



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Stb-Ges, vom 31. März 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 3. März 1999, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO und Sachentscheidungen jeweils hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1995 und 1996, nach der am 20. April 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung, entschieden:

- 1.) Der Berufung vom 31. März 1999 gegen die Bescheide vom 3. März 1999, mit denen die Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1995 und 1996 gemäß § 303 Abs 4 BAO wiederaufgenommen wurden, wird Folge gegeben.

Diese Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

- 2.) Die Berufung vom 31. März 1999 gegen die Einkommensteuer(sach)bescheide für die Jahre 1995 und 1996 vom 3. März 1999 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.
- 3.) Soweit mit dem Schriftsatz vom 29. Juni 2000 gegen die – die Einkommensteuer(sach)bescheide für die Jahre 1995 und 1996 betreffenden – Berufungsvorentscheidungen vom 30. Mai 2000 Berufung erhoben wurde, wird dies als unzulässig geworden zurückgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) meldete dem Finanzamt X mit einem am 29. Dezember 1995 eingelangten, ausgefülltem Fragebogen Verf24 (ESt-Akt Dauerbelege BI 4) ein am 1. Oktober 1993 begonnenes Handelsgewerbe. In der zugleich eingelangten Einkommensteuererklärung für das Jahr 1993 erklärte der Bw neben nichtselbständigen Einkünften auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv -39.199 öS (ESt-Akt BI 17ff/1993). Die dementsprechende Veranlagung erfolgte mit Einkommensteuerbescheid vom 16. Juli 1997 (ESt-Akt BI 24f/1993).

In einer ersten Einkommensteuererklärung – einer *"Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung"* – für das Jahr 1994, die am 6. Juli 1995 beim Finanzamt X eingelangt war (ESt-Akt BI 17ff/1994), hatte der Bw nur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit angegeben. Die dementsprechende Veranlagung war mit Einkommensteuerbescheid vom 11. Juli 1995 erfolgt (UFS-Akt BI 27f). Die Umsatzsteuervoranmeldungen für Jänner bis Dezember 1994 waren sämtliche am 29. Dezember 1995 beim Finanzamt X eingelangt (ESt-Akt BI 1ff/1994).

Am 30. April 1996 langte ein weiteres ausgefülltes Einkommensteuererklärungsformular des Bw für das Jahr 1994 beim Finanzamt X ein, worin neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv -590.253 öS erklärt wurden (ESt-Akt BI 30ff/1994). Mit Bescheiden vom 24. Juli 1996 wurde

- das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 1994 wiederaufgenommen (UFS-Akt BI 29)
- und (in der neuen Sachentscheidung) die Einkommensteuer für 1994 unter Berücksichtigung von Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv -590.253 öS festgesetzt (ESt-Akt BI 37f/1994).

Die Umsatzsteuervoranmeldungen für Jänner bis Oktober 1995 waren sämtliche am 29. Dezember 1995 beim Finanzamt X eingelangt (ESt-Akt BI 1ff/1995); diejenige für Dezember 1995 am 19. Februar 1996 (ESt-Akt BI 11/1995). In seiner am 5. Mai 1997 beim Finanzamt X eingelangten Einkommensteuererklärung für das Jahr 1995 erklärte der Bw – neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit – Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv -157.306 öS. In der – offenbar nur aus EDV-technischen Gründen als Gewinn- und Verlustrechnung bezeichneten (s unten) – Einnahmen/Ausgaben-Rechnung für das Jahr 1995 wurden unter dem Posten 'Aufwand für Geschäftsführung' 1.400.989,63 öS abgesetzt, wobei laut Drei-Jahres-Vergleich (ESt-Akt BI 17/1995) für die beiden Vorjahre kein derartiger Ausgabenposten abgesetzt worden war. Unter dem Posten 'Provisionen' wurden 449.862 öS abgesetzt. Ein erklärungskonformer Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1995 erging mit 15. Mai 1997 (ESt-Akt BI 29ff/1995).

In der am 3. November 1997 beim Finanzamt X eingelangten Einkommensteuererklärung des Bw für das Jahr 1996 wurden – neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit – Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 165.364 öS ausgewiesen. In der – offenbar nur aus EDV-technischen Gründen als Gewinn- und Verlustrechnung bezeichneten (s unten) – Einnahmen/Ausgaben-Rechnung für das Jahr 1996 wurden unter dem Posten 'Aufwand für Geschäftsführung' 1.058.838,92 öS abgesetzt.

In einer Vorhaltsbeantwortung vom 28. April 1998 (ESt-Akt BI 14ff/1996) wurde zum 'Aufwand Geschäftsführung' ausgeführt, dass der Vergleich mit dem Vorjahr sehr erschwert werde, weil der Bw seinen Gewinn nach § 4 Abs 3 EStG 1988 ermittle, was sich im Laufe dieses Jahres (1998) ändern werde. Die gesamte Geschäftsführung (Verwaltung, Bestellung, Auslieferung, Verkauf, Korrespondenz) führe die B-GmbH, an der der Bw nicht beteiligt sei. Durch die

Eigentümlichkeit des 'Ertragsrechners' werde die von der Fa. B-GmbH gestellte Rechnung je nach vorhandenen Mitteln akontiert oder mit einer Rechnung für Warenlieferung kompensiert. Der 1996 ausgewiesene Betrag setze sich folgendermaßen zusammen:

Rechnung B-GmbH 28. Oktober 1995 (gesamt 2.340.000 öS) restliche Kompensation:  
799.010,37 öS

Rechnung B-GmbH 31. Juli 1996 (gesamt 600.000 öS) kompensiert: 259.828,55 öS

Aufwand Geschäftsführung (Summe 799.010,37 + 259.828,55) = 1.058.838, 92 öS

Ein erklärungskonformer Einkommensteuerbescheid – mit Ausnahme der Nichtberücksichtigung der Topfsonderausgaben aufgrund der Einkünftehöhe – für das Jahr 1996 erging mit 12. Mai 1998 (ESt-Akt Bl 39ff/1996).

