



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Anna Mechtler-Höger, Michael Kerschbaumer und Werner Just über die Berufung des Bw., St, vertreten durch Dr. HS, Steuerberaterin, p., vom 4. Jänner 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 21/22 vom 5. Dezember 2005 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2004, Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003 und Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen 1-9/2005 nach der am 22. Juni 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1. Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2000 bis 2004, Umsatzsteuerfestsetzung 1-9/2005, betreffend Einkommensteuer 2000, 2001 und 2003 wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

2. Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2002 wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) führte bis Mitte des Jahres 2002 einen Kiosk in Horn und war zusätzlich als selbständiger Unternehmer in der EDV-Organisation in Wien tätig. Seit 1.8.2002 bezieht er eine Erwerbsunfähigkeitspension; der Kiosk wurde von Frau BE, der Gattin des Bw., weitergeführt. Am 21.8.2002 gründete er die H.limited. Er fungierte als „Direktor“ dieser Gesellschaft. Mit dieser Gesellschaft stand er in den Streitjahren in Geschäftsbeziehung zur Fa.A..

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurden folgende nunmehr streitgegenständliche Feststellungen getroffen:

1. Zurechnung sämtlicher Einnahmen/Ausgaben an den Bw. unter Ausschluss bzw. Nichtanerkennung der H.limited

Da es sich bei der H.limited nach Ansicht der Betriebsprüfung um eine bloße britische (steuerfreie) Basisgesellschaft (Sitzgesellschaft) handle, seien sämtliche von der Fa.A. ausbezahlten Beträge unter Ausschluss bzw. Nichtanerkennung der H.limited dem Bw. zugerechnet, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Ansatz gebracht und der 20%igen Umsatzsteuer unterzogen worden.

In Konsequenz der Zurechnung sämtlicher Einnahmen an den Bw. sei die vom Bw. an die H.limited, im Jahr 2002 bilanzierte Forderung in Höhe von 44.000,- Euro storniert worden.

Da der Bw. während der Prüfung der Aufforderung, gemäß [§ 162 BAO](#) jene Personen oder Firmen bekanntzugeben, die im Zeitraum 2002 bis 2005 Leistungen an die H.limited erbracht haben, nicht gefolgt sei, seien keine Betriebsausgaben bzw. Vorsteuern von Subunternehmern anerkannt worden. Lediglich die dem Betriebsprüfer bekannten, an Frau Mag.A. bezahlten Beträge seien als Betriebsausgaben in Ansatz gebracht worden.

2. Privatanteil Kfz

Mangels Führung eines Fahrtenbuches sowohl für den Mercedes Vito als auch für den Renault Grand Espace sei für die Privatnutzung der Kfz ein Privatanteil in Höhe von 15% der gesamten Kfz-Kosten pro Jahr im Schätzungswege ermittelt, erfolgsmäßig ausgeschieden und als Eigenverbrauch mit 20% Umsatzsteuer versteuert worden.

3. Privatanteil der Miete und Betriebskosten für die beiden Wohnungen in Wien

Der Bw. habe keinen konkreten Nachweis über die tatsächliche nahezu ausschließliche betriebliche Nutzung der Wohnung in W.,A-Gasse, sowie der Wohnung in W.,P-Straße, in den Jahren 2000 und 2001 erbracht. Es seien daher von den Gesamtausgaben 75% gemäß § 20

EStG nicht anerkannt und dem Gewinn hinzugerechnet und die geltend gemachten Vorsteuern aliquot nicht anerkannt worden.

4. Mängel

4.1. Ausgangsrechnungsmängel:

Im Prüfungszeitraum seien die Ausgangsrechnungen mittels EDV geschrieben und mit einer fortlaufenden Nummer versehen worden. Die Rechnungen mit den Nummern 2000/004, 2000/013 und 2001/009 fehlten. Die Ausgangsrechnungen seien auf losen Blättern, d.h. nicht in gebundener Form geführt worden. Es sei kein laufendes Verzeichnis (Kontenregister) geführt worden, in welchem die laufend ausgestellten Rechnungen festgehalten worden seien. Es sei daher eine Überprüfung der ausgestellten Rechnungen auf Vollständigkeit nicht möglich gewesen. Anzumerken sei, dass im Prüfungszeitraum nicht nur ein Auftraggeber vorhanden gewesen sei, sondern der Bw. auch für einen weiteren Auftraggeber Leistungen erbracht und fakturiert habe.

4.2. Lohnzahlungen:

Im Jahr 2000 sei ein Teil des Lohnes an die Gattin, BE, in Höhe von ATS 52.461,00 nicht über die betriebliche Kassa bzw. Bank verrechnet, sondern aus den Privatentnahmen beglichen worden. Dadurch seien das Vollständigkeitsprinzip nicht eingehalten und die Vorschriften gemäß [§ 131 BAO](#) nicht erfüllt worden.

4.3. Kürzung der umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen 2000

Die zum 31.12.1999 noch nicht abgerechneten Leistungen seien im Jahr 2000 in Höhe von ATS 147.700,- ertragsteuerlich aufgelöst und von den fakturierten Nettoeinnahmen zu 20% in Abzug gebracht worden. Es sei daher eine Nachversteuerung in Höhe von netto ATS 147.700,- mit 20% vorzunehmen.

Auf Grund dieser Mängel sei die Voraussetzung des [§ 131 BAO](#) nicht erfüllt und mangels Überprüfbarkeit der erklärten Einnahmen auf Vollständigkeit sei die Schätzungsberechtigung gemäß [§ 184 BAO](#) gegeben. In den Jahren 2000 und 2001 sei daher eine pauschale Umsatz- und Gewinnzuschätzung von 2% der erklärten Einnahmen vorgenommen worden.

