



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden X und die weiteren Mitglieder XX im Beisein der Schriftführerin xxx über die Berufungen des Bw., vom 7. Juni 2002 bzw. 29. Juli 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 8. Mai 2002 bzw. 14. Juli 2003 betreffend Einkommensteuer 1997 – 2000 und Umsatzsteuer 1999 nach der am 5. April 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidung vom 7. August 2003 werden gemäß § 289 Abs.1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Der Berufungswerber (Bw.) ist seit der Gründung der X-GmbH (im Folgenden kurz: GmbH) im Jahr 1986 als deren alleiniger Geschäftsführer tätig. Die GmbH führt einen Groß- und Einzelhandelsbetrieb in der Elektrobranche.

Bis zum Jahr 1999 war der Bw. mit einem Anteil von 25% am Vermögen der GmbH beteiligt. Mit Vertrag vom 31.5.1999 übernahm er die restlichen 75% der Gesellschaftsanteile von seiner Gattin und zwei weiteren Gesellschaftern.

In der Vergangenheit hatte der Bw. außerdem als Einzelunternehmer einen Handelsbetrieb geführt (zuletzt bis 30.9.1993 einen Handel mit Videoartikeln). In den Folgejahren hatte er kein gewerbliches Einzelunternehmen betrieben. Erstmals in der Einkommensteuererklärung

für 1997 wies er unter der Bezeichnung "Handel" wieder einzelunternehmerische Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Betriebsprüfung der Jahre 1997 – 1999 stellte sich heraus, dass der Bw. ab dem Jahr 1997 als Einzelunternehmer Wareneinkäufe bei verschiedenen Lieferanten der GmbH getätigt und in der Folge mit Rohaufschlägen von 2 - 4% an die GmbH weiter veräußert hatte. Diese hatte die Waren sodann in das Ausland, vornehmlich nach Bosnien, verkauft und geliefert. Warenverkäufe an andere Abnehmer als die GmbH hatte der Bw. im Rahmen seines Einzelunternehmens nicht getätigt.

Den Gewinn aus dieser Tätigkeit hatte der Bw. durch Einnahmen-/ Ausgabenrechnung ermittelt, wobei er von der Möglichkeit der so genannten Basispauschalierung nach § 17 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) Gebrauch gemacht hatte. Konkret hatte er dabei jährlich neben dem bezahlten Wareneinkauf 12% pauschale Betriebsausgaben in Abzug gebracht. In den Jahren des Prüfungszeitraumes war es auf diese Weise jeweils zu Verlusten gekommen.

Bei der Umsatzsteuer hatte der Bw. nur im Jahr 1999 von der Möglichkeit der Vorsteuerpauschalierung nach § 14 Abs. 1 Z 1 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG) Gebrauch gemacht.

Aufgrund der Feststellungen bei der Betriebsprüfung kam das Finanzamt Graz-Stadt (FA) zum Schluss, dass das gewerbliche Einzelunternehmen des Bw. mangels Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht anzuerkennen sei. Nach Wiederaufnahme der entsprechenden Veranlagungsverfahren erließ es Abgabenbescheide, in welchen der erklärte Verlust aus dem Einzelhandelsbetrieb des Bw. bzw. die pauschal ermittelten Vorsteuern außer Ansatz blieben.

Gegen diese neuen Sachbescheide brachte der Bw. form- und fristgerecht Berufung ein, in welcher er unter Verweis auf eine bereits im Prüfungsverfahren abgegebene, schriftliche Stellungnahme, darauf beharrte, dass er sich an die rechtlichen Rahmenbedingungen gehalten und sämtliche gesetzlichen Voraussetzungen für die Anwendung der Pauschalierungsbestimmungen erfüllt habe. Damit seien die erklärten Verluste und der pauschale Vorsteuerabzug anzuerkennen.

Das FA schloss sich dieser Ansicht nicht an. In einer abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 7. August 2003 hielt es an seiner bisherigen Sichtweise fest und begründete diese damit, dass nach Erhebung des Betriebsprüfers bei Lieferanten und Spediteuren, sowohl die strittigen Warenbestellungen als auch die Ausfuhrlieferungen von der GmbH getätigt bzw. abgewickelt worden seien. Die Gesellschaft habe auch die Ausgangsrechnungen gelegt.

Der Bw. sei als Inhaber und Geschäftsführer der GmbH nur gegenüber sich selbst tätig geworden. Umsätze mit anderen Unternehmen habe es nicht gegeben. Der Aufschlag von 2% - 4% bei der Weiterverrechnung an die GmbH habe in Verbindung mit der gewählten Gewinnermittlung (Ansatz des Betriebsausgabenpauschales neben dem Wareneinkauf) zudem die Erzielung eines positiven steuerlichen Ergebnisses unmöglich gemacht.