Aufgrund eines Prüfungsauftrages des Finanzamtes X vom 20. Juli 1998 (BP-Arbeitsbogen des Finanzamtes Z, Nr) wurde beim Bw eine abgabenbehördliche Prüfung über die Jahre 1995 bis 1997 durchgeführt, worüber der Prüfer einen mit 5. Februar 1999 datierten Bericht (ESt-Akt Dauerbelege Bl 9ff) erstattete. Darin wurde bezugnehmend festgestellt:

- Tz 10: Gewinnermittlungsart: § 4 Abs 3 EStG (Anm: Dies entspricht auch den Angaben seitens der steuerlichen Vertretung des Bw in der Vorhaltsbeantwortung vom 28. April 1998; die Bezeichnung der Jahresabschlüsse als Gewinn- und Verlustrechnungen statt als Einnahmen/Ausgaben-Rechnungen ist offenbar nur aus EDV-technischen Gründen erfolgt; da für die Streitjahre keine Bilanzen eingereicht wurde, hegt auch die Berufungsbehörde keine Zweifel daran.)
- Tz 13: Die im Jahr 1995 als Betriebsausgabe abgesetzten Provisionsaufwendungen iHv 71.888 öS seien an den Vertreter A nicht bezahlt worden und dem Gewinn des Jahres 1995 hinzuzurechnen.
- Tz 14 (Streitpunkt): Aus dem Titel 'Verdeckte Einlage' seien 73.000 öS im Jahr 1995 und 25.000 öS im Jahr 1996 hinzuzurechnen, unter Hinweis auf Punkt 1 der Niederschrift zur Schlussbesprechung, wo ausgeführt wird (ESt-Akt Dauerbelege Bl 20):  
*"Das Unternehmen B-GmbH betreibt in C, Z und D einen Groß- und Einzelhandel mit hochwertigen E-Produkten. Als Gesellschafter im Firmenbuch sind eingetragen F mit 250.000,00 und H mit 250.000,00. Zum Geschäftsführer bestellt wurde F. Die Prokura hat G (Anm: =Bw) der Vater des Gesellschafters F inne.  
Im Dezember 1995 hat der Abgabenschuldner G rückwirkend mit Oktober 1993 eine Einzelfirma gegründet, die auf dem E-Sektor den Vertrieb für J Produkte übernahm. Die Geschäfte der Einzelfirma werden ausnahmslos von der B-GmbH wahrgenommen. Für diese Tätigkeit wurden der Einzelfirma die diversen Leistungen im nachhinein in Rechnung gestellt. Die im nachhinein verrechnete Verwaltungstätigkeit wurde mit den bereits in den Vorjahren erzielten Erlösen an die GesmbH zum Teil ausgeglichen. Die Aufschlüsselung ergab, daß diese Leistungen*

*pauschal abgerechnet wurden und es an einer klaren detaillierten Darlegung der Leistungsverpflichtung der GesmbH mangelt (keine Aufzeichnungen über den tatsächlichen Arbeitsaufwand). Eine schriftliche, nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommende, eindeutig, klare und jeden Zweifel ausschließende Inhalts aufweisende und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossene Vereinbarung über die Geschäftsführung und die Verwaltungsverrechnung wurde nicht abgeschlossen. Die Sorgfalt eines Kaufmannes hätte es jedoch erfordert solche Vereinbarungen schriftlich abzufassen und sich schon vor Abschluß von Vereinbarungen über die damit verbundenen Kosten zu erkundigen. In der überhöhten Verrechnung der Verwaltungstätigkeit an das Einzelunternehmen erblickt die Finanzbehörde eine verdeckte Einlage, weil eine dem Gesellschafter nahestehende Person (Vater) der Gesellschaft einen Vermögensvorteil gewährt, den ein Nichtgesellschafter bei Anwendung eines ordentlichen Kaufmanns der Gesellschaft nicht eingeräumt hätte. Für 1995 und 1996 stellen folgende überhöhte Verrechnungen eine verdeckte Einlage dar, die den steuerlichen Gewinn erhöhen."* (Zahlen s oben; bei der weiteren Berechnung wurde in Tz 15 des BP-Berichtes von -157.007,82 öS laut Jahresabschluss 1995 ausgegangen, wobei die Differenz zur Eintragung in der Einkommensteuererklärung durch den – offenbar wegen sog Endbesteuerung erfolgten – Abzug von 298,38 öS Zinsertrag/Dividende und somit dem Ergebnis von -157.306,20 öS laut Beilage zur Einkommensteuererklärung, Bl 13/1995, zu erklären ist; weiters wurde in Tz 15 des BP-Berichtes hinsichtlich 1996 von +165.431,91 öS bzw gerundet +165.432 öS laut Jahresabschluss 1996 ausgegangen, wobei die Differenz zur Eintragung in der Einkommensteuererklärung durch den Abzug von 67,96 öS Zinsertrag/Dividenden und somit dem Ergebnis von +165.363,95 öS laut Beilage zur Einkommensteuererklärung, Bl 3/1996, zu erklären ist).

Das Finanzamt X erließ – datiert mit 3. März 1999 – an den Bw:

- Bescheid zur Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1995 gemäß § 303 Abs 4 BAO mit der Begründung, dass die Wiederaufnahme "*aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind*", erfolgt sei (ESt-Akt Bl 33/1995);
- Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1995, in welchem Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv -12.120 öS berücksichtigt und mit dem die Einkommensteuer mit 7.546 öS vorgeschrieben wurde, was gegenüber dem Vorbescheid vom 15. Mai 1997 eine Nachforderung von 72.600 öS bewirkte (ESt-Akt Bl 34ff/1995);
- Bescheid zur Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1996 gemäß § 303 Abs 4 BAO mit der Begründung, dass die Wiederaufnahme "*aufgrund der*

*Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind", erfolgt sei (ESt-Akt BI 43/1996);*

- Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996, in welchem Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 190.432 öS berücksichtigt und mit dem die Einkommensteuer mit 99.375 öS vorgeschrieben wurde, was gegenüber dem Vorbescheid vom 12. Mai 1998 eine Nachforderung von 12.550 öS bewirkte (ESt-Akt BI 44ff/1996).