Das Finanzamt erließ den Feststellungen der Betriebsprüfung Rechnung tragende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Berufung wurde vom Bw. ausgeführt:

1. Mängel

1.1. Ausgangsrechnungsmängel

Es werde nicht bestritten, dass die vom Prüfer vermerkten Rechnungsnummern in den Jahren 2000 und 2001 nicht verwendet wurden. Es bestehe keine Verpflichtung zur durchgehenden Rechnungsnummerierung. Die Rechnungen seien unter Verwendung von MS Word erstellt worden, es sei keine „Nummernautomatik“ vorhanden gewesen. Die aufgelisteten Rechnungen seien nie ausgestellt worden. Die einzige Rechnung an das EKZ H habe die Abtretung des Domain-Namens und der Rechte am cinemaplexx-Logo beinhaltet. Leistungen für das EKZ H seien nur bis 1999 erbracht worden. 2000 und 2001 seien nur Leistungen für AC an AC verrechnet worden. Ein Gegencheck bei AC hätte ergeben müssen, dass zu den fehlenden Rechnungsnummern keine Rechnungen bei AC vorhanden gewesen seien.

Durch die nicht durchgehende Rechnungsnummerierung sollte der Eindruck erweckt werden, dass nicht nur ein Auftraggeber vorhanden sei.

Anfang 1998 sei die Textverarbeitung auf MS Word umgestellt worden. Alle Ausgangsrechnungen seien in einem eigenen Faktorendirectory fortlaufend gespeichert und damit chronologisch aufgezeichnet. Dem Prüfer sei das Vorhandensein dieser Aufzeichnungen mitgeteilt worden.

Die Rechnungen an AC seien jeweils zu Monatsanfang über Leistungen des Vormonats erstellt worden. Durch die ausgelassenen Rechnungsnummern entstehe kein Bruch. Die Leistungen seien fast zur Gänze in den Büroräumlichkeiten von AC in Wien erbracht worden. Wie den Rechnungen zu entnehmen sei (440 bzw 400 Stunden pro Monat zuzüglich 40 Stunden Fahrtzeit monatlich), habe der Bw. keine Kapazität mehr gehabt, darüber hinaus Leistungen zu erbringen.

1.2. Lohnzahlungen

Es werde vom Prüfer nicht bestritten, dass die Gattin des Bw., Frau BE, im Jahr 2000 bei ihm angestellt gewesen sei. Die bar ausbezahlten Nettogehälter hätten dem bei der NÖGKK gemeldeten Verdienst entsprochen und es seien auch die vorgeschriebenen Lohnnebenkosten geleistet worden. Der Erhalt der Zahlungen sei von der Gattin bestätigt worden. Diese Vorgangsweise sei durch die gesetzlichen Handlungsspielräume gedeckt.

1.3. Kürzung der umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen 2000

Die vom Betriebsprüfer beanstandete Rechnung sei bei der Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2000 sehr wohl berücksichtigt und am 17.3.2000 ein Betrag von ATS 35.844,- an das Finanzamt überwiesen worden. Darin sei die Umsatzsteuer für die Ausgangsrechnung in Höhe von ATS 147.700,- und für den Kiosk-Umsatz enthalten gewesen.

1.4. Zuviel entrichtete Einkommensteuer

Zu Beginn der Prüfung sei der Betriebsprüfer über zu viel entrichtete Einkommensteuer und die Ursachen dafür informiert worden. Im Wesentlichen habe es sich um Beiträge zur Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft gehandelt, die für die Jahre 2000 und 2001 nicht als Ausgaben bzw. Rückstellungen in die Bilanz übernommen worden seien. Der Prüfer sei jedoch darauf überhaupt nicht eingegangen.

Es werde daher beantragt, die in den Einkommen- und Umsatzsteuerbescheiden 2000 und 2001 enthaltene Umsatzzuschätzung fallen zu lassen und die zu erwartenden Sozialversicherungsbeiträge in Form einer Rückstellung zu berücksichtigen und den ursprünglichen Stand unter Berücksichtigung der 20% Umsatzsteuer für ATS 147.700,- wiederherzustellen.

2. Privatanteil Kfz

Sowohl der Renault Espace (ab 11/2000) als auch der Mercedes Vito (1-10/2000) seien ausschließlich für Dienstfahrten genutzt worden. Für diesen Fall sei die Führung eines Fahrtbuches nicht gesetzlich vorgeschrieben. Er sei im Prüfungszeitraum mit wenigen Ausnahmen täglich von X nach Wien Y zur Firma AC und retour gefahren (153 km), für Privatfahrten seien keine Kilometer übrig geblieben. Außerdem sei immer ein weiteres Kfz für die Privatnutzung vorhanden gewesen. Im Rahmen einer die Vorjahre umfassenden Betriebsprüfung sei die 100%ige geschäftliche Nutzung des Kfz anerkannt worden.

3. Privatanteil Miete und Betriebskosten Wien

Der Betriebsprüfer habe die Vorgangsweise der VorBp übernommen und ebenfalls 75% der Kosten als Privatanteil ausgeschieden. Er habe dabei aber übersehen, dass jene Räumlichkeiten, von deren Kosten im Zuge der VorBp 75% ausgeschieden worden seien, sich in X befunden hätten. Sie seien im Haus von Frau BE angemietet gewesen. Die Begründung des Betriebsprüfers sei daher nicht zutreffend. Die VorBp habe die Kosten der Wiener Büros nicht bemängelt.