Im Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat bestätigte der Bw. - bis auf die Darstellung der Bestellvorgänge - im Wesentlichen den bei der Betriebsprüfung festgestellten Ablauf seiner einzelunternehmerischen Handelstätigkeit und legte die Motive für die gewählte Vorgangsweise dar. Ziel sei es gewesen, den Handelsmarkt in Bosnien langfristig aufzubauen. Allerdings hätten die von ihm ins Auge gefassten, namhaften Lieferanten selbst Niederlassungen in Bosnien gegründet, weshalb sich zum Teil viel versprechende Verhandlungen schließlich zerschlagen hätten. Auch habe die wirtschaftliche und politische Entwicklung am Balkan seinen Bemühungen bislang entgegengewirkt.

Zudem sei der Verkauf seiner GmbH-Anteile im Raum gestanden, weshalb er "aus strategischen Überlegungen" seine einzelunternehmerische Handelstätigkeit strikt von jener der GmbH getrennt habe, um sich für die Zukunft eine Existenzgrundlage zu sichern. Wesentlich sei außerdem gewesen, dass die GmbH, im Gegensatz zu seinem Einzelunternehmen, Vertragslieferant der X-Händlervereinigung sei und als solche eine so genannte Zentralabgabe und Werbekostenzuschüsse zu leisten habe. Dies schmälere den Deckungsbeitrag des Unternehmens entsprechend. Beim Einzelunternehmen entfalle dieser Aufwand.

In rechtlicher Hinsicht verwies der Bw. auf diverse Literatur bzw. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) und des deutschen Bundesfinanzgerichtshofes (BFH), nach welcher ein Tätigwerden für bestimmte oder auch nur für einen einzigen Auftraggeber die Annahme einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr dann nicht ausschließe, wenn ein Unternehmer grundsätzlich bereit sei, mit mehreren Partnern in Geschäftskontakt zu treten und seine Tätigkeit nach Art und Umfang dem Bild einer unternehmerischen Marktteilnahme entspreche. Indem er mit anderen Marktteilnehmern in Verhandlung gestanden sei, habe er seine Leistung erkennbar auch Dritten angeboten. Ein ständiger Wechsel von Kunden sei nicht gefordert. Die Bereitschaft, seine Waren einem größeren Abnehmerkreis anzubieten, habe jedenfalls bestanden. Die verschiedenen Lieferanten, gegenüber welchen er als Einzelunternehmer aufgetreten sei, sowie die Anzahl der im Berufszeitraum getätigten Ein- und Verkäufe belege, dass seine Gesamttätigkeit auf Leistungsaustausch gerichtet gewesen sei und er sich am wirtschaftlichen Verkehr beteiligt habe.

Das Vorliegen der übrigen Merkmale einer gewerblichen Tätigkeit (Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht) sei von der Behörde nicht bestritten worden. Seine Tätigkeit habe daher alle Voraussetzungen für die Einstufung als Gewerbebetrieb erfüllt. Entsprechend sei es ihm zugestanden, von den Pauschalierungsmöglichkeiten der § 17 EStG bzw. § 14 UStG Gebrauch zu machen.

Der Bw. beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Das FA legte das Rechtsmittel ohne weitere Äußerung dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

In der Folge erließ es im Sinne seiner bisher vertretenen Rechtsansicht auch Veranlagungsbescheide für das Jahr 2000. Gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 berief der Bw. unter Hinweis auf sein Vorbringen in den Berufungen gegen die nach der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide für die Jahre 1997 – 1999. Ergänzend verwies er im Rechtsmittel darauf, dass aus dem strittigen Gewerbebetrieb bereits im Jahr 2001 ein Gewinn erzielt worden sei.

Unter Verzicht auf eine Berufungsvorentscheidung legte das FA auch diese Berufung ohne weitere Äußerung dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Aus Gründen der Zweckmäßigkeit und Verfahrensökonomie beantragte die Referentin auch für das Rechtsmittel gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat untermauerte das FA seine Nichtanerkennung der einzelunternehmerischen Betätigung des Bw. mit Missbrauchsüberlegungen. Der Bw. habe offenbar zum Zwecke der Gewinnminimierung unter missbräuchlicher Verwendung zivilrechtlicher Gestaltungsformen ein Steuersparmodell gewählt, welches in einer Form ausgestaltet worden sei, wie dies unter fremden Geschäftspartnern nicht üblich gewesen wäre. Zu bedenken sei dabei, dass sich der wirtschaftliche Erfolg beider Unternehmen letztlich beim Bw. auswirke.

