



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des DI.M., vertreten durch Reichart & Partner WTH Gesellschaft, 4221 Steyregg, Weissenwolffstraße 2, vom 14. Februar 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 17. Jänner 2006 betreffend Einkommensteuer 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den streitgegenständlichen Jahren Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 aus dem Betrieb eines Architekturbüros. Er ermittelte seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG.

Im zweiten Halbjahr 2005 fand beim Bw. eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO statt, bei der unter anderem Folgendes festgestellt wurde (*siehe auch Pkt. 6 des Schlussbesprechungsprogrammes vom 15. September 2005 sowie Pkt. 4 a der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 13. Dezember 2005*):

„Kosten im Zusammenhang mit M.s.r.o.

Sachverhalt:

Der Abgabepflichtige pflegte bereits in den letzten zehn Jahren Geschäftskontakte mit dem B-Konzern in Wien und errichtete verschiedene Geschäfte. Auf Grund dieser laufenden Geschäftsbeziehungen wurde der Bw. auch von Seiten der Geschäftsleitung in Wien darauf aufmerksam gemacht, dass von B. geplant ist, den tschechischen Markt aufzubauen. Nach Auskunft der Geschäftspartner in Wien sollen angeblich für diese Projekte ausschließlich

tschechische Firmen beauftragt werden. Als österreichischer Architekt hätte man keine Chance an Aufträge zu kommen. Aus diesem Grund gründete der Bw. eine M.s.r.o. mit Sitz in HD. Diese Firma ist mit der Akquisition und Projektentwicklung für den B-Konzern in Tschechien beschäftigt. (Schriftlichkeiten über diesen Vergabemodus von Projekten bzw. Vereinbarungen wie solche Projekte mit dem Unternehmer abgerechnet werden sollten wurden bisher nicht vorgelegt.) Im Jahr 2002 fielen in Tschechien Kosten im Zusammenhang mit der Vorbereitung und Planung eines B-Marktes in Prag an. Auf Grund überhöhter Preisvorstellungen des Grundstückseigentümers wurde das Projekt jedoch nie realisiert. Bisher kam es lt. Aussagen des Bw. zu keinen Honorarzahlgungen von B. Tschechien an die M.s.r.o.. Von der M.s.r.o. wurden im Jahr 2002 die dort angefallenen Kosten (für den Geschäftsführer, Planungskosten, Akquisitionskosten etc.) an das Architekturbüro des Bw. in Linz verrechnet. Die in Rechnung gestellten Leistungen wurden nur in Tschechien erbracht. Für die Reisen im Zusammenhang mit diesem Projekt verrechnete der Bw. Auslandsdiäten, die gewinnmindernd in der Buchhaltung seines Architekturbüros verbucht wurden.

Verträge zwischen M.s.r.o. und der B. Tschechien bzw. Vereinbarungen über die Kostenübernahme zwischen der M.s.r.o. und dem Bw. wurden bisher im Zuge der Betriebsprüfung nicht vorgelegt.

Prüfungsfeststellung:

Allgemeines zu Betriebsausgaben: Nach der Definition des § 4 Abs. 4 EStG müssen Ausgaben ausschließlich oder überwiegend aus betrieblichen Gründen anfallen; bedeutsam ist die Verkehrsauffassung. Ein mittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb genügt für eine betriebliche Veranlassung, ausgenommen ein persönlicher Faktor (vgl. VwGH 18.3.1986, 85/14/0156) tritt hinzu. In diesem Fall wird der Veranlassungszusammenhang unterbrochen.

Allgemeines über die Vertragsgestaltung: An die Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter sind im Abgabenrecht ebenso strenge Maßstäbe anzulegen, wie sie auch bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gelten. Sie müssen demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten (VwGH 14.4.1993, 91/13/0194; VwGH 28.5.1997, 94/13/0015 etc.).

Nach Ansicht der Betriebsprüfung besteht zwischen dem Auftraggeber in Tschechien und dem Bw. kein Vertragsverhältnis. Auftragnehmer ist im gegenständlichen Fall die M.s.r.o., die auf Grund ihrer Stellung auch Anspruch auf ein allfälliges Honorar hatte und nicht das Architekturbüro des Bw. in Linz. Die bisher geltend gemachten Betriebsausgaben stehen somit in keinem Zusammenhang mit möglichen Einnahmen, da es keine Verpflichtung bzw. einen Vertrag in irgendeiner Form weder von der B. CZ noch von der M.s.r.o. gegenüber dem Bw. gibt.