Der Aspekt der privaten Wohnungsvorsorge für die Kinder gehe ebenfalls ins Leere, da beide Wohnungen als Mietwohnungen mit Nutzung als Büro gemietet gewesen seien. Auch sei vom Prüfer der wirtschaftliche Aspekt, dass der Bw. durch diese Wohnungen Mietkosten lukrieren konnte, die weit unter den in Wien üblichen Mietpreisen gelegen seien, außer Acht gelassen worden.

4. Zurechnung der H.limited

Der Registerauszug der H.limited vom 20.8.2003 sei veraltet und die zitierten Daten seien falsch. Die weiteren Registerauszüge hätten mit der H.limited nur insofern etwas zu tun, als diese Firmen mit der Gründung der H.limited beauftragt worden seien bzw. in der vom Staat vorgeschriebenen Secretary-Funktion mit der H.limited in Geschäftsbeziehung stünden. Dass

die registrierte Adresse xxxx nicht in den KSV-Abfragen ersichtlich sei, könne allenfalls dem KSV angelastet werden. Im Company House könne jederzeit die Richtigkeit der Adresse über das Internet abgefragt werden. Wenn bemängelt worden sei, dass diese Adresse weder in den Verträgen noch in den Abrechnungen aufscheine, zeige dies die oberflächliche Arbeitsweise des Prüfers, da ab einem Zeitpunkt diese Adresse sehr wohl in den Rechnungen aufscheine. Firmen könnten innerhalb eines Prüfungszeitraumes von zwei Jahren auch umziehen.

H.limited liefere einerseits Software für die Fa.A., an der diese ein eingeschränktes Nutzungsrecht erhalte und andererseits Koordinationsleistungen im Bereich Controlling, Rechtsangelegenheiten und IT für das genannte EU-Projekt. Die Person des Bw. sei mit Leistungen als Teil dieser Verträge involviert und Ansprechpartner für die Fa.A.. Dies sei wohl selbstverständlich, weil der Bw. Projektleiter für dieses Teilprojekt sei bzw. Consultantstätigkeit ausübe.

Zu den freien Dienstleistungsverträgen merkte der Bw. an, der Prüfer habe sich widerrechtlich Informationen über Geschäftsbeziehungen zwischen der Fa.A. und der H.limited beschafft. Die Firma BE erbringe Leistungen für die H.limited und versteuere diese auch in Österreich. Zu diesem an die H.limited verrechneten Leistungen gehörten auch Leistungen des Bw., die dieser für die Firma seiner Gattin erbringe.

Für die Verwendung eines Bankkontos in Österreich durch die H.limited gebe es ausreichende wirtschaftliche Gründe. Da sowohl der Kunde als auch Sublieferanten im Euro-Bereich beheimatet seien, werde bei direkter Gesamtabwicklung in Euro jegliches Wechselkursrisiko vermieden. Außerdem stünden, da Zahlungszeitraum und Respiro innerhalb Österreichs kürzer seien, Zahlungseingänge rascher zur Verfügung.

Es werde eine von BE an die Fa.A. verrechnete Leistung aus dem Jahr 2002 ohne Begründung den Einkünften des Bw. zugerechnet. Es stelle sich die Frage, ob alle Leistungen, die durch den Bw. – im Auftrag von wem auch immer - erbracht worden seien, diesem alleine zugerechnet würden oder ob der Prüfer versuchen würde, eine Doppelbesteuerung einer verrechneten Leistung zu erreichen, indem er die Umsätze auch bei BE belasse. Damit könne neben der faktischen Doppelbesteuerung (Körperschaftsteuer der H.limited in Großbritannien und Einkommensteuer des Bw.) eine Dreifachbesteuerung erfolgen.

Es sei vom Bw. im Rahmen der Umsatzsteuerprüfung ein Verständigungsverfahren beantragt worden. Dieses sei aber auch notwendig, um eine Doppelbesteuerung in Großbritannien und Österreich zu verhindern.

Eidos Deloitte sei von der H.limited nur zu dem Zweck beauftragt worden, die Interessen der Gesellschaft gegen die aus ihrer Sicht rechtswidrigen Handlungen des Betriebsprüfers

vorzugehen. Es würden darüber hinaus aber keine steuerberaterischen Tätigkeiten ausgeführt, die Gesellschaft werde durch ein englisches Steuerberatungsbüro in England vertreten.

Vom Bw. werde weder bestritten, Geschäftsführer der H.limited zu sein noch Leistungen im Rahmen des Fa.A. –Auftrages für die H.limited erbracht zu haben. Er habe die Leistungen aber – wie dies die den Rechnungen der BE beigelegten Stundenaufzeichnungen belegen würden – im Namen seiner Gattin erbracht. Seine Gattin sei als Subunternehmerin für die H.limited beim Auftrag der Fa.A. tätig geworden. Die gesamten Einnahmen, die aus diesem Vertrag zwischen der H.limited und der Firma BE geflossen seien, seien in Österreich versteuert worden.

Die H.limited sei in Großbritannien ordnungsgemäß erfasst und die Einnahmen seien dort versteuert worden. Der Durchgriff auf den Gesellschafter oder Entscheidungsträger sei unzulässig. Die Kapitalgesellschaft bleibe ein eigenes, von ihren Gesellschaftern verschiedenes Steuersubjekt. Die H.limited habe die Einnahmen von der Fa.A. in Großbritannien versteuert, die Erfassung derselben Einnahmen beim Bw. bedeute daher eine materielle Doppelbelastung.