Die steuerliche Vertretung des Bw. trat dem Missbrauchsargument mit dem Hinweis auf maßgebliche, außersteuerliche Gründe entgegen, welche die Zwischenschaltung des Einzelunternehmens veranlasst hätten. Einerseits sei es im Geschäftsleben nicht unüblich, sich beim Aufbau eines neuen Geschäftsfeldes (wie hier des neuen Absatzmarktes in Bosnien) einer neuen Rechtsform zu bedienen. Vor allem habe man sich aber durch die gewählte Gestaltung die Werbekostenbeiträge an die Händlervereinigung erspart, da das Einzelunternehmen des Bw. - im Gegensatz zur GmbH - nicht Mitglied dieses Zusammenschlusses von Elektrohandelsbetrieben sei.

Zur Argumentation der Beteiligung des Einzelunternehmens am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr wurde ergänzend darauf verwiesen, dass der Bw. zwar tatsächlich nur an die GmbH geliefert, jedoch seine Leistung auch anderen Unternehmen angeboten habe. Aus den im erstinstanzlichen Verfahren bereits dargelegten Gründen (Errichtung eigener Repräsentanzen durch die Lieferanten in Bosnien bzw. unsichere, politische Situation am Balkan) sei es jedoch nicht zu den angestrebten Geschäftsabschlüssen gekommen.

Die Absicht des Bw., neben den Geschäften mit der GmbH auch eine einzelunternehmerische Handelstätigkeit auszuüben, werde zudem durch den Umstand dokumentiert, dass er seine seit den 80iger Jahren des vergangenen Jahrhunderts bestehende Gewerbebefugnis nie zurückgelegt habe. Vielmehr sei diese Berechtigung bis heute aufrecht.

Es wurde erwogen:

§ 23 Z.1 EStG definiert als Einkünfte aus Gewerbebetrieb *Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.*

In den angefochtenen Bescheiden lehnte die Erstbehörde die Annahme gewerblicher Einkünfte vornehmlich wegen des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ab. In der Berufungsvorentscheidung trat der Verlustaspekt hinzu, wobei allerdings offen blieb, ob das Erzielen negativer Einkünfte als Folge einer fehlenden Gewinnabsicht im Sinne der Definition des § 23 EStG angesehen oder als Resultat nicht fremdüblich gestalteter Geschäftsbeziehungen beurteilt wurde bzw. allenfalls auch als Ausfluss einer Voluptuarbetätigung des Bw. im Sinne der Liebhabereiverordnung 1993, BGBl 33/1993 (LVO), anzusehen sei.

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung liegt eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vor, wenn jemand nach außen hin erkennbar am Güter- und Leistungsaustausch teilnimmt. Davon ist auszugehen, wenn er eine im wirtschaftlichen Verkehr begehrte Leistung der Allgemeinheit anbietet und grundsätzlich bereit ist, mit jedem der einen entsprechenden Bedarf hat, in Geschäftsverkehr zu treten. Diese Bereitschaft muss nach objektiven Kriterien beurteilt werden können. Sie braucht allerdings lediglich grundsätzlicher Art sein. Nicht erforderlich ist, dass ein Unternehmer tatsächlich mit einer unbestimmten Zahl von Geschäftspartnern in Kontakt tritt. Es kommt vielmehr darauf an, dass die Tätigkeit ihrer Art nach so beschaffen ist, dass im wirtschaftlichen Verkehr ein Bedarf danach besteht (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG, § 23 Tz 73 f).

Nach der Judikatur des VwGH ist eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr anzunehmen, wenn sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen prinzipiell auf eine unbestimmte Zahl von Personen erstreckt, mag er auch zeitweise nur mit einer begrenzten Zahl von Personen oder gar nur mit einem einzelnen Auftraggeber in Verbindung treten. Eine solche Beteiligung liegt auch dann vor, wenn die Betätigung nur einem einzigen Auftraggeber gegenüber erfolgt. Voraussetzung ist aber, dass es sich dabei um die Erbringung einer Leistung handelt, die IHRER ART NACH geeignet ist, eine Auftragserteilung nicht nur durch einen einzigen Auftraggeber zu ermöglichen. Keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liegt demnach nur dann vor, wenn die Betätigung ihrer Natur nach nur Geschäftsbeziehungen zu einem einzigen Partner ermöglichen würde, d.h. wenn die Tätigkeit so beschaffen ist, dass Geschäftsbeziehungen von vorne herein nur mit einem einzigen Partner denkbar sind. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht (VwGH 26. Juli 2005, 2003/14/0050 mit Hinweis auf das Erkenntnis vom 29. Juli 1997, 96/14/0115; VwGH 26. Februar 2004, 2000/15/01998 mit Hinweis auf die Erkenntnisse vom 26. Juli 2000, 95/14/0161 und vom 28. November 2001, 98/13/0059; VwGH 14. September 1988, 87/13/0248 u.a.).

