die Unsicherheit wurde frühestens mit dem Erkenntnis des VwGH vom 31.10.2003, 2000/13/0218 beseitigt. In diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass ein anteiliger Vorsteuerabzug zulässig sei, wenn in einer Rechnung sowohl über tatsächlich erbrachte als auch nicht erbrachte Leistungen abgerechnet wurde. Der Hinweis des Bw, der VwGH habe in diesem Erkenntnis auf ein älteres Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, vermag nichts daran zu ändern, dass dem Finanzamt erst durch das Erkenntnis vom 31.10.2003, 2000/13/0218 bekannt wurde, dass im konkreten Fall der Abzug der Vorsteuern in den Vorjahren zu erfolgen hat und nicht auf Grund einer Rechnungsberichtigung im Jahr 1998.

Da die Unsicherheit im Jahr 2003 weggefallen ist, begann die fünfjährige Verjährungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahres 2003 zu laufen und endete mit Ablauf des Kalenderjahres 2008. Die Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 1998 am 11.11.2008 innerhalb der Verjährungsfrist.

Die Ausführungen in der Eingabe vom 4.6.2009, wonach die Unsicherheit bereits mit dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.4.2002, 2000/13/0208 weggefallen sein soll, vermag der Unabhängige Finanzsenat nicht nachzuvollziehen. Das Finanzamt hat von diesem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes erstmals durch das Erkenntnis vom 31.10.2003, 2000/13/0218 Kenntnis erlangt, da der Verwaltungsgerichtshof auf dieses Erkenntnis Bezug genommen hat. Dieses Erkenntnis hat einen Fall betroffen, der nicht in die Zuständigkeit des bezughabenden Finanzamtes gefallen ist.

Die abziehbare Vorsteuer errechnet sich wie folgt:

	1992	1993	1995	1996
lt. angefochtenen Bescheid	554,00	1.411.494,80	24.260,08	392.142,21
Miete	863,30	20.720,00	00-	00-
Fremdleistungen	8.103,40	246.084,12	424.862,13	100.395,00
Vorsteuer lt. BE	9.520,70	1.678.298,92	449.122,21	492.537,21

Beilagen: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 3. Mai 2010