Die Übernahme der Kosten erfolgte rein auf Grund der Gesellschafterstellung des Bw. (keine Schriftlichkeiten über mögliche Kostentragung). Nach Ansicht der Prüferin wären die Ausgaben, die mit möglichen Einnahmen im Zusammenhang stehen, im Rahmen der Gewinnermittlung bei der tschechischen M.s.r.o. zu berücksichtigen (auch die Fahrtkosten oder mögliche Diäten für die Reisen im Zusammenhang mit dem Projekt in Prag). Die Verluste aus dem Nichtzustandekommen des Projektes in Prag sind im Rahmen der Gewinnermittlung der tschechischen Gesellschaft geltend zu machen und haben nach Ansicht der Prüferin keine Auswirkung auf das Betriebsergebnis in Österreich und werden daher im Rahmen der Betriebsprüfung nicht anerkannt.

Pkt. 4 a der Niederschrift zur Schlussbesprechung

Ergänzend zu den Ausführungen zu Pkt. 6 a des Schlussbesprechungsprogrammes vom 15. September 2005, zum Vorhalt vom 13. Oktober 2005 und zur Niederschrift über die Schlussbesprechung wird Folgendes ausgeführt:

Für die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben gilt im Allgemeinen (auch bei Fremdleistungen an Inländer):

1) Sind die als Betriebsausgaben geltend gemachten Beträge dem Empfänger tatsächlich zugeflossen?

2) Wurden diese Beträge beim Empfänger steuerlich als Einnahmen erfasst?

Es war bei der Überprüfung der Abzugsfähigkeit der Planungshonorare daher zuerst der tatsächliche Zufluss an die im Alleineigentum des Bw. stehenden M.s.r.o. zu überprüfen. Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde der Prüferin keine Einsichtnahme in die Bücher der tschechischen Firma gewährt. Die bisher verbuchten Honorarnoten wurden nicht über eine Bank oder in bar bezahlt, sondern mit den Vorlagen (seit 1996) verrechnet. Anhand möglicher im Inland vorliegender Überweisungsbelege bzw. Barbelege ist daher der Zahlungsfluss nicht überprüfbar.

Eine Erfassung der Beträge auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters in der Buchhaltung würde daher als einziger Nachweis für den Zufluss der Einnahmen bei der tschechischen Gesellschaft sprechen. Ob diese Einnahmen allerdings verbucht wurden oder nicht, kann nach wie vor nicht beurteilt werden, da die Buchhaltungsunterlagen bis zur Schlussbesprechung nicht vorgelegt wurden.

Der zweite Punkt (entsprechende Versteuerung der Einnahmen aus Planungsarbeiten in Tschechien), der für die Abzugsfähigkeit der Fremdleistungshonorare sprechen würde, kann jedoch auch nicht endgültig beurteilt werden, da bis zur Schlussbesprechung noch immer keine Bilanzen, Buchhaltungsunterlagen und Steuererklärungen vorgelegt wurden.

Es wird noch einmal darauf hingewiesen, dass auf Grund dieses Naheverhältnisses (Personenidentität des österreichischen Einzelunternehmers und des Alleingeschafters und

Geschäftsführers) den Unternehmer eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung bei der Aufklärung des Auslandssachverhaltes trifft. Es hätte eine entsprechende Beweisvorsorge mittels einer ausreichenden Dokumentation bereits im Jahr der Verrechnungen getroffen werden müssen. Eine nachträgliche Beschaffung der Nachweise beruht daher auf der Tatsache, dass bisher im Zeitpunkt der Verrechnung die entsprechende Dokumentation entgegen der geltenden Vorschriften nicht geführt wurde.

So ergibt sich nunmehr im Rahmen der Betriebsprüfung das Problem, dass selbst wenn eine Ermittlung der Behörde im Ausland möglich wäre, für die Behörde die einzige in Frage kommende Ansprechperson im Ausland der Alleineigentümer und Geschäftsführer – somit wieder der Bw. selbst – wäre.

Der Bw. hat im Zuge der Schlussbesprechung eingewendet, dass es ihm nicht zumutbar ist, die Nachweise (Buchhaltungsunterlagen, Steuererklärungen und Bilanzen) vorzulegen. Er habe für die Beschaffung der Unterlagen nach eigenen Aussagen keine Zeit und außerdem besitze er nicht die nötigen Fremdsprachenkenntnisse, um die Unterlagen der Buchhalterin anzufordern (Anmerkung: Im Schreiben an die Abgabenbehörde erster Instanz vom 10. September 2005 = S 51 des Arbeitsbogens, im Folgenden kurz: AB, führt der Bw. aus, dass er mehrere Tschechisch-Sprachkurse besucht und sodann die ... Tschechische s.r.o gegründet habe). Eine Fahrt extra nach Tschechien zu machen, wäre auf Grund der momentanen Auftragslage und der nötigen Projektabwicklungsarbeiten in Wien für ihn mit unzumutbaren Härten verbunden.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung ist es einem Unternehmer, der eine Firma im Ausland gründet und Geschäftsbeziehungen zu dieser pflegt sehr wohl zumutbar, die eigenen Geschäftspapiere und Buchhaltungsunterlagen im Ausland zu besorgen. Der Firmensitz befindet sich unmittelbar nach der Grenze in Tschechien, was eine Fahrzeit von maximal eineinhalb Stunden verursacht. Dieser zeitliche Aufwand stellt – insbesondere im Hinblick auf die bereits im Zuge der Betriebsprüfung gewährte Frist (zwischen Vorhalt zum Pkt. 6 a des Besprechungsprogrammes am 13. Oktober und Schlussbesprechung am 13. Dezember 2005 – das sind zwei Monate) zur Beschaffung der unbedingt erforderlichen Unterlagen, um die Betriebsausgaben anerkennen zu können, nach Ansicht der Betriebsprüfung keine unnötige Härte dar.