Die Klärung der Frage, ob eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vorliegt, hat somit primär aus der Sicht einer vorhandenen Nachfrage, also eines grundsätzlichen Bedarfes, zu erfolgen. Doralt kommt deshalb zum Schluss, dass sich dieser Aspekt der gewerblichen Tätigkeit "im Ergebnis als Leerformel" erweist, da er praktisch immer gegeben ist. "Findet sich nämlich ein Abnehmer am Markt, dann ergibt sich daraus bereits eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr" (Doralt, a.a.O., § 23 Tz 92). Auch die Judikatur des BFH geht in diese Richtung (vgl. den zuletzt von Papst in RdW 2006/56,59 zusammengefassten Stand zur Thematik in Lehre und Rechtsprechung).

Nach dem dargestellten, unstrittigen Sachverhalt liegt im hier zu beurteilenden Fall – und zwar unabhängig von einer Gewerbebefugnis - unzweifelhaft eine Handelstätigkeit vor, wie sie grundsätzlich dem Bild eines Gewerbebetriebes entspricht (wiederholter Ein- und Verkauf marktgängiger Handelsware unter Berücksichtigung eines Gewinnaufschlages). Ohne das Naheverhältnis der beteiligten Geschäftspartner hätte für die Erstbehörde wohl kein Zweifel bestanden, dass sich das Einzelunternehmen im Sinne der o.a. Lehre und Rechtsprechung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt, auch wenn es, nach Art eines Exklusivlieferverhältnisses, nur an einen einzigen Abnehmer verkauft.

Die Zweifel der Erstbehörde waren vielmehr augenscheinlich in der Personenidentität bzw. im Naheverhältnis der beteiligten Geschäftspartner begründet. In diese Richtung deutet der Hinweis in der Berufungsvorentscheidung auf den Weiterverkauf "an die eigene GmbH" mit

Aufschlägen von 2% - 4%. Damit wurde gleichzeitig die Frage nach der Gewinnabsicht aufgeworfen. Die personelle Verquickung liegt auch dem in der Berufungsverhandlung vorgebrachten Missbrauchsargument zu Grunde.

§ 22 BAO lautet: *Durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden (Abs.1). Liegt ein Mißbrauch (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären (Abs. 2).*

Unter Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts ist nach ständiger Lehre und Rechtsprechung eine rechtliche Gestaltung zu verstehen, die in Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung *nur* in der Absicht der Steuervermeidung findet. In einem solchen Fall ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (vgl. etwa aus jüngerer Zeit VwGH 28.1.2005, 2000/15/0124 mit Verweis auf Ritz, BAO-Kommentar, Tz 2 f zu § 22 und die dort zitierte, weitere VwGH-Rechtsprechung). Sowohl Missbrauchsabsicht als auch Missbrauchshandlung sind von der Behörde nachzuweisen (VwGH 29.1.1988, 88/14/0184).

Im anhängigen Fall ist insbesondere in der vorgebrachten Ersparnis von Werbekostenbeiträgen an die Händlervereinigung ein maßgeblicher, außersteuerlicher Grund für die Verlagerung von Teilen des Wareneinkaufes von der GmbH in das Einzelunternehmen des Bw. zu erkennen. Auch ohne abgabensparenden Effekt ist einer solchen Vorgangsweise die wirtschaftliche Sinnhaftigkeit nicht ohne weiteres abzusprechen. Die an den Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Unterlagen widerlegen dies jedenfalls nicht. Im Sinne der zitierten Rechtslage zu § 22 BAO wird unter diesen Umständen das Vorliegen eines Missbrauchstatbestandes durch das Verfahrensergebnis nicht erwiesen.

Tatsächlich erscheint aber, wie von der Erstbehörde in der Berufungsverhandlung angesprochen, eine Klärung notwendig, ob die hier zu beurteilenden Geschäftsbeziehungen auch unter Fremden in eben jener Form denkbar bzw. üblich wären, wie sie der Bw. und die GmbH gestaltet bzw. abgewickelt haben. Dies erfordert eine Prüfung nach den Kriterien der auf § 21 Bundesabgabenordnung (BAO) aufbauenden, so genannten "Angehörigenjudikatur".

Gemäß § 21 BAO ist bei der Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen im Allgemeinen vom wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht von der äußeren Erscheinungsform des Sachverhaltes auszugehen. Weichen die äußere Erscheinungsform eines Sachverhaltes und dessen wirtschaftlicher Gehalt voneinander ab, so ist Erstere für die Abgabenerhebung

grundsätzlich unbeachtlich. Sie entfaltet keine steuerliche Wirkung. Die steuerlichen Rechtsfolgen orientieren sich vielmehr am wahren wirtschaftlichen Gehalt des Sachverhaltes.

Besonders gefährdet in Bezug auf ein Auseinanderklaffen zwischen der äußeren Erscheinungsform und dem wahren, wirtschaftlichen Gehalt eines Sachverhaltes sind nach den Erfahrungen der Verwaltungspraxis Rechtsgestaltungen zwischen nahen Angehörigen. Dies deshalb, weil es hier in der Regel an jenem Interessensgegensatz fehlt, der bei Geschäften unter Fremden typischer Weise vorliegt.