Mit Schreiben vom 31. März 1999 (ESt-akt BI 47ff/1996) wurde gegen die Wiederaufnahme- und die Einkommensteuerbescheide für 1995 und 1996 vom 3. März 1999 Berufung erhoben mit dem Begehren nach Stornierung der im BP-Bericht unter Tz 14 angeführten 'verdeckten Einlage' iHv 73.000 öS bzw 25.000 öS und eine mündliche Berufungsverhandlung beantragt.

Begründend wurde ausgeführt, dass der Bw wegen seiner sonstigen Tätigkeit als Starverkäufer bei der Fa. K überhaupt keine Zeit für seine seit Oktober 1993 am E-Sektor tätige Einzelfirma habe, sondern den Aufbau und die gesamte Verwaltung (Miete Lager, Büro, Telefon, Messekosten, Werbung, KFZ, Personal, Geschäftsführer) der im gleichen Branchensektor tätigen Fa. B-GmbH übertragen habe, an welcher der Bw nicht beteiligt sei, sondern sein Sohn F, der dort auch als Geschäftsführer fungiere.

Das Unternehmen des Bw sei von einem Umsatz im Jahr 1993 iHv 187.000 öS auf 3.906.000 öS im Jahr 1994, 4.966.000 öS im Jahr 1995 und 7.123.000 öS im Jahr 1997 gewachsen. Ein solcher Zuwachs müsse hart erarbeitet werden, wofür der Gewinn leider nicht als Maßstab für den Erfolg herangezogen werden könne, da die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 erfolgt sei; er sei aber am Ende der fünf Jahre Betriebszeit mit ca 2.000.000 öS zu vermuten (Vorrat, Forderungen etc).

Die Fa. B-GmbH habe großes Interesse am Wachstum der Fa. G gehabt, weil sie auch als Lieferant aufgetreten sei. Für die Führung des gesamten Unternehmens sei eine klare Rechnung gelegt worden, die von der Betriebsprüfung auch nicht beanstandet worden sei. Es sei auch mit schriftlichen Unterlagen dargetan worden, warum in den folgenden Jahren immer mehr Leistungen weggefallen seien bzw Leistungen durch Gegenleistungen seitens der Fa. G kompensiert worden seien.

Wenn es auch keinen Vertrag gebe, der die Leistungsverpflichtung auf den Schilling genau festlege, so werde die Behauptung zurückgewiesen, dass die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes einen solchen Vertrag erfordert hätte.

Zum Vorwurf der pauschalen Abrechnung: In Rechnung gestellt worden seien als monatliche Leistung für 1. Oktober 1993 bis 30. September 1995: 81.250 öS, für 1. Oktober 1995 bis 31. Juli 1996: 60.000 öS und für 1. August 1996 bis 31. Juli 1997: 34.000 öS, ab 1. August 1997 werde nichts mehr in Rechnung gestellt, weil die Leistungen, welche die Fa. G für die

Fa. B-GmbH erledige, sich mit den Gegenleistungen aufhebe. Es sei also niemals pauschal abgerechnet worden, sondern ursprünglich seien aufgrund einer Zusammenstellung der Unkosten der Fa. B-GmbH firmenintern die Kosten der Geschäftsführung aufgestellt und mit dem Bw besprochen worden und man habe sich auf den monatlichen Betrag von 81.250 öS geeinigt. (Mit Verweis auf Beilage 1 = offenbar ESt-Akt BI 51/1996)

Ab 1. Oktober 1995 sei der Werbeaufwand in einer eigenen Rechnung verrechnet worden und die Fa. G habe ein eigenes Lager in der L-Straße gemietet: bisher monatlich 81.250 öS abzüglich 10.000 öS (Wegfall Lagerkosten) und abzüglich 11.250 öS (Werbekosten) ergebe neue Kosten iHv 60.000 öS.

Ab 1. August 1996 laute die Kostenrechnung: bisher monatlich 60.000 öS abzüglich 10.000 öS (Kosten LKW, Aufwand beim Bw) und abzüglich 16.000 öS (Miete vom Bw bezahlt), somit neue Kosten 34.000 öS.

Die Rechnungsstellung an den Bw habe sich somit nach kaufmännischen Regeln entwickelt. Auch bei Aufteilung der Kosten der Fa. B-GmbH im Verhältnis der Umsätze der Fa. B-GmbH und der Fa. G ergebe sich, dass an die Fa. G (=Bw) fast genau anteilig die Kosten weiterverrechnet worden seien. Ausgenommen der Geschäftsführergehalt, der im Bilanzaufwand iHv 9.000 öS enthalten sei, sei um 30.000 öS p.m. angeglichen worden (mit Verweis auf *"Beilage 2 mit handschriftlicher Berichtigung"* = offenbar ESt-Akt BI 52f/1996).

Diese Gegenüberstellung ergebe die vernachlässigbaren Differenzen im Jahr 1995 von 72.838 öS und im Jahr 1996 von 25.372 öS, die weit unter der 10%-Grenze lägen (mit Verweis auf VwGH-Rsp zu 10%-Grenze bei Kalkulationsdifferenzen), was geradezu die Abrechnung wie unter Fremden bestätige. Bei einer Rechnungssumme für die Zeit vom 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1997 von insgesamt 1.739.250 öS (9x81.250, 10x60.000, 12x34.000) betrage die vom Prüfer festgestellte Abweichung nur 98.210 öS (72.838+25.372).