Der Begründung, dass die sprachliche Barriere als besondere Härte gewertet werden müsste, kann die Finanzverwaltung nicht viel abgewinnen, da dies dem Unternehmer bereits vor Gründung einer Gesellschaft im Ausland bewusst sein hätte müssen. Fehlende Fremdsprachenkenntnisse entbinden den Unternehmer nicht davon, sich im gegenständlichen Fall bei der Beschaffung von Beweismitteln aus dem Ausland bspw. eines Dolmetschers zu bedienen. Die Begründung von Seiten des Bw., dass auf Grund der Verständigungsprobleme

die Unterlagen nicht angefordert werden können oder die Beschaffung nur mit einer unzumutbaren Härte verbunden wäre, geht somit ins Leere.

Abgehen davon gibt es – wie bereits oben angeführt – im Zusammenhang mit den Geschäftsbeziehungen zur M.s.r.o. auf Grund der Personenidentität für die Finanzverwaltung keine andere Ansprechperson, die die nötigen Nachweise beschaffen könnte."

Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ - nach Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO – den Feststellungen der Außenprüfung am 17. Jänner 2006 entsprechende neue Sachbescheide hinsichtlich der Einkommensteuer für 2002 und 2003, wobei für 2002 auf Grund der nicht anerkannten "Fremdleistungen" der M.s.r.o. ein Betrag von 52.500,00 € gewinnerhöhend zugerechnet wurde.

Gegen diese Einkommensteuerbescheide erhob der Bw. mit Schreiben vom 14. Februar 2006 fristgerecht Berufung, in der er die Anerkennung der Rechnungen, die er von der Firma M.s.r.o. erhalten und bezahlt hätte, begehrt.

Diese Berufung wurde damit begründet, dass er seiner Mitwirkungspflicht voll entsprochen habe. Er habe die Bestätigung von B.-T. vorgelegt, dass ihm die Gründung einer tschechischen Firma empfohlen worden sei, um Aufträge von B.-T. zu bekommen. Er habe weiter nachgewiesen, dass die Leistungen der Firma M.s.r.o. mit den von B.-T. erhofften Aufträgen in einem sachlichen Zusammenhang stünden. Er habe auch nachgewiesen, dass die für die Leistungen in Rechnung gestellten Honorare angemessen seien und den Honorarordnungen entsprechen würden. Damit hätte er alle Nachweise erbracht, die für die Beurteilung des Bestands und des Umfangs der Abgabepflicht erforderlich seien.

Die Vorlage der Bilanzen der tschechischen Firma und die darin enthaltenen Daten stehen mit dem Bestand und dem Umfang der Abgabepflicht in keinem sachlichen oder rechtlichen Zusammenhang und würde auch vertraglichen Vereinbarungen mit dritten Personen widersprechen.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 17. März 2006 als unbegründet abgewiesen:

Eingangs stellte das Finanzamt fest, dass in der gegenständlichen Berufungsvorentscheidung von der Richtigkeit der im Rahmen der durchgeführten Außenprüfung getroffenen Feststellungen ausgegangen werde. Betreffend die in Pkt. 6 des Schlussbesprechungsprogrammes vom 15. September 2005 gemachten Ausführungen, wonach die M.s.r.o. mit der Akquisition und Projektentwicklung für den B-Konzern in Tschechien beschäftigt sei, sei festzuhalten, dass es sich hierbei nicht um eine Feststellung handle, sondern das diesbezügliche Vorbringen des Bw. im Rahmen der Außenprüfung wiedergebe (vgl. zB Pkt. 2.2. der Vorhaltsbeantwortung vom 27. November 2005 = S 83 des

AB: "Die Firma M.s.r.o. hat in meinem Auftrag in Zusammenhang mit der erhofften Akquisition von Aufträgen der Firma B. Leistungen erbracht...").