In Umsetzung der Rechtsgrundsätze des § 21 BAO haben Lehre und Rechtsprechung für Verträge zwischen nahen Angehörigen deshalb verschiedene Kriterien entwickelt, deren Vorliegen einen gewissen Ausgleich der fehlenden Interessensgegensätze zwischen den Geschäftspartnern gewährleisten soll.

Um auszuschließen, dass eine Leistungsbeziehung zwischen nahen Angehörigen tatsächlich nicht primär durch das familiäre Naheverhältnis veranlasst ist, setzt die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen demnach voraus, dass sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- einem Fremdvergleich standhalten, d. h. dass sie auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH 17.9.1990, 89/15/0019 stellvertretend für viele andere).

Diese Kriterien kommen im Rahmen der Beweiswürdigung dann zum Tragen, wenn berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt von behaupteten, vertraglichen Gestaltungen bestehen (VwGH 30.6.1994, 92/15/0221).

Da der Interessensgegensatz bei Verträgen mit juristischen Personen, an denen Vertragspartner und/oder deren Angehörige als Gesellschafter beteiligt sind, in gleicher Weise gefährdet erscheint, kommen diese Grundsätze auch bei derartigen Rechtsgeschäften zur Anwendung (z.B. VwGH 15.12.1994, 93/15/0083 bzw. aus jüngerer Zeit etwa 97/13/0215 vom 1.7.2003 und 97/13/0208 vom 1.6.2003).

Im anhängigen Fall liegt bezüglich der Beteiligten eine derartige Konstellation vor. Faktisch war der Bw. sogar für beide Geschäftspartner die allein handelnde Person. Ob die strittigen Handelsbeziehungen zwischen ihm und der GmbH aus zivil- bzw. handelsrechtlicher Sicht (etwa in Hinblick auf § 18 Abs. 5 GmbHG) unbedenklich waren, kann für das anhängige Verfahren dahingestellt bleiben. Aus abgabenrechtlicher Sicht waren diese Rechtsgeschäfte an den zuvor dargestellten Maßstäben des § 21 BAO zu messen.

Aufgrund der Aktenlage geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass tatsächlich Rechtsgeschäfte zwischen der GmbH und dem Bw. abgewickelt wurden, die dieser nicht in seiner Funktion als Geschäftsführer der Gesellschaft abgeschlossen hat. Zwischen den Verfahrensparteien war dies im Prüfungsverfahren offenbar auch gar nicht strittig, blieben doch nach Durchführung der Betriebsprüfung die in Frage stehenden Geschäfte umsatzsteuerlich weiterhin dem Einzelunternehmen des Bw. zugerechnet. Die Erstbehörde sah somit bezüglich dieser Geschäfte die Tatbestandsmerkmale eines unternehmerischen Handelns im Sinne des Umsatzsteuerrechtes (Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Einnahmenerzielung) beim Bw. als gegeben an (Umsatz aus diesen Geschäften 1997 rd. 3,200.000,- S, 1998 ca. 2,300.000,- S; 1999 mehr als 800.000,- S). Auch bei der gleichzeitig durchgeführten Betriebsprüfung der GmbH für 1997 – 1999 wurde dem Aufwand für den Wareneinkauf vom Einzelunternehmen des Bw. der Betriebsausgabencharakter nicht versagt.

In den an den Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Akten finden sich Unterlagen, welche diese Beurteilung stützen. So haben etwa, nach einem Aktenvermerk des Prüfers, im Zuge seiner Erhebungen Vertreter zweier Lieferfirmen unabhängig voneinander bestätigt, dass der Warenempfänger nicht die GmbH gewesen sei. Der Bw. sei als Kunde und Rechnungsempfänger angeführt worden, um Werbekostenbeiträge in Höhe von 0,75% - 2% an die Händlervereinigung zu vermeiden. Die Ware sei von ihnen auftragsgemäß in das Zollfreilager Graz geliefert worden. Wer diese anschließend exportiert habe, sei ihnen nicht bekannt.

Eine dem Prüfer übermittelte Rechnung der Fa.X über eine derartige Warenlieferung vom 1.4.1998 weist als Rechnungs- und Warenempfänger xxxx aus. Im beigeschlossenen Zahlungsbeleg scheint ebenfalls der Bw. als Auftraggeber auf.

Dazu ist ergänzend festzuhalten, dass die in dieser Rechnung angeführte Bezeichnung des Adressaten exakt den Daten entspricht, mit dem das Einzelunternehmen des Bw. im Firmenbuch erfasst ist.

Der Bw. hatte das bereits seit 1965 protokollierte Einzelunternehmen seines Vaters mit Vertrag vom 22. Jänner 1981 übernommen. Lt. Firmenbuch wird dieses Unternehmen seither unter Fortführung der bisherigen Firma mit dem Hinweis auf den Bw. als Inhaber betrieben.