Zur Zurechnung, d.i. Einlage, müsse überhaupt gesagt werden: Die Fa. B-GmbH stelle Rechnungen an die Fa. G, welche in der Bilanz genau nach Leistungserbringung abgegrenzt worden seien. Die Fa. G (=der Bw) habe immer nur jenen Betrag als Aufwand ansetzen können, den sie imstande war zu bezahlen. Auf dem Verrechnungskonto der B-GmbH habe während der Jahre 1995 bis 1997 immer eine Schuld der Fa. G iHv mehreren hunderttausend Schilling bestanden. Sollten 73.000 öS im Jahr 1995 und 25.000 öS im Jahr 1996 nicht als Forderung der Fa. B-GmbH an die G anerkannt werden, so verringere sich die Schuld der Fa. G an die Fa. B-GmbH aus dieser Rechnung und um die gleichen Beträge wäre dann eine andere Lieferantenschuld, d.i. zumeist Ware, getilgt worden und würde wieder zum gleichen Gewinn oder Verlust führen. Die Nichtanerkennung der ggstdl Beträge würde sich erst beim Übergang auf die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 1 EStG 1988 zum 1. Jänner 1999 auswirken.

Das Finanzamt erließ folgende, mit 30. Mai 2000 datierte Berufungsvorentscheidungen:

- Abweisung hinsichtlich Verfügung der Wiederaufnahme betr ESt 1995 und 1996 (ESt-Akt BI 109ff/1996);
- Abweisung und Abänderung zu Ungunsten des Bw hinsichtlich Einkommensteuer(Sachentscheidungen) 1995 (ESt-Akt BI 37ff/1995) mit einer weiteren Erhöhung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 360.000 öS und 1996 (ESt-Akt BI 112ff/1996) mit einer weiteren Erhöhung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 240.000 öS.

Das Finanzamt begründete dies damit, dass der Bw seit 1985 als gewerberechtlicher Geschäftsführer der B-GmbH mit Prokura tätig sei und hierfür bisher keine Abrechnungen gestellt habe. Die geschäftliche Verbindung zwischen Bw und der B-GmbH sei als solche zwischen nahen Angehörigen einzustufen und steuerlich nur insoweit anzuerkennen, als Fremdüblichkeit vorliege. Die erstmals im August 1995, also zwei Jahre nach Betriebseröffnung, erstellten Abrechnungen enthielten keine detaillierten Aufgliederungen über das Ausmaß der Geschäftsführung bzw die Nutzung der Betriebsmittel. Derartige Aufstellungen seien erst im nachhinein anlässlich der Betriebsprüfung erstellt worden, sodass diese Abrechnungen Schätzungen darstellten. Überhöht verrechnete Verwaltungsaufwendungen könnten nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden. Der vorstehende Sachverhalt sei eine neu hervorgekommene Tatsache gemäß § 303 Abs 4 BAO. Der Aufstellung sei weiters zu entnehmen, dass für die Geschäftsführung ein Entgelt von pauschal 30.000 öS monatlich berechnet worden sei; dieses pauschale Geschäftsführerentgelt könne nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden (1995:  $12 \times 30.000 = 360.000$ ; 1996: Berechnung s mündliche Berufungsverhandlung).

Die Berufungsvorentscheidungen vom 30. Mai 2000 wurden laut Rückschein (ESt-Akt BI 116/1996) dem Bw am 5. Juni 2000 zugestellt.

Gegen die Berufungsvorentscheidungen vom 30. Mai 2000 wurde mit Schreiben vom 29. Juni 2000 (ESt-Akt BI 117ff/1996; Eingangsstempel 3. Juli 2000 mit handschriftlicher Anmerkung von "29.6." – offenbar als Postaufgabedatum) Berufung erhoben und die Vorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt, dh ein Vorlageantrag gestellt, und zunächst angemerkt, dass die Berufungsvorentscheidung hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 1995 und 1996 mangels ziffernmäßiger Begründung nicht in Rechtskraft erwachsen sei, weil man nur Vermutungen über die "Verböserung" der Zahlen gegenüber jenen der Betriebsprüfung anstellen könne.

Man wundere sich sehr, dass auf keinen einzigen Punkt der Berufung eingegangen worden sei. Der ständige Hinweis auf das Fehlen von schriftlichen Vereinbarungen bringe nichts, weil die Behörde ja in einer kalkulatorischen Überprüfung selbst die Richtigkeit der angesetzten Beträge im Sinne einer Wahrheitsfindung festgestellt habe. Ob die Rechnung erst 18 Monate nach der Betriebseröffnung gestellt worden sei, sei keine Angelegenheit, welche die Behörde