Ergänzend stellte das Finanzamt nachstehenden Sachverhalt fest:

Der B-Konzern habe dem Bw. vor dem EU-Beitritt Tschechiens (dieser hat am 1. Mai 2004 stattgefunden) empfohlen, eine tschechische Firma zu gründen, falls sich der Bw. betreffend die Expansion des B-Konzern in Tschechien um Planungsaufträge bewerben wolle (Schreiben der EB.-AG vom 26. September 2005 = S 49 des AB). Zu welchem genauen Zeitpunkt diese Empfehlung dem Bw. gegeben wurde, könne hingegen nicht festgestellt werden. Der Bw. habe im Jahr 1996 in Tschechien die Firma M.s.r.o. mit Sitz in HD gegründet.

Alleingesellschafter mit einer Einlage von 100.000,00 Kc war und sei der Bw. Der Bw. sei auch der Alleingeschäftsführer. Dies ergebe sich aus dem vorgelegten Handelsregistrauszug vom 19. April 2005 (S 50 des AB). Mit Schreiben vom 5. Dezember 1996 habe der Bw. der B.-AG (Herrn Mag. R.) die Gründung der tschechischen Gesellschaft mitgeteilt. Weiters habe er in diesem Schreiben festgehalten, dass er sich künftig mit dieser Gesellschaft als Subunternehmer um Aufträge der Firma B. in Tschechien bewerben werde (S 48 des AB). Am 12. Dezember 1998, also mehr als ein Jahr nach dem Schreiben vom 5. Dezember 1996 an die B.-AG in Österreich, habe der Bw. der B. S.p.r.o. zu Händen des Geschäftsführers mitgeteilt, dass er sich im Sinn der geführten Gespräche um B. Aufträge in Tschechien zusammen mit der M.s.r.o. als Subunternehmer bewerben wolle (S 47 des AB).

Weder der Bw. noch die M.s.r.o. hätten vom B-Konzern (und zwar weder von der österreichischen noch der tschechischen Gesellschaft) einen Auftrag betreffend Planungsleistungen für die Errichtung einer B.-Filiale in Tschechien erhalten. Mit Schreiben vom 8. September 2000 sei der B. S.p.r.o. ein Anbot betreffend Planungsleistungen und Bauleitung für einen "Big B." in Tschechien über ein Gesamthonorar von 1,400.000,00 Kc - dies entspricht umgerechnet circa 46.660,00 € - unterbreitet worden. Aus diesem Schreiben sei nicht ersichtlich, wer dieses Anbot der B. S.p.r.o. gestellt habe dh. wer Auftragnehmer sein sollte, weil im Kopf dieses Schreibens sowohl die M.s.r.o. als auch der Bw. (unter Ausweis seiner Befugnis als österreichischer Ziviltechniker) angeführt seien (S 46 des AB).

Im Schreiben vom 10. September 2005 habe der Bw. vorgebracht, dass für die Firmengründung der M.s.r.o. und auch eine bereits einsetzende Akquisition sowie "aufwendige Projektentwicklungsarbeit" die M.s.r.o. von ihm Zahlungen in Form von "Vorlagen" erhalten habe, welche bis zum Einsetzen des Geschäftserfolges vorläufig in einer "Vorlagenaufstellung" evident gehalten würden (S 51 des AB). Dass Zahlungen in Form von "Vorlagen" in den Jahren 1996 bis 2002 an die M.s.r.o. in Form von tatsächlichen Geldflüssen erfolgt seien, habe der Bw. nicht nachgewiesen. Vielmehr habe der Bw. lediglich eine "Vorlagenaufstellung" vorgelegt, in der bei den meisten angeführten Beträgen keine Widmung angeführt sei (vgl. S

52 bis 58 des AB).

Ob die von der M.s.r.o. mit Honorarnoten vom 6. Februar, 15. Februar, 19. Februar, 5. März, 11. März, 15. März, 21. März, 2. April, 8. April, 30. April, 10. April, 21. Mai, 12. Juni, 24. Juni, 29. Juli, 31. Juli, 30. August, 23. September, 8. Oktober, 7. November, und 2. Dezember 2002 in Rechnung gestellten Leistungen tatsächlich erbracht worden seien, ergebe sich aus den vom Bw. im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens vorgelegten Unterlagen hingegen nicht. Aus diesem Grunde sei auch das in der Berufung enthaltene Vorbringen, der Bw. habe nachgewiesen, dass die für die Leistungen in Rechnung gestellten Honorare angemessen seien, unzutreffend, weil eben gar nicht feststehe, welche Leistungen überhaupt erbracht worden seien.

Hinsichtlich der vorgelegten Korrespondenz betreffend die Erstellung von Plänen für eine B.-Filiale in Tschechien mit der B. S.p.r.o. sei festzuhalten, dass aus diesen Schriftstücken der Umfang der erbrachten Leistungen nicht ersichtlich sei. Aus diesen Schreiben sei auch nicht erkennbar, wer diese Vorentwürfe überhaupt erstellt habe, weil auf den Schreiben jeweils neben der M.s.r.o. auch der Bw. als staatlich befugter und beeideter Ziviltechniker angeführt sei (vgl. die Schreiben vom 28. Juni 1999 = S 41 des AB; vom 25. Mai 1999 = S 40 des AB und vom 11. Mai 1999 = S 39 des AB).