Nach den Aufzeichnungen des Prüfungsorgans hatte das Unternehmen im Betriebsprüfungsverfahren die dargestellte Vorgangsweise mit "geschäftspolitischen Gründen" (Umgehung des Werbebeitrages) erklärt ("Bosnien braucht keine Werbung, daher Bestellung als Privatperson").

Einem Aktenvermerk des Prüfers vom 25. Jänner 2002 ist weiters zu entnehmen, dass sowohl die Warenbestellungen der ausländischen Kunden bei der GmbH als auch der Wareneinkauf jeweils telefonisch erfolgt waren. Demnach hatte der Bw. "aufgrund des Auftrages der GmbH die Waren eingekauft". Der Warenversand war sodann direkt in die Zollfreizone erfolgt. Von dort nahm die GmbH den Export vor.

Bei diesem Sachverhalt waren die strittigen Handelsgeschäfte jedenfalls nach ihrem äußeren Erscheinungsbild einer einzelunternehmerischen Betätigung des Bw. zuzuordnen. Der anschließende Weiterverkauf der Waren in das Ausland, die Ausfuhrlieferung und die Rechnungslegung an den ausländischen Abnehmer durch die GmbH, ändert an dieser Beurteilung nichts.

Dass der Bw. die Warenbestellungen bei den Lieferanten in seiner Funktion als Geschäftsführer der GmbH getätigt hat, wie in der Berufungsvorentscheidung angeführt, wird durch die vorgelegten Unterlagen nicht bestätigt.

Offen bleibt allerdings, ob diese Geschäftsbeziehung zwischen dem Einzelunternehmen des Bw. und der GmbH auch einer Beurteilung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise standhält.

Dass Rechtsbeziehungen zwischen einer GmbH und dem Einzelunternehmen ihres Gesellschafter-Geschäftsführers grundsätzlich denkbar und auch steuerlich zulässig sind, ist in Lehre und Rechtsprechung unbestritten. Voraussetzung ist aber deren Gestaltung im Sinne der obigen Ausführungen zur Angehörigenjudikatur. Insbesondere ist es demnach erforderlich, dass die Rechtsbeziehungen fremdüblich gestaltet sind.

Dem erstinstanzlichen Verfahren sind keine tragfähigen Überlegungen bzw. Erhebungen in diese Richtung zu entnehmen. Es fehlen etwa Unterlagen bzw. Feststellungen zum Abschlusszeitpunkt und zum Inhalt des Vertragsverhältnisses über die Geschäftsbeziehung zwischen dem Einzelunternehmen und der GmbH. Auch ist die faktische Abwicklung dieser Geschäfte zwischen der Gesellschaft und dem Einzelunternehmen in den vorgelegten Akten nur unzureichend dargestellt. Ebenso wenig wurde ein Vergleich mit dem branchenüblichen Inhalt derartiger Verträge angestellt. So wurde augenscheinlich nicht untersucht, ob und ggfs. in welcher Weise die zwischen der GmbH und dem Einzelunternehmen getroffenen Vereinbarungen von Lieferverträgen abweicht, welche die GmbH mit fremden Geschäftspartnern üblicher Weise abgeschlossen hat.

Derartige Informationen sind aber für eine Beurteilung der Fremdüblichkeit der Geschäftsbeziehung zwischen der GmbH und dem Einzelhandelsbetrieb des Bw. unumgänglich.

Die Ablage der zu den Ausgangsrechnungen (gemeint wohl: des Einzelunternehmens) gehörigen Lieferscheine in der GmbH und die Durchführung der "Administration" des

Einzelunternehmens durch die Gesellschaft lassen für sich keine Aussage über Vorliegen oder Fehlen einer fremdüblichen Gestaltung zu, zumal den vorgelegten Unterlagen der Inhalt einer dazu getroffenen Vereinbarung ebenfalls nicht zu entnehmen ist.

Auch die Frage nach der Gewinnabsicht lässt sich erst beantworten, wenn die Hintergründe für die von der Erstbehörde festgestellten Aufschläge von 2% - 4% geklärt sind und insbesondere auch Feststellungen zur branchenüblichen Höhe derartiger Aufschläge getroffen wurden.

Für die steuerliche Beurteilung der strittigen einzelunternehmerischen Tätigkeit des Bw. ist das Gesamtbild der Gestaltung seiner Geschäftsbeziehungen maßgeblich. Dafür fehlten aber wesentliche Sachverhaltsfeststellungen, weshalb sich der Unabhängige Finanzsenat veranlasst sah, die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidung vom 7. August 2003 gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufzuheben und die Sache zur Durchführung der für eine Überprüfung aus dem Blickwinkel des § 21 BAO und Feststellung der Gewinnabsicht im Sinne des § 23 EStG erforderlichen Erhebungen zurückzuverweisen.