zu beurteilen und als negativ zu erwähnen habe, weil dies im Geschäftsleben oft vorkomme und ganz besonders bei einem Geschäftspartner, dem man beim Aufbau seiner Tätigkeit helfen wolle. Die immer wieder angeführte Rechnung sei aufgrund von Berechnungen der Fa. B-GmbH erstellt worden – es sei unwahr, dass irgendwelche Aufstellungen erst anlässlich der Betriebsprüfung erstellt worden seien; sie seien nur reingeschrieben worden. Zwischen dem Geschäftsführer der B-GmbH und dem Bw habe Einigkeit bestanden, dass die Beträge ihre Berechtigung gehabt hätten. Dies werde auch nach außen hin dadurch glaubhaft gemacht, weil die Beträge im Laufe der Jahre Änderungen erfahren hätten und inzwischen ausgelaufen seien, da die gegenseitigen Leistungen sich inzwischen aufhoben. Es sei bisher unbekannt gewesen, dass man Aufzeichnungen, ev. betr. Stunden, führen müsse über die Aufwendungen für eine Geschäftsführung. Man sei bisher mit dem Betriebsprüfer der Meinung gewesen, dass die Belastung für die Führung eines Geschäftes mit 30.000 öS für die Einzelfirma preiswert gewesen sei, welche immerhin fast ohne jedwede Beteiligung des Eigentümers aufgebaut und zu einem Umsatz von über 7.000.000 öS gebracht worden sei. Dass keine laufenden Gewinne ausgewiesen worden seien, liege in der Abrechnungsmethode gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988. Da in der Berufungsvorentscheidung vermutlich diese Position gestrichen worden sei, stelle sich die Frage, wer im Fremdvergleich die Einzelfirma geführt habe; 30.000 öS pro Monat (Aufwand) entsprächen einem monatlichen Bruttobezug von nur 20.000 öS. Der Blick in die Bilanz eines anderen Handelsbetriebes gleicher Größe liefere sofort die Klarheit, dass ein Betrieb mit einem Warenlager von mehr als einer Million öS ein Lager brauche und Personal, das aus- und einpacke sowie liefere (in Rechnung gestellt mit 110.000 öS p.a. und 50.000 öS p.a.); ein Unternehmen mit dem Ziel eines hohen Umsatzes (innerhalb von drei Jahren von Null auf sieben Millionen) brauche ein Büro mit Telefon (115.000 öS p.a.), Werbeinkl. Messeaufwand (175.000 öS p.a.) und ein Kfz (75.000 öS p.a.). Und es sei auch logisch, dass jemand die Geschäfte führen müsse; dafür seien mitsamt Fracht, Reisespesen und Fremdarbeit p.m. 37.000 öS angesetzt worden. Man müsse bei allen Fremdvergleichen berücksichtigen, dass alle diese Kosten nur ca. 15% des Umsatzes ausgemacht hätten und auch, dass das Unternehmen sonst fast keine Kosten bezahlt habe. In jeder Bilanz eines vergleichbaren Handelsbetriebes betrage die Miete 6-8%, die Werbung inkl. Messe in der Aufbauphase 6-10% und der Personalaufwand inkl. Unternehmerlohn 10-20% des Umsatzes. Es sei gerade 1996 trotz der als Einnahmen/Ausgaben-Rechner höheren Zahlungen als bei einer Leistungsabgrenzung wie in einer Bilanz immer noch ein Gewinn von 165.000 öS übrig geblieben. Bei Streichung des Anteiles für die Geschäftsführung und periodengerechter Abgrenzung von Vorrat und sonstigem Aufwand würde ein so hoher Gewinn resultieren, dass er einem Fremdvergleich nicht standhielte.

Für das Jahr 1997 erklärte der Bw Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. -510.709 öS. Laut Schreiben vom 15. Jänner 1999 habe der Bw seinen Gewerbebetrieb per 31. Dezember 1998



seinem Sohn F geschenkt. Für 1998 erklärte der Bw Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv -364.123 öS.

In der am 20. April 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung hielt der Referent vor, dass beim Bw erstens eine rückwirkende Betriebsgründung nicht steuerlich anerkannt werden könne – der Betrieb sei erst Ende Dezember 1995 dem Finanzamt bekannt gegeben worden – und zweitens, dass eine Einkünftezurechnung an den Bw nicht angebracht erscheine, weil es sich um die Herausschälung eines Teiles der Tätigkeit der B-GmbH, an der der Sohn des Bw. wesentlich beteiligt gewesen sei, handle und diese Maßnahme nur aus der Lohnsteuerrückvergütung für den Bw erklärlich sei.

Es sei nur durch die familiären Bindungen zu erklären, dass die Verluste rückwirkend für 1993 bis 1995 bzw insgesamt ein Gesamtverlust an den Bw ausgegliedert worden sei.

Gegen diese Vorhalte wurde seitens des Bw (= durch Bw selbst, durch seinen Sohn bzw durch den steuerlichen Vertreter des Bw vorgebracht): j habe keinen Generalvertreter haben wollen, der auch Detailgeschäfte betreibe und konkurrenzierende Produkte handle, wie die B-GmbH. Dies sei der Grund für die Trennung in zwei Firmen gewesen. Später habe j die Distribution überhaupt selbst übernommen.

Der Bw habe für seine Pension ein zweites Standbein haben wollen; jedoch habe sich der Einzelbetrieb als hinderlich für die Pensionensbezüge erwiesen.

Der Bw habe den Betrieb 1998 aufgegeben wegen seiner Pensionierung.

Wenn man nur die Verluste hätte zuteilen wollen, wäre das auch über eine Beteiligung gegangen.

Es habe sich um keine Deckungsfirma gehandelt, umsatzsteuerlich sei unstrittig alles in Ordnung gewesen. Zur Fremdüblichkeit sei vorzubringen, dass i.Bundesland vieles noch per Handschlag gehe. Wichtig sei gewesen, dass es sich um eine redliche Sache gehandelt habe.

Der Vertreter des Finanzamtes stellte die Berechnungsweise für die Verböserungen bei den Berufungsvorentscheidungen dar: Für das Jahr 1995 zwölf x 30.000 öS = 360.000 öS; für das Jahr 1996 acht mal 30.000 öS monatlich.

Seitens des Bw wurde die (in Ablichtung im BP-Arbeitsbogen befindliche) Rechnung von J an Consignee bwOHG und Buyer B mit Fehlern beim Lieferanten erklärt. Die Bezahlung von Rechnungen sei teilweise von der Firma, die gerade Geld gehabt habe, erfolgt. Dies sei insofern ein Problem gewesen, als die Kunden wesentlich längere Zahlungsfristen als die Lieferanten gehabt hätten.