Dieser im Rahmen der Außenprüfung sowie der gegenständlichen Entscheidung festgestellte Sachverhalt wurde durch das Finanzamt wie folgt rechtlich gewürdigt:

„Der Bw. ermittelt seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG. Bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung kommt es betreffend des Zeitpunktes sowie des Umstandes, ob überhaupt Betriebseinnahmen bzw. Betriebsausgaben vorliegen, auf den Zufluss bzw. Abfluss an (vgl. Doralt, EStG⁷, Tz 192 zu § 4 mwN). Bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG kann nur ein tatsächlicher Abfluss dh. eine Übertragung der rechtlichen sowie wirtschaftlichen Verfügungsmacht über Geld oder Geldeswert zur Anerkennung einer Betriebsausgabe führen. Darüber hinaus muss der Ausgabe auch die Eigenschaft als Betriebsausgabe iSd § 4 Abs. 4 EStG zukommen. Der Bw. hat nicht nachgewiesen, dass den laut Schreiben vom 10. September 2005 an die Abgabenbehörde erster Instanz in den Jahren 1996 bis 2002 erfolgten "Vorlagen" auch tatsächlich Zahlungsflüsse an die M.s.r.o. zu Grunde liegen. In diesem Zusammenhang ist auch auf das Vorbringen des Bw., dass die Vorlage der Bilanzen der tschechischen Firma, also der M.s.r.o. und die darin enthaltenen Daten mit dem "Bestand und Umfang der Abgabepflicht" in keinem Zusammenhang stehen, einzugehen. Der Zeitpunkt der Ausgabe beim Leistenden und der Zeitpunkt der Einnahme beim Empfänger stehen in einer zeitlichen Wechselbeziehung (vgl. VwGH 5.10.1988, 84/13/0044). Für die Beurteilung, ob den strittigen "Fremdleistungen" Abflüsse von Geld bzw. Geldeswert im Jahr

2002 zu Grunde liegen, ist daher entgegen der Ansicht des Bw. die Behandlung dieser "Fremdleistungen" in den Büchern der M.s.r.o. von rechtlicher Relevanz.

Des Weiteren ist festzuhalten, dass nach der ständigen Rechtsprechung bei Sachverhalten, die ihre Wurzeln im Ausland haben, sich die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Maß erhöht, als die Pflicht der Behörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen Fehlens der ihr zu Gebote stehenden Mittel abnimmt (VwGH 9.11.2001, 91/14/0049). Tritt in einem solchen Fall die Mitwirkungspflicht in den Vordergrund, so liegt es vor allem am Abgabepflichtigen die Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhalte beizuschaffen. Im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht sind aber auch

Zumutbarkeitsgrenzen zu beachten, sodass vom Abgabepflichtigen nichts Unmögliches oder für das Abgabeverfahren Unerhebliches verlangt werden darf (vgl. Ritz, BAO³, Tz 9 zu § 115).

Die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten umfasst insbesondere die Beweisvorsorgepflicht und die Beweismittelbeschaffungspflicht. Der Bw. hat trotz mehrmaliger Aufforderung die Bücher bzw. etwaige Steuerbescheide der M.s.r.o. nicht vorgelegt.

Dem Bw wäre es ohne große Schwierigkeiten möglich gewesen die angeforderten Unterlagen herbeizuschaffen, da der Bw. Alleingesellschafter und einziger Geschäftsführer der M.s.r.o. ist. Soweit der Bw. nunmehr in der Berufung vorbringt, die Vorlage der Bilanzen sowie die darin enthaltenen Daten der M.s.r.o. würden "vertraglichen Vereinbarungen" mit "dritten Personen" widersprechen, ist festzuhalten, dass eine vertragliche Vereinbarung, mit der sich der Alleingesellschafter und einzige Geschäftsführer verpflichtet, keine Einsicht in die Bilanzen seiner eigenen Gesellschaft geben zu können, jeglicher Lebenserfahrung widerspricht und zudem auch als sittenwidrig iSd § 879 ABGB anzusehen ist. Überdies ist der Abgabenbehörde unerfindlich, wer die in der Berufung (nicht namentlich) angeführten "dritten" Personen sein sollen, weil ja der Bw. einziger Gesellschafter und Alleingeschäftsführer der M.s.r.o. ist. Jedenfalls wird die Verpflichtung zur Beweisvorsorge durch den Abschluss einer solchen vom Bw. behaupteten Vereinbarung nicht berührt.