§ 17 EStG in der für den Verfahrenszeitraum maßgeblichen Fassung der BGBl Nr. 201/1996 bzw. 9/1998 lautet, soweit für dieses Verfahren relevant:

(1) Bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 können die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6%, sonst 12% der Umsätze (§ 125 Abs. 1 lit. a der Bundesabgabenordnung) einschließlich der Umsätze aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22. Daneben dürfen nur folgende Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden: Ausgaben für den Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen sind oder einzutragen wären, sowie Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) und für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden, weiters Beiträge im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1. § 4 Abs. 3 vorletzter Satz ist anzuwenden.

(2) Die Anwendung des Durchschnittssatzes gemäß Abs. 1 setzt voraus, daß
1. keine Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 ermöglichen,

2. die Umsätze (§ 125 Abs. 1 lit. a der Bundesabgabenordnung einschließlich der Umsätze aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22) des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 3 Millionen Schilling betragen,

3. aus der Aufstellung der Betriebsausgaben (§ 44 Abs. 4) hervorgeht, daß der Steuerpflichtige von der Pauschalierung Gebrauch macht.

Nach § 14 Abs. 1 Z 1 UStG können Unternehmer, bei denen die Voraussetzungen gemäß § 17 Abs. 2 Z 2 EStG für die Ermittlung der Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz vorliegen, die abziehbaren Vorsteuerbeträge mit einem Durchschnittssatz von 1,8% des Gesamtumsatzes aus Tätigkeiten im Sinne des § 22 und § 23 EStG, mit Ausnahme der Umsätze aus Hilfgeschäften, berechnen. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 12 UStG sind daneben zusätzlich Vorsteuerbeträge für bestimmte betriebliche Aufwendungen (etwa Vorsteuerbeträge für Lieferungen von Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten) in tatsächlich angefallener Höhe abziehbar.

Der Bw. erfüllte die durch die genannten Bestimmungen vorgegebenen Voraussetzungen im Verfahrenszeitraum in zwei Punkten eindeutig nicht. Zum einen war sein Einzelunternehmen, wie bereits erwähnt, im fraglichen Zeitraum im Firmenbuch eingetragen. Er betrieb somit ein protokolliertes Unternehmen im Sinne des § 17 Abs. 2 Z 1 EStG. Zudem hat der Umsatz dieses Unternehmens aus der Handelstätigkeit mit der GmbH jedenfalls im Jahr 1997 die nach § 17 Abs. 2 Z 2 EStG maßgebliche Umsatzgrenze von 3.000.000,- S überschritten, sodass im Folgejahr eine Inanspruchnahme der Durchschnittssatzbestimmungen auch aus diesem Grund unzulässig war.

§ 124 BAO verpflichtet Abgabepflichtige, die handelsrechtlichen Buchführungspflichten unterliegen, auch zur Buchführung für Zwecke der Abgabenerhebung.

Nach § 5 EStG haben protokollierte Gewerbetreibende den Gewinn nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu ermitteln, soweit diesen nicht zwingende Bestimmungen des Abgabenrechtes entgegenstehen. Diese Bestimmung begründet für im Firmenbuch eingetragene Gewerbetreibende auch eine abgabenrechtliche Verpflichtung zur Gewinnermittlung im Wege der Bilanzierung. Der Begriff "Gewerbetreibender" ist dabei allein nach abgabenrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen. Maßgeblich ist demnach, ob daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des Abgabenrechtes bezogen werden.

Die Anknüpfung an die Firmenbucheintragung ist rein formalrechtlicher Natur. Ist der Gewerbetreibende zu Unrecht in das Firmenbuch eingetragen, weil der Gewerbebetrieb nach Art und Umfang keine kaufmännische Einrichtung (mehr) erfordert, wird dennoch eine

handelsrechtliche Buchführungspflicht aus § 5 Abs. 1 EStG abgeleitet (vgl. Doralt, a.a.O., § 4 Tz 9 mit Judikatur- und Literaturhinweisen).

Solange ein Gewerbetreibender im Firmenbuch eingetragen ist, besteht daher eine Buchführungspflicht, die gemäß § 17 Abs. 2 Z 1 EStG eine Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ausschließt.

Da das Einzelhandelsunternehmen des Bw. im gesamten Verfahrenszeitraum im Firmenbuch eingetragen war, unterlag er der Buchführungspflicht und war eine Gewinnermittlung durch Bilanzierung gem. § 5 EStG durchzuführen.

Dass die zuletzt in Form eines Handels mit Videoartikeln betriebene, einzelunternehmerische Betätigung per 30.9.1993 "aufgelöst" worden war (Eingabe des Bw. an das FA vom 28. September 1993), ändert daran nichts.