Die H.limited sei gegründet worden, weil Kapitalgesellschaften ein kalkuliertes Risiko bei größeren Aufträgen ermöglichen, der Auftrag vom Umfang, vom Risiko und vom verbleibenden Ertrag zu groß gewesen sei, ein Firmensitz in Großbritannien, dem Heimatland von Vodafone, von psychologischem Vorteil gewesen sei und die Kosten der Gründung einer GmbH in etwa 10 mal so hoch wie der Kosten der Gründung einer Ltd. seien. Beim wirtschaftlichen Nutzen der Haftung seien beide Formen gleichzusetzen.

Der Bw. sei weder persönlich noch in seiner Funktion als Geschäftsführer der H.limited bereit, Informationen betreffend Subunternehmer weiterzugeben. Die Bekanntgabe der Geschäftspartner der H.limited sei selbstverständlich, sobald zweifelsfrei fest stehe, dass Großbritannien auf die von der H.limited abgeführte Körperschaftsteuer zugunsten von Österreich verzichte und somit eine Steuerpflicht in Österreich gegeben sei. Dies sei jedoch nur mittels eines Verständigungsverfahrens möglich, da durch die Vorgangsweise des Betriebsprüfers eine belegbare Doppelbesteuerung entstehe.

Vom Betriebsprüfer sei nur Frau Mag.A. als Subunternehmerin verifiziert worden. Dass auch Frau BE als Subunternehmerin der H.limited tätig geworden sei, sei dem Betriebsprüfer zwar bekannt gewesen, von ihm aber bei den Ausgaben nicht berücksichtigt worden.

In der Stellungnahme zur Berufung führte der Betriebsprüfer aus, der im Rahmen der Betriebsprüfung gewürdigte Sachverhalt sei ordnungsgemäß und, soweit dies bei Auslands-sachverhalten ohne qualifiziertes Mitwirken des Abgabepflichtigen möglich sei, vollständig ermittelt worden.

Die einzige Alternative zur Würdigung des Betriebsprüfers sei die steuerliche Erfassung der H.limited in Österreich, dies sei vom Bw. nicht ernsthaft in Erwägung gezogen worden. Die vorgebliche unbeschränkte Steuerpflicht in Großbritannien stelle nur eine Schutzbehauptung dar. Auf Grund der bisherigen Nichtoffenlegung gehe der Betriebsprüfer nach wie vor von Missbrauch bzw. Scheinhandlungen aus.

Es liege keine schriftliche Dokumentation vor, aus der die Vollständigkeit der ausgestellten Ausgangsrechnungen ersichtlich bzw. leicht überprüfbar wäre. Die pauschale Umsatzzuschätzung von rund 2% der erklärten Einnahmen sei daher gerechtfertigt.

Die Lohnzahlungen an die Gattin seien durch Privatzahlung des Bw. beglichen worden und im Zuge der Bilanzerstellung mittels Privateinlage nachgebucht worden. Dies sei ein Indiz dafür, dass Teile der Geschäftsfälle auch im Privatbereich abgewickelt worden seien.

Es sei unbestritten, dass die ausgewiesenen noch nicht abgerechneten Leistungen aus dem Vorjahr in Höhe von 147.000,- ATS bisher nicht mit 20% versteuert worden seien.

Hinsichtlich der beantragten Rückstellung für die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft merkte der Prüfer an, der Jahresabschluss 2002 sei auf Grund der vorliegenden Informationen erstellt worden, offenbar aus den Vorjahren stammende Fehler und Differenzen seien ergebniswirksam als periodenfremde Aufwendungen bzw. Erlöse im Jahr 2002 bereinigt worden. In Absprache mit der Steuerberaterin seien sämtliche GSVG-Beträge in der Buchhaltung 2002 enthalten, weshalb im Rahmen der Betriebsprüfung keine Änderungen bei den GSVG-Aufwendungen vorgenommen worden seien.

Den Ausführungen des Bw., die Führung eines Fahrtenbuches für dienstliche Firmenfahrzeuge sei gesetzlich nicht vorgeschrieben, sei unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH v. 21.2.1996, 93/14/0167, entgegenzuhalten, dass eine ausschließliche betriebliche Nutzung eines Pkw so unwahrscheinlich sei, dass ein diesbezüglicher Beweis nur durch die Führung eines Fahrtenbuches zu erbringen sei.

Außerdem habe der Bw. in Wien eine Wohnung in W.,A-Gasse, und anschließend in W.,P-Straße, innegehabt. Es sei daher eher wahrscheinlich, dass der Bw. nicht täglich von St, zur Firma AC, sondern von seinem Nebenwohnsitz in Wien direkt zur Fa. AC gefahren sei.

Zur Behauptung des Bw., beide Wohnungen in Wien ausschließlich betrieblich zu nutzen, sei auf die Tatsache zu verweisen, dass die beiden Söhne des Bw. laut Auskunft des Zentralen Melderegisters in Wien W.,P-Straße, hauptgemeldet waren. Auch der Bw. hatte seit Juli 2000 einen Nebenwohnsitz in Wien. Mangels konkreter Angaben über die Nutzung der Wiener Wohnungen seien 25% der erklärten Wohnungskosten in den Jahren 2000 und 2001 als

Betriebsausgaben anerkannt worden. Die im Jahr 2002 geltend gemachten geringfügigen Kosten seien zur Gänze anerkannt worden.

Diese Stellungnahme wurde dem Bw. mit der Möglichkeit, eine Gegenäußerung abzugeben, übermittelt. Der Bw. wies jedoch lediglich darauf hin, dass im Beilagenverzeichnis auf anscheinend für die Berufung relevante Dokumente Bezug genommen werde, die ihm bis heute nicht zur Kenntnis gebracht worden seien.