Das Argument der vorhandenen sprachlichen Hindernisse, auf Grund derer die Unterlagen nicht von der tschechischen Buchhalterin (ob die M.s.r.o. über eine Buchhaltungskraft oder anderes Personal in Tschechien verfügt, kann auf Grund der vorliegenden Unterlagen ebenfalls nicht festgestellt werden) angefordert werden konnten, geht ins Leere, da der Bw. nach eigenen Angaben mehrere Sprachkurse besucht hat (vgl. Schreiben vom 10. September 2005 an die Abgabenbehörde erster Instanz). Darüber hinaus muss der Bw. ohnedies zumindest über die nötigen Sprachkenntnisse für die Anforderung von Unterlagen verfügen, wenn er sogar eine eigene Firma in Tschechien gründen konnte. Falls dem dennoch nicht so ist, geht dies zu Lasten des Bw., da er sich eines Dolmetschers hätte bedienen müssen.

Wie bereits voranstehend ausgeführt wurde, ist auf Grund der vorgelegten Unterlagen auch nicht feststellbar, wer dh. der Bw. (das österreichische Einzelunternehmen) oder die M.s.r.o. (sowie auch in welchem Umfang) Planungsleistungen in Erwartung eines Auftrages der B. S.p.r.o. in Tschechien erbracht hat. Das im Rahmen der Außenprüfung vom Bw. zu diesem Punkt gebrachte Vorbringen widerspricht sich diametral. Im Schreiben vom 10. September 2005 an die Abgabenbehörde erster Instanz führt der Bw. nämlich aus, dass das österreichische Architekturbüro für die tschechische Gesellschaft Leistungen erbringt (letzter Absatz dieses Schreibens). In Pkt. 3.2 der Vorhaltsbeantwortung vom 27. November 2005 (S 82 des AB) wird hingegen „von der tschechischen Gesellschaft erbrachten Leistungen für das österreichische Architekturbüro“ gesprochen. Selbst wenn allerdings im zivilrechtlichen Sinn eine Leistungserbringung der tschechischen M.s.r.o. für das Einzelunternehmen des Bw. anzunehmen wäre, ist festzuhalten, dass auf Grund der vorliegenden Unterlagen davon auszugehen ist, dass die Planungsleistungen tatsächlich vom Bw. durchgeführt wurden (vgl. zB das Schreiben vom 31. August 1999 an K.D., das vom Bw. gefertigt ist, S 42 des AB). Auch in dem an den Bw. (und daher nicht an die M.s.r.o.) adressierten Schreiben der B. spol.s.r.o. vom 24. Oktober 2005 (S 81 des AB) wird ausgeführt, dass "Sie" dh. der Bw. bisher für B. spol.s.r.o. in Tschechien tätig gewesen sei.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH sowie auch der Lehre kann aber durch die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft nicht der Unternehmerlohn des Steuerpflichtigen für Tätigkeiten in seinem Einzelunternehmen zur Betriebsausgabe gemacht werden (vgl. Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, Tz 39 zu § 4 unter dem Stichwort "Unternehmerlohn"; Hofstätter/Reichel, § 4 Abs. 4 EStG, Tz 36 unter dem Stichwort "Unternehmerlohn"; VwGH 31.3.2005, 2000/15/0117; VwGH 16.9.2003, 98/14/0031; VwGH 19.5.1987, 86/14/0179).

Darüber hinaus ist auszuführen, dass der Bw. bis dato keinerlei Vereinbarungen über die Rechtsbeziehung zwischen dem Einzelunternehmen des Bw. und der M.s.r.o. betreffend die Durchführung sowie die Kostentragung bezüglich der laut Vorbringen des Bw. in Tschechien erfolgten Planungsarbeiten vorgelegt hat. In Pkt. 3.1. der Vorhaltsbeantwortung vom 27. November 2005 wird ausgeführt, dass zwischen der M.s.r.o. und dem Bw. die mündliche Vereinbarung existiere, dass die tschechische Gesellschaft als Subunternehmer für das Architekturbüro auftrete. Über den konkreten Inhalt dieser angeblich mündlich abgeschlossenen Vereinbarung werden keine Ausführungen gemacht. Betreffend die laut Vorbringen des Bw. im Zeitraum 1996 bis 2002 geleisteten "Vorlagen" an die M.s.r.o. (dass diesen "Vorlagen" ein tatsächlicher Zahlungsfluss an die M.s.r.o. zugrunde lag, hat der Bw. hingegen nicht nachgewiesen; vgl. die voranstehenden Ausführungen) hat der Bw. lediglich vorgebracht, dass für die Firmengründung und bereits einsetzende Akquisition und aufwendige Projektentwicklungstätigkeit die M.s.r.o. vom Büro M. also vom Bw. Zahlungen in

Form von Vorlagen erhalten habe, die bis Einsetzen des Geschäftserfolges vorläufig in einer Vorlagenaufstellung evident gehalten würden (Schreiben vom 10. September 2005 = S 51 des AB).

