



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 1996 bis 1997 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 1997 wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 1996 wird abgeändert.

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

Die Fähigkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ershen.

Entscheidungsgründe

Die Dr. G KG wurde am 3. März 1993 gegründet. Gesellschafter waren Mag. Dr. Wolfgang Ni als Komplementär und Dr. Rudolf G als Kommanditist. Als Prokurist ist Dr. Irmgard Ma tätig. Die KG ist infolge der Übertragung des Betriebes an Dr. Ni 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.

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

Rechnungen vom 31. Dezember 1996:

Werkvertragsaufwand Dr. Ma	665.177,50
20 % Umsatzsteuer	133.035,50
	798.213,00

50 % des Geschäftsführerbezuges Dr. Ni	350.000,00
20 % Umsatzsteuer	70.000,00
50% Aufwand Personenversicherung Dr. Ni	34.542,56
50 % KFZ-Aufwand Dr. Ni	190.078,65
	644.621,21

Rechnungen vom 31. Dezember 1997:

Werkvertragsaufwand Dr. Ma	499.800,00
20 % Umsatzsteuer	99.960,00
	599.760,00

50 % des Geschäftsführerbezuges Dr. Ni	350.000,00
20 % Umsatzsteuer	70.000,00
50% Aufwand Personenversicherung Dr. Ni	66.329,46
50 % KFZ-Aufwand Dr. Ni	170.003,35
	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. Ma und S 70.000,00 auf die Geschäftsführerbezüge Dr. Ni. Zur Begründung verwies das Finanzamt auf die Betriebsprüfung der Vorjahre und das durchgeführte Vorhalteverfahren.

In der frist- und formgerechten Berufung wird eingewendet, 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 führt das Finanzamt aus, die Abweichungen ergäben sich auf Grund der Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung betreffend die Vorjahre. Die Feststellungen hinsichtlich der Streitpunkte „Werkvertragsaufwand Dr. Ma“ sowie „Geschäftsführerbezug Dr. Ni“ 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. Ma 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. Ma 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. Ma 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. Ma gibt es betreffend der 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. Ma 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 ($336,50 \times S 485,00 = S 163.202,50$) 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.

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. Ma im Jahr 1996 zulässig. Auf die Berufungsausführungen betreffend die Jahre 1992 bis 1995 werde hingewiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Werkvertragsaufwand:

In der Rechnung vom 31. Dezember 1996 wurde der Werkvertragsaufwand Dr. Ma wie folgt in Rechnung gestellt:

Werkvertragsaufwand Dr. Ma	665.177,50	501.975,00
20 % Umsatzsteuer	133.035,50	100.395,00
	798.213,00	602.370,00

Diese Rechnung wurde am 31. Oktober 2000 berichtigt und auf Grund dieser Rechnungsberichtigung die Vorsteuer aus den tatsächlich für die KG im Jahr 1996 erbrachten Leistungen im Umsatzsteuerbescheid 2000 abgezogen. Eine nochmalige Berücksichtigung im Jahr 1996 würde dazu führen, dass die Vorsteuer doppelt abgezogen würde, da für die Berufungsbehörde keine Möglichkeit besteht, den Umsatzsteuerbescheid 2000 abzuändern, da dieser nicht mit Berufung angefochten ist.

Im angefochtenen Bescheid wurde die Vorsteuer 1996 lediglich um einen Betrag von S 27.200,52 gekürzt, tatsächlich ist der Vorsteuerabzug jedoch um einen Betrag von S 133.035,50 zu kürzen, was durch die Berufungsentscheidung richtig zu stellen ist.

Im Jahr 1997 wurden lediglich die tatsächlich erbrachten Leistungen an die KG weiterverrechnet und war eine Rechnungsberichtigung nicht erforderlich. Die in den verrechneten Leistungen betreffend Werksvertragsaufwand Dr. Ma enthaltene Umsatzsteuer ist somit abzugsfähig. Die durch die Veranlagung vorgenommene Vorsteuerkürzung im Jahr

1997 in Höhe von S 27.200,52 ist somit rückgängig zu machen und die abziehbare Vorsteuer um diesen Betrag zu erhöhen.

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 aufrecht erhalten werden. Auf Grund der obigen Ausführungen ist aber ein Vorsteuerabzug im Jahr 1996 nicht möglich.

Geschäftsführerbezüge:

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

Unbestritten ist, dass Dr. Ni Komplementär und Geschäftsführer der KG ist. Schon auf Grund seiner Gesellschafterstellung ist Dr. Ni 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in mehreren Erkenntnissen (vgl. 31.3.2005, 2000/15/0117 oder 16.9.2003, 98/14/0031) ausgesprochen, dass es einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts darstellt, wenn eine GesmbH dazwischen geschaltet wird, um den Unternehmerlohn für die Geschäftsführung an die GesmbH auszulagern und somit als Betriebsausgaben gewinnwirksam werden zu lassen.

Dr. Ni konnte keine außersteuerlichen Gründe aufzeigen, warum die Geschäftsführung an die T GesmbH übertragen wurde. Die Übertragung hat nur den Sinn, um Gewinne aus der KG in die T GesmbH zu verlagern.

Wie Dr. Ni zu der Ansicht gelangt, die Geschäftsführerbezüge seien bei der Gewinnermittlung anerkannt worden, ist nicht ersichtlich. Tatsächlich wurden die Geschäftsführerbezüge bei der Gewinnermittlung nicht anerkannt.

Unrichtig ist auch die Rechtsansicht, die T GesmbH sei schon deshalb berechtigt, der KG das Geschäftsführergehalt in Rechnung zu stellen, da Dr. Ni Dienstnehmer der T GesmbH sei. Wie bereits oben ausgeführt, besteht seitens der T GesmbH keine Verpflichtung, für die KG einen Geschäftsführer zur Verfügung zu stellen.

Es war daher der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 1996 zu verbötern und der Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 1997 teilweise Folge zu geben.

Die abziehbare Vorsteuer errechnet sich wie folgt:

	1996	1997
Vorsteuer lt. Veranlagung	497.977,19	458.927,20
Storno Vorsteuerkürzung Dr. Ma	27.200,52	27.200,52
Vorsteuer Honorarnote T GesmbH Dr. Ma	-133.035,50	---
Vorsteuer Beratungskosten (nicht bestritten)	---	-4.185,67
	392.142,21	481.942,05

Beilagen: 2 Berechnungsblätter (jeweils in ATS und €)

Wien, am 27. Juni 2005