In weiterer Folge wurde vom Finanzamt mit der steuerlichen Vertreterin Kontakt aufgenommen und die Möglichkeit jederzeitiger Akteneinsicht angeboten.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Im Rahmen der Erörterung der Sach- und Rechtslage gemäß [§ 279 Abs. 3 BAO](#) schränkte der Bw. sein Berufungsbegehren hinsichtlich des Privatanteils der Wohnungen in Wien dahingehend ein, als er sich mit einem Privatanteil von 25% der Wohnungskosten und im Hinblick auf die Kfz-Kosten mit einem Privatanteil in Höhe von 15% der Kfz-Kosten einverstanden erklärte. Er legte auch eine Bilanz, die Kopie der englischen Steuererklärung der H.limited, sowie einen Zahlungsbeleg an die englische Finanz vor.

In weiterer Folge legte er die von der Firma seiner Gattin an die H.limited gelegten Ausgangsrechnungen betreffend die Jahre 2002 und 2003 vor. Er wurde ersucht, auch die Ausgangsrechnungen der Jahre 2004 und 2005 beizubringen sowie die mit diesem Umsätzen im Zusammenhang stehenden Ausgaben darzustellen und im Hinblick auf eine allfällige Steuerpflicht in Österreich Angaben bezüglich der von der H.limited erwirtschafteten und allenfalls ausgeschütteten Gewinne zu machen.

In der am 22. Juni 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung legte der Bw. Unterlagen hinsichtlich der ihm zuordenbaren Einnahmen der Firma BE für die Jahre 2004 und 2005 vor. Hinsichtlich der Ausgaben merkte er an, dass eine detaillierte Aufteilung sehr kompliziert sei, er selbst gehe von monatlichen Ausgaben von rund 1.000 Euro aus.

Die Vertreterin der Amtspartei erklärte, sie gehe unter Hinweis auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 15.12.2010, 2008/13/0012, und vom 27.8.2008, 2006/15/0013, davon aus, dass die H.limited, in England niemals tätig geworden sei, weshalb es durchaus zulässig sei, die Einnahmen dem Bw. zuzurechnen. Das Vorhandensein einer Bilanz sei für die Beurteilung einer operativen Tätigkeit nicht ausreichend. Unter den vom Bw. vorgelegten Unterlagen befände sich kein Steuerbescheid, sondern lediglich eine Selbstberechnung, die vom Finanzamt übernommen worden sei. Die britischen Behörden hätten den Sachverhalt nicht überprüft.

Dem Bw. wurde vorgehalten, dass die im Jahr 2002 gebuchte Forderung in Höhe von 44.000 Euro für den Fall, dass die Tätigkeit der H.limited, vom Senat anerkannt werde, den von ihm erklärten Einnahmen hinzugerechnet werden müsse. Sollten sämtliche Einnahmen der H.limited, aber dem Bw. zugerechnet werden, so sei dem Bw. Gelegenheit zu geben, die Ausgaben nachzuweisen.

Hinsichtlich der Ausschüttungen der H.limited, gab der Bw. bekannt, dass im Jahr 2004 an ihn und seine Gattin jeweils 5.000 Euro sowie 3.500 Euro als Gewinnanteil ausgezahlt worden sei. Für diese Ausschüttungen seien in England keine Steuern bezahlt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Berufungssenat legte seiner Entscheidung folgenden Sachverhalt zu Grunde:

Der Bw. war bis 2002 im EDV-Bereich tätig. Am 15. Juli 2002 zeigte er den Nichtbetrieb seiner Gewerbeberechtigung „Systemanalyse, Programmierung sowie Durchführung der Datenverarbeitung“ per 31. Juli 2002 bei der Wirtschaftskammer Niederösterreich an. Ab 1. August 2002 bezieht der Bw. eine Erwerbsunfähigkeitspension der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft.

1. Sachverhalt betreffend H.limited

Per 21. August 2002 wurde die H.limited in Großbritannien eingetragen, als Aktionär scheint die Fa. N-Company und als Direktor der Bw. auf. Als Firmensitz war folgende Anschrift eingetragen:

Office 2 16 New Street
Stourport On Severn
Worcestershire

Datiert mit 2. Dezember 2002 schloss die H.limited mit der Fa.A. zwei freie Dienstleistungsverträge ab, in denen sie sich verpflichtete, im Rahmen eines EU-Projektes Leistungen bzw. Dienste für die Fa.A. zu erbringen. Als Repräsentant der H.limited ist in den beiden Verträgen die Firma E., angeführt. Beide Verträge wurden für die H.limited vom Bw. unterfertigt. Die H.limited, die über keine Angestellten verfügte, gab diese Aufträge an diverse Subunternehmer weiter. Unter anderem schloss sie mit der Firma der Gattin des Bw., E., zwei freie Dienstleistungsverträge ab; im Vertrag vom 1.9.2002 verpflichtete sich die Firma E., vom 1.9.2002 bis 31.12.2005 Leistungen bzw. Dienste als Repräsentant der H.limited in Österreich zu erbringen, im Vertrag vom 2.12.2002 verpflichtete sie sich, vom 1.9.2002 bis 31.8.2005 Leistungen bzw. Dienste für die H.limited im Rahmen des EU-Projektes X, in dem die H.limited beauftragt worden ist, zu erbringen. Im Rahmen des Unternehmens der Gattin erbrachte der Bw. Leistungen, die diese an die H.limited in folgender Höhe verrechnete:

2002	2003	2004	2005
15.712,50 €	69.922,50 €	50.782,50 €	36.315,00 €

Dem Bw. entstanden im Rahmen der Tätigkeit für die Firma seiner Gattin ungefähr 1.000 Euro pro Monat an Ausgaben.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Feststellungen im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung, die im Akt befindlichen Unterlagen sowie auf die im Folgenden dargestellte Beweiswürdigung:

Die H.limited wurde kurz nach dem Pensionsantritt des Bw. gegründet. Der Bw. ist der einzige Direktor (Geschäftsführer) der H.limited. Er tritt in der Geschäftsbeziehung zu der Fa.A. als Ansprechperson auf. Die H.limited beschäftigte keine Arbeitnehmer und fungierte im Zusammenhang mit der Fa.A. als Auftragnehmer. Der Bw. als ihr Geschäftsführer trat in Österreich auf, traf hier Entscheidungen und schloss Verträge ab. Die Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich brachte, wurden vom Bw. in Österreich gesetzt. Im Gründungsstaat wurde von der H.limited, keine Geschäftstätigkeit entfaltet, der Ort, an dem die notwendigen und wichtigen Maßnahmen angeordnet und Willenserklärungen abgegeben wurden, befand sich daher in Österreich. Der zur Vertretung der Gesellschaft befugte Bw. entfaltete die ihm obliegenden geschäftsführenden Tätigkeiten in Österreich.

Die vom Bw. angeführten Gründe, die ihn zur Gründung der H.limited, bewogen haben, nämlich dass die Gründung einer Kapitalgesellschaft bei größeren Aufträgen ein kalkuliertes Risiko ermöglicht hätte, ein Firmensitz in Großbritannien, dem Heimatland von Vodafone, von psychologischem Vorteil gewesen sei und die Kosten der Gründung einer GmbH 10 mal so hoch wie die Kosten der Gründung einer Ltd. gewesen seien, sind nicht von der Hand zu weisen. Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die Gesellschaft tatsächlich in der Abwicklung der Verträge mit der Fa.A. in Österreich in der erklärten Art und Weise am Erwerbsleben teilnahm.

Hinsichtlich der an die Firma seiner Gattin vergebenen Subaufträge gelangte der Senat zur Überzeugung, dass jene Einnahmen, die der Gattin auf Grund von Leistungen des Bw. zugeflossen sind, dem Bw. zuzurechnen sind. Nur er war in der Lage, die den diesbezüglich verrechneten Beträgen zu Grunde liegenden Leistungen zu erbringen; sie wurden auch tatsächlich von ihm erbracht, wie den als Beilage zu den einzelnen Rechnungen erstellten Stundenaufzeichnungen zu entnehmen ist. Die Höhe der vom Bw. im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung geltend gemachten, mit diesen Einnahmen im Zusammenhang stehenden Ausgaben erscheint im Hinblick auf die von der Ehegattin des Bw. ursprünglich erklärten Gesamtausgaben und auf den daraus zu erschießenden Anteil des Bw. durchaus angemessen.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß [§ 1 Abs 2 KStG 1988](#) sind unbeschränkt steuerpflichtig Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben.

Nach [§ 27 Abs. 2 BAO](#) ist als Ort der Geschäftsleitung der Ort anzunehmen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet.

Der Ort der Geschäftsleitung einer Gesellschaft, also der Ort, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet, ergibt sich aus der jeweiligen tatsächlichen Gestaltung der Dinge. Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung ist dort, wo der für die Geschäftsführung entscheidende Wille gebildet wird, d.h. die für die Führung des Unternehmens notwendigen und wichtigen Maßnahmen getroffen werden. Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse in organisatorischer Hinsicht (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juni 1992, Zl. 90/17/0263, und vom 06.04.1995, 94/15/0206; Stoll, BAO-Kommentar 349 mwN).

Im vorliegenden Fall ist zwar als Sitz der Gesellschaft xxxx eingetragen, der für die Geschäftsführung entscheidende Wille wird nach dem Gesamtbild der Verhältnisse aber in Österreich gebildet. Damit wird die unbeschränkte Steuerpflicht der H.limited in Österreich ausgelöst (vgl. SWI 2005, 537)

Zurechnung der Einkünfte:

Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Für die Zurechnung von Einkünften kommt es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle disponieren kann. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt.

Im vorliegenden Fall war auf Grund der tatsächlichen Gestaltung davon auszugehen, dass die Gesellschaft jenen Zwecken diene, die vom Bw. vorgegeben wurden. Sie nahm – vertreten durch ihren Geschäftsführer - im Verhältnis zur Fa.A. am Erwerbsleben teil. Die vom Bw. gewählte Rechtsform trug dazu bei, das Risiko in der Abwicklung des Auftrages zu minimieren. Die Existenz dieser Gesellschaft kann nicht beiseite geschoben werden. Den von den Vertretern der Amtspartei im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes 15.12.2010. 2008/13/0012, und vom 27.8.2008, 2006/15/0013, lagen nicht vergleichbare Sachverhalte zu Grunde, weil im gegenständlichen Fall das Tätigwerden der Gesellschaft in Österreich schon alleine durch die Errichtung einer Vielzahl von Verträgen mit Subunternehmern ersichtlich ist und das persönliche Tätigwerden

des Bw. nur in ganz speziellen Teilbereichen innerhalb des von der Fa.A. vergebenen Auftrags erforderlich war. Es muss dem Bw. aber freigestellt sein, ob er selbst gegenüber der Fa.A. als Vertragspartner auftritt oder dies zwecks Minimierung des Haftungsrisikos einer von ihm gegründeten und vertretenen Gesellschaft überlässt. Da die Gesellschaft quasi als Generalunternehmer auftrat, der Aufträge an die zur Leistungserbringung erforderlichen Subunternehmer vergab, kann ihr nicht unterstellt werden, dass es sich um eine bloße Briefkastenfirma handelt. Im Hinblick darauf, dass die Besteuerung einer britischen Ltd. mit Geschäftsleitung in Österreich nicht anders zu erfolgen hat als die einer in Österreich ansässigen GmbH, erscheint es nicht sachgerecht, die Existenz der britischen Ltd. beiseite zu schieben. Die Tätigkeit der Ltd. unterschied sich wesentlich von der vom Bw. höchstpersönlich zu erbringenden Leistung: Die Ltd. quasi als Generalunternehmer vergab Subaufträge, dagegen umfasste die höchstpersönlich vom Bw. zu erbringende Leistung nur einen speziellen Teilbereich des Gesamtauftrages.