Verträge zwischen nahen Angehörigen finden nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH nur dann eine steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Diese Grundsätze gelten auch im Verhältnis zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern (vgl. zB VwGH 14.12.2000, 95/15/0127).

Keines der im obigen Absatz aufgestellten Kriterien ist im gegenständlichen Fall betreffend die strittigen "Fremdleistungen" erfüllt:

Es ist zwar nicht unbedingt erforderlich, dass Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern schriftlich abgeschlossen werden. Doch müssen solche Vereinbarungen mit hinreichender Deutlichkeit nach außen hin dh. für Dritte erkennbar in Erscheinung treten (Publizität). Da der Bw. Alleingesellschafter und Geschäftsführer der M.s.r.o. ist, liegt ein Insichgeschäft vor, dessen Abschluss so deutlich ausgedrückt (dokumentiert) sein muss, dass eine einseitige Rückgängigmachung nach Belieben des Bw. nicht möglich ist (OGH 18.6.1997, 3 Ob 2325/96z; Apathy in Schwimann, ABGB², § 1009 Rz 16; Strasser in Rummel, ABGB³, § 1009 Rz 21). Dies trifft auf eine bloß mündliche Vereinbarung mit sich selbst nicht zu.

Da der Bw. den Inhalt der von ihm behaupteten Vereinbarung nicht einmal dargelegt hat, kann von einer Vereinbarung mit einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließendem Inhalt ebenfalls nicht gesprochen werden.

Schließlich wurde die behauptete Vereinbarung nicht einmal so durchgeführt wie sie nach dem Vorbringen des Bw. hätte durchgeführt werden sollen. Der Bw. hat nämlich in dem bereits mehrfach zitierten Schreiben vom 10. September 2005 an die Abgabenbehörde erster Instanz Folgendes ausgeführt:

"Für die Firmengründung (der M.s.r.o.) und bereits einsetzende Akquisition und aufwendige Projektentwicklungstätigkeit erhielt die ausländische Gesellschaft vom Büro M. Zahlungen in Form von Vorlagen, welche bis zum Einsetzen des Geschäftserfolges vorläufig in einer Vorlagenaufstellung evident gehalten würden."

Bis dato ist aber kein Projekt der Planung einer B.-Filiale in Tschechien realisiert worden, sodass auch ein Geschäftserfolg der M.s.r.o. nicht zu verzeichnen war. Daher ist laut diesem Vorbringen eine Inrechnungstellung (noch) gar nicht zulässig gewesen. Auch das im Schreiben vom 10. September 2005 gemachte Vorbringen, die "gebündelte"

Inrechnungstellung mehrerer Honorarleistungen im Jahr 2002 sei deswegen erfolgt, um Leistungen vor der Verjährung zu bewahren, stellt keine schlüssige Begründung für die

behauptete Befriedigung der in Rechnung gestellten Leistungen dar, weil bereits ein Anerkenntnis zu einer Unterbrechung der Verjährung gemäß § 1497 ABGB führt (vgl. Koziol/Welser, I¹¹, 204).

Weiters ist festzuhalten, dass die behauptete Beauftragung und Befriedigung der M.s.r.o. einem Fremdvergleich nicht standhalten kann. Laut Vorbringen des Bw. sollte die M.s.r.o. als Subunternehmer für den Bw. betreffend den von der B. S.p.r.o. erhofften Auftrag fungieren. Laut Anbot vom 8. September 2000 an die B. S.p.r.o. hätte die Gesamthonorarsumme 1.400.000,00 Kc das sind rund 46.660,00 € betragen (S 46 des AB). Laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des Bw. für 2002 (vgl. auch S 33 des AB) ist der M.s.r.o. aber ein Betrag von 52.250,00 € an Honoraren vergütet worden. Daraus folgt, dass für den Bw. – auch wenn er den Auftrag durch B. S.p.r.o. erhalten hätte – keine Gewinnspanne verblieben wäre, sondern dieser Auftrag vielmehr einen massiven Verlust bedeutet hätte. Eine solche Kostentragungsvereinbarung mit einem Subunternehmer ist aber vollkommen fremdunüblich und kann daher auch deswegen steuerlich keine Anerkennung finden.

Schließlich ist festzuhalten, dass die vom Bw. laut eigenem Vorbringen an die M.s.r.o. geleisteten "Vorlagen" auf keiner klaren vertraglichen Vereinbarung beruhen, die einen eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweist. Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern als betriebliche Vorgänge setzt nämlich – wie bereits dargelegt – voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlage-Vorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden. Bei jeder Zuwendung eines Gesellschafters an die Gesellschaft ist daher zu prüfen, ob die Zuwendung nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat. Da die Bedingungen der Hingabe der "Vorlagen" (in der vorgelegten Aufstellung sind als Vorlage auch das Stammkapital der M.s.r.o. sowie die Gründungskosten angeführt; vgl. S 58 des AB) nicht konkret festgelegt worden sind, wären diese "Vorlagen" sofern sie tatsächlich in der angegebenen Höhe geleistet wurden, als eine verdeckte Einlage iSd § 8 Abs. 1 KStG 1988 anzusehen, die den Beteiligungsansatz (die Anschaffungskosten) entsprechend erhöhen würden (vgl. VwGH 14.12.2000, 95/15/0127; VwGH 28.4.1999, 97/13/0068)."