Der Vertreter des Finanzamtes entgegnete auf das Argument im letzten Absatz des Blattes 3 der Berufungsschrift – wenn keine Kompensation mit den ausgeschiedenen Geschäftsführungsaufwendungen, dann eben Kompensation mit Warenrechnungen – : Wenn man die Kompensation einmal festgelegt habe, dann könne man nicht rückwirkend die Kompensation für eine andere Rechnung widmen.

Seitens des Bw wurde vorgebracht, dass die laufende Kompensation ausgemacht gewesen sei. Es sei natürlich keine direkte Zurechnung auf einzelne Posten möglich gewesen, weil die Beträge sich auf dem Verrechnungskonto gegenübergestanden seien.

Der Vertreter des Finanzamtes brachte vor, dass die Kompensation fremdüblicherweise für konkrete Positionen bestehen müsse, weil die Folgen etwa im Konkursfall hinsichtlich Eigentumsvorbehalt andere seien, ob es sich um eine Warenlieferung oder um die Geschäftsführungsvergütung handle.

Auf Vorhalt des Referenten, dass die enge Verflechtung zwischen den beiden Unternehmen nicht fremdüblich sei, wurde seitens des Bw entgegnet, dass es zwar nicht alltäglich sei, aber auch nicht unüblich. Auch bei der Gruppenbesteuerung gebe es etwa sehr enge Verflechtungen.

Auf Vorhalt des Referenten, dass nach den verbösernden Berufungsvorentscheidungen die Differenzen nicht mehr geringfügig seien, aber dass dann insbesondere hinsichtlich 1996 ein Missverhältnis zwischen der Auswirkung des Wiederaufnahmegrundes und der zehnmal so großen Gesamtauswirkung zu befürchten wäre, entgegnete der Vertreter des Finanzamtes, dass sich die Berufungsentscheidung nur auf die ursprünglichen Wiederaufnahmegründe beziehe. Darauf wurde seitens des Bw entgegnet, dass man dann aber wieder bei der Geringfügigkeit wäre.

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

Zunächst ist für die Berufung gegen jeden einzelnen angefochtenen Bescheid klarzustellen, ob die Voraussetzungen für eine inhaltliche Berufungsbearbeitung vorliegen oder ob zuvor ein Mängelbehebungsverfahren durchzuführen wäre.

Eine Berufung muss gemäß § 250 Abs 1 BAO enthalten:

- (lit a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;
- (lit b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;
- (lit c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;
- (lit d) eine Begründung.

Wenn mit einem Schriftsatz mehrere Bescheide angefochten werden, muss hinsichtlich jeden Bescheides das Begehren iSd lit b und c erkennbar sein. An eine taugliche Begründung iSd lit d ist insb die Anforderung zu stellen, dass sie über nicht näher ausgeführte Argumente wie "unrichtig", "zu hoch" und dgl hinausgeht (vgl *Ritz*, BAO<sup>2</sup>, § 250 Tz 15). Unter Begründung iSd lit d ist eine Begründung im engeren Sinne zu verstehen, also dasjenige, womit die Partei ihren Standpunkt (dh das Begehren iSd lit b und c) vertreten zu können glaubt. Hier handelt es sich somit nicht um die (umgangssprachliche) Berufungsbegründung im weiteren Sinne, welche die lit b bis d umfassen würde.

Vom Fehlen einer Begründung kann erst dann ausgegangen werden, wenn eine Berufung

keine Hinweise darauf enthält und keine Ansatzpunkte dafür erkennen lässt, worin die Unrichtigkeiten des bekämpften Bescheides liegen sollen (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO, § 250 E 52 und E 59).

Unmittelbar ist aus dem Berufungsvorbringen jeweils die Erfüllung der Erfordernisse gemäß § 250 Abs 1 lit b bis d BAO hinsichtlich der Anfechtung der Einkommensteuer(sach)bescheide 1995 und 1996 zu erkennen. Aber auch hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 1995 und 1996 werden aus folgenden Gründen diese Erfordernisse erfüllt, weshalb zur Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide kein Mängelbehebungsverfahren gemäß § 275 BAO durchzuführen ist:

- Die Erfordernisse gemäß § 250 Abs 1 lit b und c BAO sind laut *Ritz*, BAO<sup>2</sup>, § 250 Tz 10, bei einem die Wiederaufnahme verfügenden Bescheid inhaltsleer, weil hier die Anfechtung nur die Aufhebung des angefochtenen Bescheides bezwecken kann; die gegenständlichen Erfordernisse sind daher im vorliegenden Fall als erfüllt anzusehen. Dies könnte umgekehrt auch daraus abgeleitet werden, dass aus der Erhebung einer Berufung gegen einen die Wiederaufnahme verfügenden Bescheid
  - betr lit b die Anfechtung in seinem gesamten Umfang und
  - betr lit c der Antrag nach seiner ersatzlosen Aufhebung
 als einzig sinnvolles Begehren zu erschließen ist.
- Die Argumentation gegen die Hinzurechnung von 73.000 öS bzw 25.000 öS als sog verdeckte Einlage laut Tz 14 bedeutet auch, dass diesbezüglich die Eignung bestritten wird, im Spruch anderslautende Bescheide iSd § 303 Abs 4 BAO herbeizuführen. Der erkennbare Ansatzpunkt dieser Begründung ist hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide darin zu sehen, dass aus Tz 14 des BP-Berichtes kein Wiederaufnahmsgrund resultiere.

Somit ist (auch) hinsichtlich der Berufungen gegen die Wiederaufnahmebescheide kein Mängelbehebungsverfahren durchzuführen.