Aus den oben angeführten Gründen ergibt sich, dass – im Gegensatz zur Vorgehensweise im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung – die von der Fa.A. auf das Konto der H.limited überwiesenen Beträge nicht dem Bw. als Einnahmen zuzurechnen waren, nahm sie doch durch die Abwicklung des von der Fa.A. erteilten Auftrages am Erwerbsleben teil. Die Beträge aber, die von der Firma seiner Gattin für die von ihm erbrachten Leistungen vereinnahmt worden waren, waren als Einnahmen des Bw. in Ansatz zu bringen.

Unzweifelhaft steht fest, dass im Zusammenhang mit diesen Einnahmen auch Ausgaben angefallen sind. Da ein belegmäßiger Nachweis auf Grund der Tatsache, dass diese Ausgaben gemeinsam mit den auf die Tätigkeit der Gattin des Bw. entfallenden Ausgaben entstanden sind, nicht zielführend erschien, wurde der auf die Tätigkeit des Bw. entfallende Anteil an den Ausgaben gemäß [§ 184 BAO](#) mit 1.000 Euro monatlich geschätzt.

Daraus resultiert, dass die dem Bw. zuzurechnenden Einnahmen der Umsatzsteuer zu unterziehen waren und der Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben der Einkommensteuer zu unterziehen war.

In Konsequenz der Tatsache, dass die von der Fa.A. geflossenen Beträge im Gegensatz zur Vorgangsweise im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung nicht direkt dem Bw. zugerechnet wurden, waren die vom Prüfer im Zuge der Einkommensermittlung 2002 stornierten „Einnahmen Brainware“ in Höhe von 44.000 ATS wieder in Ansatz zu bringen.

Da die von der Gattin des Bw. für ihn vereinnahmten Beträge ohne Verrechnung der Umsatzsteuer bezogen wurden, sind diese nunmehr im Hinblick auf die Unmöglichkeit, die Umsatzsteuerbeträge noch nachfordern zu können, als Bruttobeträge anzusehen und die (Netto-)Einnahmen aus diesen Beträgen herauszurechnen.

2. Privatanteil Kraftfahrzeuge

Folgende Fahrzeuge befanden sich in den Jahren 2000 und 2001 im Betriebsvermögen:

Jänner bis November 2000	Mercedes Vito/Kastenwagen
ab November 2000	Renault Grand Espace

An Kfz-Kosten wurden insgesamt in den Streitjahren folgende Beträge als Betriebsausgaben geltend gemacht:

2000	2001	2002
275.404,89 ATS	171.207,40 ATS	11.750,02 €

Die sich im Betriebsvermögen befindlichen Fahrzeuge wurde zu 15% für private Zwecke genutzt.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Feststellungen des Betriebsprüfers und wurde vom Bw. im Rahmen des Erörterungsgespräches außer Streit gestellt.

Rechtliche Würdigung:

Jene auf die Privatnutzung der Kraftfahrzeuge entfallende Teil der Aufwendungen ist nicht betrieblich veranlasst und war daher einerseits nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen und andererseits als Nettobetrag der Eigenverbrauchsbesteuerung zu unterziehen:

	2000	2001	2002
Gewinnauswirkung	+ 41.300,00 ATS	+ 25.600,00 ATS	+ 1.700,00 €
Eigenverbrauch 20%	+ 39.335,00 ATS	+ 22.080,00 ATS	+ 1.365,00 €

3. Privatanteil Wohnungen

In den Jahren 2000 und 2001 machte der Bw. zunächst die Kosten der Wohnung in W.,A-Gasse, und danach die Kosten der Wohnung in W.,P-Straße, in folgender Höhe als Betriebsausgaben geltend:

2000	2001
214.844,70 ATS	85.094,15 ATS

Diese beiden Wohnungen wurden vom Bw. betrieblich genutzt, hin und wieder nächtigten dort seine Söhne. Das Ausmaß der privaten Nutzung beträgt 25%.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Feststellungen im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung, die Aussagen des Bw. und auf die folgende Beweiswürdigung:

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden irrtümlich unter Hinweis auf eine vorangegangene Betriebsprüfung 75% der Wohnungskosten als Privatanteil ausgeschieden. Der Einwand des Bw., der damalige Betriebsprüfer habe von den Wohnungskosten in Wien überhaupt keinen Privatanteil ausgeschieden, sondern lediglich die Kosten der vom Bw. in St angemieteten Räumlichkeiten gekürzt, ist zutreffend. In Anbetracht der Tatsache, dass die Wohnungen in

Wien von den Söhnen des Bw. hin und wieder zum Schlafen benutzt wurden, erschien dem Senat ein Privatanteil von 25% als angemessen.