Im Vorlageantrag vom 18. April 2006 beschränkte sich der Bw. darauf, dass er eine Entscheidung der Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragte.

Zur Begründung verwies er darauf, dass in der Berufungsvorentscheidung seine in der Berufung geltend gemachten Einwendungen nicht zur Kenntnis genommen wurden.

Dem Vorlageantrag legte der Bw. eine Kopie eines Schreibens vom 2. Juli 1996 bei, aus der im Wesentlichen hervorgeht, dass sich ein Herr K. B. für bereit erklärt hat, alle mit der in Tschechien gegründeten Gesellschaft zusammenhängenden Zahlungen und Aufwendungen zu übernehmen. Unter Pkt. 5 wurde eine strikte Geheimhaltung der getroffenen Abmachungen festgehalten.

Die Berufung wurde am 28. April 2006 dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ausgabewirksam angesetzten Honorare der M.s.r.o. Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 EStG darstellen oder nicht.

Der Bw. hat sich im Vorlageantrag im Wesentlichen auf den Antrag beschränkt, über die Berufung zu entscheiden, ohne den Feststellungen in der Berufungsvorentscheidung vom 17. März 2006 zu erwidern.

Wenn dies auch zulässig ist (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Band 3, S 2718), so ist eine Berufungsvorentscheidung, die über die Begründung des Erstbescheides hinausgeht, als Vorhalt anzusehen (vgl. Stoll, aaO., S 2713 mwN sowie VwGH 24.3.1994, 93/16/0163). Eine derartige Berufungsvorentscheidung erzeugt daher die Bedeutung einer nicht zu beseitigenden Rechtstatsache, mit der die Wirkung verbunden ist, dass der Partei der Wissens- und Meinungsstand zum Sachverhalt und zu den Rechtsfragen rechtswirksam zur Kenntnis langt, worauf diese - soweit geboten - einzugehen hat. Unwidersprochen gebliebene Feststellungen der Berufungsvorentscheidung bleiben in ihrer Bedeutung als Behördenerklärung existent und erfüllen das Gebot des Parteiengehörs iSd § 115 Abs. 2 BAO (vgl. Stoll, aaO., S 2718 f).

Unter diesem Aspekt ist es weiters zulässig, auf die als zutreffend erkannte Begründung der - wenn auch außer Wirksamkeit tretenden - Berufungsvorentscheidung Bezug zu nehmen, wodurch die Begründung dieses anderen Bescheides zum Bestandteil der Begründung der Berufungsentscheidung wird (vgl. Stoll, aaO., S 2713 ff).

Auf den gegenständlichen Fall angewendet bedeutet dies, dass der unabhängige Finanzsenat zulässigerweise die in der Berufungsvorentscheidung angeführte Sachverhaltsdarstellung und rechtliche Begründung, gegen die im Vorlageantrag keine begründeten Einwendungen erhoben wurden, für richtig erachtet und zum Bestandteil dieser Entscheidung erhebt.

In diesem Zusammenhang wird die im Vorlageantrag erhobene Behauptung, wonach auf die in der Berufung vorgebrachten Argumente nicht eingegangen wurde, zurückgewiesen.

Auch die dem Vorlageantrag angeschlossene Vereinbarung mit Herrn K. B. vermag der Berufung zu keinem Erfolg verhelfen. Der wirtschaftliche Gehalt dieser Vereinbarung, dass nämlich Herr K. B. über den Bw. als mittelbarer Darlehensgeber für die tschechische Gesellschaft fungierte, hat keinen Einfluss auf die Beurteilung, ob die berufsgegenständlichen Rechnungen dieser Gesellschaft beim Bw. als Betriebsausgaben absetzbar sind oder nicht. Dieses Schreiben kann überdies nicht als Nachweis dafür herangezogen werden, dass die in den Jahren 1996 bis 2002 erfolgten „Vorlagen“ mit tatsächlichen Zahlungsflüssen verbunden waren bzw. Eingang in das Rechenwerk der tschechischen Gesellschaft gefunden haben.

Daher erübrigt sich nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates eine nähere Auseinandersetzung damit, ob das vorgelegte Schriftstück überhaupt ein taugliches Beweismittel darstellt.

Da sich der unabhängige Finanzsenat den Ausführungen des Finanzamtes vollinhaltlich anschließt, war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 31. Oktober 2006