Die vom Bw (ua) für die Streitjahre 1995 und 1996 erklärte gewerbliche Einkunftsquelle – der berufungsgegenständliche Handel mit E-Produkten in der Rechtsform eines Einzelunternehmens – stellt nach Auffassung der Berufungsbehörde aus den im Folgenden dargestellten Gründen keine steuerliche Einkunftsquelle – dh keinen Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG 1988 – des Bw dar:

- Ungeachtet einer zivilrechtlichen bzw umsatzsteuerrechtlichen Gültigkeit der gegenständlichen Vorgangsweise, ist für ihre ertragsteuerrechtliche Anerkennung, dh die Einkunftsquellenzurechnung an den Bw, die Erfüllung aller Kriterien für Vereinbarungen zwischen nahen Angehörige zu erfüllen: ausreichende Erkennbarkeit nach außen, Eindeutigkeit/Klarheit und Fremdüblichkeit.

- Im gegenständlichen Fall liegt keine Situation vor, in der sich die Zuordnung einer – wenn auch fremdunüblich von einem Angehörigen übernommenen – Einkunftsquelle zu einem Steuerpflichtigen etwa schon aufgrund dessen persönlichen Wirtschaftens etc ergäbe. Vielmehr handelt es sich hier um das laufende Herausschälen eines Teiles des Betriebes der B-GmbH, wobei der auf den Bw entfallende Teil der Aufwendungen nach (offenbar mündlichen) Vereinbarungen erfolgte, die weder nach außen ausreichend erkennbar waren noch einen eindeutigen klaren Inhalt hatten.
- Da ein naher Angehöriger – der Sohn – des Bw Gesellschafter-Geschäftsführer der B-GmbH war (FB-Auszug: UFS-Akt BI 11ff), musste auch eine Vereinbarung zwischen dem Bw und der B-GmbH den Kriterien für Angehörigen entsprechen, um ertragsteuerlich anerkannt zu werden (vgl auch VwGH 11.5.1993, 89/14/0290).
- Mangels einer nach außen erkennbaren, eindeutigen und klaren Vereinbarung, die jeden Zweifel ausschließt, ist eine umfassende Prüfung der Fremdüblichkeit der gesamten Vereinbarung naturgemäß unmöglich, denn Maßstab der Fremdüblichkeit ist zunächst, ob auch mit einem Nicht-Angehörigen die Vereinbarung abgeschlossen worden wäre, und sodann, ob die Vereinbarung eingehalten worden ist.
- Da erst gegen Ende des Jahres 1995 für zwei Jahre rückwirkend ein Teil der Tätigkeit der B-GmbH dem Bw zugeordnet wurde, steht für das erste Streitjahr 1995 einer Zuordnung der Einkunftsquelle an den Bw die grundsätzliche steuerliche Unwirksamkeit von rückwirkenden Verfügungen entgegen. Die umgründungssteuerlichen Ausnahmen, die Rückwirkungen steuerlich ermöglichen, liegen nicht vor, weil erstens keine Umgründungsmaßnahme erkennbar ist und zweitens der gegenständliche Vorgang weder eine Realteilung (einer Personengesellschaft) iSd §§ 27ff UmgrStG noch eine Spaltung iSd §§ 32ff UmgrStG (auf eine Körperschaft) darstellen kann.
- Die Verflechtung des aus der B-GmbH herausgeschälten und dem Bw zivilrechtlich ergebnismäßig zugeordneten Tätigkeitsbereiches mit dem zivilrechtlich ergebnismäßig bei der B-GmbH verbliebenen Tätigkeitsbereich war extrem eng. Auch nach der Rückwirkungsperiode ging etwa die in der mündlichen Verhandlung besprochene Rechnung des Lieferanten J vom 23. Oktober 1996 noch an B als "Buyer" (=Käufer), wogegen die offenbar den Bw meinende Angabe bwOHG im Feld "Consignee" (=Warenempfänger) eingetragen ist. Die Bezahlung von Lieferantenrechnungen erfolgte entweder durch B-GmbH oder Bw je nachdem, wer das nötige Geld hatte. Die Geschäftsführung (iWS) des Einzelunternehmens des Bw erfolgte durch die B-GmbH, aus eben der das Einzelunternehmen herausgeschält wurde. Aufgrund der extrem engen Verflechtung wären nach außen erkennbare, klare und

eindeutige Vereinbarungen zur Aufteilung für eine ertragsteuerliche Anerkennung unbedingt nötig gewesen.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde hätte daher die Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 1995 richtigerweise ohne Berücksichtigung von Einkünften aus Gewerbebetrieb erfolgen müssen, sodass die Höhe einzelner Ausgabenpositionen des Jahres 1995, wie sie durch Tz 13 und 14 des Prüfungsberichtes iVm der Niederschrift über die Schlussbesprechung (und betragsmäßig abgeändert durch die Berufungsvorentscheidung) in Zweifel gezogen worden ist, für die rechtsrichtige Veranlagung des Bw zur Einkommensteuer 1995 irrelevant ist. Die aus dem Prüfungsbericht und der Niederschrift zur Schlussbesprechung erkennbaren Wiederaufnahmsgründe (neu hervorgekommene Tatsachen bzw Beweismittel) hätten daher selbst dann, wenn sie bei der Ausfertigung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1995 vom 15. Mai 1997 bekannt gewesen wären, keinen anderen Bescheid herbeigeführt. Vielmehr wäre aus einem anderen – nicht mit den nach Ansicht von Prüfer und Finanzamt zu hohen Ausgaben in Verbindung stehenden – Grund, ein anderer Bescheid zu erlassen gewesen.

Ebenso hätte nach Ansicht der Berufungsbehörde die Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 1996 richtigerweise ohne Berücksichtigung von Einkünften aus Gewerbebetrieb erfolgen müssen, sodass die Höhe einzelner Ausgabenpositionen des Jahres 1996, wie sie durch Tz 14 des Prüfungsberichtes iVm der Niederschrift über die Schlussbesprechung (und betragsmäßig abgeändert durch die Berufungsvorentscheidung) in Zweifel gezogen worden ist, für die rechtsrichtige Veranlagung des Bw zur Einkommensteuer 1996 irrelevant ist. Die aus dem Prüfungsbericht und der Niederschrift zur Schlussbesprechung erkennbaren Wiederaufnahmsgründe (neu hervorgekommene Tatsachen bzw Beweismittel) hätten daher selbst dann, wenn sie bei der Ausfertigung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1996 vom 12. Mai 1998 bekannt gewesen wären, keinen anderen Bescheid herbeigeführt. Vielmehr wäre aus einem anderen – nicht mit den nach Ansicht von Prüfer und Finanzamt zu hohen Ausgaben in Verbindung stehenden – Grund, ein anderer Bescheid zu erlassen gewesen.