Rechtliche Würdigung:

Jene auf die private Nutzung der beiden Wohnungen entfallenden Kosten sind nicht betrieblich veranlasst und waren daher vom Abzug als Betriebsausgaben im geschätzten Ausmaß von 25% nicht abzugsfähig. Daraus resultieren die im Folgenden dargestellten ertrag- und umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen:

	2000	2001
Erfolgsauswirkung	+ 53.711,00 ATS	+ 21.274,00 ATS
nicht anerkannte Vorsteuern	10.742,20 ATS	4.254,80 ATS

3. Sicherheitszuschlag

Vom Betriebsprüfer wurden als Begründung für die für die Jahre 2000 und 2001 erfolgte Verhängung eines Sicherheitszuschlages in Höhe von 2% der erklärten 20%igen Umsätze ua fehlende Rechnungsnummern, Lohnzahlungen an die Ehegattin, die erst im Zuge von Umbuchungen am Ende des Jahres mittels Privateinlage nachgebucht wurden, sowie die Tatsache herangezogen, dass nicht abgerechnete Leistungen aus dem Jahr 1999 nicht der Umsatzsteuer unterzogen worden sind.

Die vom Betriebsprüfer als fehlend reklamierten Rechnungsnummern wurden vom Bw. nie ausgestellt. Er war im strittigen Zeitraum 2000 und 2001 nur für die Fa. AC tätig und wollte bei dieser den Eindruck erwecken, dass er auch für andere Auftraggeber tätig wird. Für das EKZ H ist der Bw. nur bis 1999 tätig geworden.

Dass die Umsatzsteuer für die nicht abgerechneten Leistungen aus dem Jahr 1999 nicht in der Umsatzsteuerjahreserklärung 2000 enthalten war, wird vom Bw. nicht bestritten. Diese Umsätze waren aber in der Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2000 sehr wohl enthalten. Lediglich auf Grund eines Fehlers wurde dieser Betrag nicht in die Umsatzsteuerjahreserklärung 2000 aufgenommen worden.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß [§ 184 Abs. 1 BAO](#) hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist nach Abs. 2 leg. cit, insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Entsprechend der Bestimmung des [§ 184 Abs. 3 BAO](#) ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Ziel der Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. Ritz, BAO³, § 184, Tz 3).

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages ist eine an sich zulässige Schätzungsmethode. Im vorliegenden Fall konnte der Bw. aber glaubhaft dartun, dass die fehlenden Rechnungsnummern tatsächlich nicht verwendet worden sind. Hinsichtlich der übrigen Mängel ging der

Senat davon aus, dass es sich dabei um ausnahmsweise buchhalterische Fehlleistungen gehandelt hat, die die Verhängung eines Sicherheitszuschlages nicht rechtfertigen. Die Schätzungsmethode der Verhängung eines Sicherheitszuschlages geht nämlich davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet worden sind. Gerade diese Annahme wurde aber durch die Aussage des Bw. und die Angaben der steuerlichen Vertreterin während des Prüfungsverfahrens widerlegt, sodass der Senat zum Schluss gelangte, dass die Verhängung eines Sicherheitszuschlages im konkreten Fall nicht gerechtfertigt ist.

Zusammengefasst ergeben sich folgenden ertragsteuerliche und umsatzsteuerliche Auswirkungen (unter Einbeziehung der unbestritten gebliebenen Feststellungen):

1. Ertragsteuerliche Auswirkungen

	2000	2001	2002	2003
E aus Gw laut Erklärung	1.004.439,00 ATS	452.531,00 ATS	2.083,01 €	-
zuzüglich 15% Privatanteil Kfz	+41.300,00 ATS	+25.600,00 ATS	+1.700,00 €	-
abzüglich nicht anerkannter Vorsteuer aus Versicherungsprämien	-3.575,00 ATS	-4.900,00 ATS	-	-
zuzüglich 25% Privatanteil Wohnungskosten	+53.711,00 ATS	+21.274,00 ATS	-	-
Zurechnung Einnahmen	-	-	13.093,75 €	58.268,75 €
abzüglich anzuerkennende Ausgaben	-	-	-4.000,00€	-12.000,00 €
E aus Gw laut Berufungsentscheidung	1.095.875,00 ATS	494.505,00 ATS	12.876,76 €	46.268,75 €

2. Umsatzsteuerliche Auswirkungen

	2000	2001	2002
Gesamtbetrag der Entgelte laut Erklärung	2.460.290,92 ATS	1.404.465,80 ATS	16.431,47 €
Eigenverbrauch laut Erkl.	-	-	558,00 €
Eigenverbrauch Privatanteil Kfz laut BE	+39.335,00 ATS	+22.080,00 ATS	+1.365,00 €
20%ige Umsätze laut Erklärung	2.205.948,65 ATS	1.181.153,60 ATS	12.256,36 €
Hinzurechnung Einnahmen			+13.093,75 €
noch nicht abgerechnete Leistungen	+147.700,00 ATS		

Gesamtbetrag der Entgelte laut BE	2.607.990,92 ATS	1.404.465,80 ATS	29.525,22 €
20%ige Umsätze laut BE	2.392.983,65 ATS	1.203.233,60 ATS	26.715,11 €

Vorsteuer laut Erklärung	158.857,70 ATS	96.138,83 ATS	3.484,19 €
Abzgl. Vorsteuer Versicherung	-3.575,00 ATS	-4.900,00 ATS	-
abzgl. Vorsteuer Privatanteil Wohnungskosten	-10.742,20 ATS	-4.254,80 ATS	-
Vorsteuer laut BE	144.540,50 ATS	86.984,03 ATS	3.484,19 €

	2003	2004	1-9/2005
Gesamtbetrag der Entgelte laut BE	58.268,75 €	42.318,75 €	30.262,50 €
20%ige Umsätze laut BE	58.268,75 €	42.318,75 €	30.262,50 €

Beilage: 14 Berechnungsblätter

Wien, am 5. August 2011