Somit ist iSd laut VwGH 13.9.1988, 87/14/0159, ÖStZB 1989, 111f, vorgenommenen Interpretation der Tatbestand des § 303 Abs 4 BAO nicht erfüllt, der lautet: *"Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."*

Nach Auffassung von VwGH 5.5.1992, 92/14/0006 hat das Finanzamt die Wiederaufnahmsbescheide mit den Ergebnissen der Prüfung in ihrer Gesamtheit begründet, und zwar mit den *"Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind"*. Feststellungen, wonach der

Gewerbebetrieb des Bw steuerlich nicht anzuerkennen sei, wurden weder im Prüfungsbericht noch in der Niederschrift getroffen. Der Berufungsbehörde ist es verwehrt, einen diesbezüglichen Wiederaufnahmsgrund erstmals in der Berufungsentscheidung zur Bestätigung eines Wiederaufnahmsbescheides heranzuziehen (*Ritz*, BAO<sup>2</sup>, § 289 Tz 12).

Da die mit den angefochtenen Wiederaufnahmsbescheiden hinsichtlich Einkommensteuer 1995 und 1996 vom 3. März 1999 herangezogenen Wiederaufnahmsgründe die Verfügung der Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs 4 BAO nicht tragen, sind diese Bescheide stattgebend aufzuheben (Spruchpunkt 1).

Damit tritt das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 1995 und 1996 gemäß § 307 Abs 3 BAO *"in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat."* Diese Lage ist durch die Wirksamkeit des Einkommensteuerbescheides 1995 vom 15. Mai 1997 und des Einkommensteuerbescheides 1996 vom 12. Mai 1998 geprägt, wogegen die Einkommensteuer(sach)bescheide für 1995 und 1996 vom 3. März 1999 nicht wirksam sind und auch die Berufungsvorentscheidungen vom 30. Mai 2000 hinsichtlich der Einkommensteuer(sach)bescheide 1995 und 1996 nicht wirksam sind.

Zu Spruchpunkt 2: Da gemäß § 307 Abs 3 BAO infolge des Spruchpunktes 1 die Einkommensteuer(sach)bescheide für die Jahre 1995 und 1996 vom 3. März 1999 außer Kraft treten, stellen diese keine geeigneten Anfechtungsobjekte mehr dar. Eine Berufung gegen sie ist nicht zulässig. Soweit sich die Berufung vom 31. März 1999 gegen sie richtet, ist die Berufung daher als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Zu Spruchpunkt 3: Da gemäß § 307 Abs 3 BAO infolge des Spruchpunktes 1 die – die Einkommensteuer(sach)bescheide für die Jahre 1995 und 1996 betreffenden – Berufungsvorentscheidungen vom 30. Mai 2000 außer Kraft treten, stellen diese keine geeigneten Anfechtungsobjekte mehr dar. Die neben der Beantragung der Vorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz ausdrücklich gegen die Berufungsvorentscheidungen erhobene "Berufung" ist somit unzulässig geworden, soweit sie sich auf die Berufungsvorentscheidungen hinsichtlich der Sachbescheide bezogen hat, und wird daher insoweit als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Die mit dem Vorlageantrag vom 29. Juni 2000 beantragte Entscheidung über die (zugrundeliegende) Berufung durch die Abgabenbehörde ist zulässig und hat die Wirkung, dass die Berufung gemäß § 276 Abs 1 idF vor BGBl I 2002/97 bzw § 276 Abs 3 BAO idF BGBl I 2002/97 bis zum Ergehen der zweitinstanzlichen Entscheidung als unerledigt gilt, aber bis zu diesem Zeitpunkt die Berufungsvorentscheidung/en noch wirkt/en (Dem Vorbringen, wonach Begründungsmängel eine Berufungsvorentscheidung von vornherein rechtsunwirksam machen, ist nicht zuzustimmen). IdR wird über einen Vorlageantrag nicht gesondert abgesprochen, weil im Regelfall mit der meritorischen Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz zugleich dem Vorlageantrag entsprochen wird. Auch

einer als "Berufung" bezeichneten Anfechtung einer Berufungsvorentscheidung wird im Regelfall durch die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz entsprochen. Dies ist im gegenständlichen Fall hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide der Fall. Die diesbezüglich im Schriftsatz vom 29. Juni 2000 geäußerten Begehren (Berufung gegen Berufungsvorentscheidung und Antrag auf Vorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz) sind hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide insgesamt als Vorlageantrag iSd Terminologie des § 276 BAO idF BGBl I 2002/97 zu interpretieren. Dies fällt nicht so leicht hinsichtlich der angefochtenen Sachbescheide, die samt den diesbezüglichen Berufungsvorentscheidungen nicht direkt durch die Berufungsentcheidung aufgehoben werden, sondern auf dem Umweg über § 307 Abs 3 BAO außer Kraft treten, sodass – zumindest der Vollständigkeit halber – der Spruchpunkt 3 angeführt wird.

Auf die strittige Höhe der Geschäftsführungsaufwendungen und damit der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und des Einkommens kann mangels deren Relevanz als Wiederaufnahmsgrund – sowie mangels meritorischer Entscheidung über die Sachbescheide – nicht eingegangen werden.

Ergeht auch an Finanzamt YzuStNrZ

Wien, am 25. April 2005