Der Hinweis in der Berufungsverhandlung auf die aufrechte Gewerbebefugnis bestätigt, dass auch der Bw. lediglich von einem Ruhen seiner einzelunternehmerischen Betätigung während dieser Zeit ausgegangen war. Entsprechend hatte er in den Folgejahren (negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb in seinen Einkommensteuer-Erklärungen ausgewiesen (resultierend aus den Kosten für die Aufrechterhaltung der Gewerbebefugnis). Die Firmenbucheintragung war während dieser Zeit aufrecht geblieben.

Unter den gegebenen Umständen war die Anwendung der Durchschnittsatzbesteuerung sowohl hinsichtlich der Einkommensteuer als auch bei der Umsatzsteuer unzulässig. Vielmehr war eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich erforderlich bzw. ein Vorsteuerabzug nur im nachgewiesenen Umfang und unter den Voraussetzungen des § 12 UStG zulässig.

Nach den vom Bw. auf Basis des § 17 EStG ermittelten Betriebsergebnissen waren im Verfahrenszeitraum jeweils Verluste erwirtschaftet worden.

Werden aus einer wirtschaftlichen Betätigung laufend negative Ergebnisse erzielt, ist sie auf ihre Eignung als Einkunftsquelle hin zu untersuchen.

Die Erstbehörde deutete mit dem Hinweis auf die Unmöglichkeit einer Gewinnerzielung in der Berufungsvorentscheidung auf eine Argumentation in Richtung steuerlicher Liebhabereibetätigung hin, ohne sich allerdings mit diesem Aspekt im Detail auseinander zu setzen.

Ob sich bei einer Gewinnermittlung nach § 5 EStG tatsächlich jährlich Verluste aus dem Einzelhandelsbetrieb des Bw. ergeben, kann erst beurteilt werden, wenn eine solche vorliegt. Auch insofern ist der zu beurteilende Sachverhalt bisher in wesentlichen Punkten unvollständig geblieben und war deshalb die Bescheidbehebung und Zurückverweisung nach § 289 Abs. 1 BAO auch zur Durchführung einer Gewinnermittlung nach § 5 EStG erforderlich.

Verluste aus einer gewerblichen Tätigkeit unterliegen grundsätzlich nicht dem Liebhabereiverdacht. Vielmehr geht die LVO in § 1 Abs. 1 davon aus, dass derartige Betätigungen, auch wenn daraus Verluste erwirtschaftet werden, als Einkunftsquelle gelten (Einkunftsquellenvermutung), solange nicht aufgrund einer Kriterienprüfung nach § 2 LVO festgestellt wird, dass der Gewerbetreibende gar nicht anstrebt, einen Gewinn aus dieser Betätigung zu erzielen.

Die Berufungsvorentscheidung verweist auf die Unmöglichkeit einer Gewinnerzielung bei der vom Bw. gewählten Gewinnermittlungsart angesichts der Aufschläge von lediglich 2% - 4% bei der Weiterverrechnung an die GmbH. In der Berufungsverhandlung wurde mit dem Hinweis auf die Absicht nach Gewinnminimierung, das subjektive Ertragsstreben des Bw. in Frage gestellt.

Die Annahme einer steuerlichen Unbeachtlichkeit aus dem Einzelhandelsbetrieb des Bw. allenfalls erzielter Verluste im Prüfungszeitraum rechtfertigen diese Vorbringen ohne weitere Überprüfungen im Sinne des § 2 LVO aber nicht. Den vorgelegten Akten ist allerdings nicht zu entnehmen, dass eine solche Überprüfung vorgenommen wurde. Für die in den bekämpften Bescheiden gezogenen Schlussfolgerungen fehlte es somit auch in dieser Hinsicht an den erforderlichen Sachverhaltsfeststellungen.

Im Ergebnis wird der von der Erstbehörde vertretene Rechtsansicht, der einzelunternehmerischen Handelstätigkeit des Bw. habe es im Verfahrenszeitraum an der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gemangelt, nicht gefolgt. Der Unabhängige Finanzsenat geht vielmehr davon aus, dass diese Betätigung tatsächlich nach Art und Form eines Gewerbebetriebes geführt wurde und daraus grundsätzlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden konnten.

Damit wird aber noch keine Aussage über die steuerliche Anerkennung der dabei erzielten Ergebnisse getätigt. Unter den gegebenen Umständen ist dafür in Hinblick auf die Bestimmung des § 21 BAO jedenfalls eine konkrete Auseinandersetzung mit dem Aspekt der Fremdüblichkeit des Rechtsverhältnisses zwischen dem Bw. und der GmbH erforderlich. Für eine solche wurden allerdings notwendige Erhebungen im erstinstanzlichen Verfahren verabsäumt.

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidung vom 7. August 2003 waren daher gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufzuheben und die Rechtssache zur Durchführung der erforderlichen Ermittlungen an die Erstbehörde zurückzuverweisen.

Sofern das FA aufgrund der ergänzenden Erhebungen im fortgesetzten Verfahren zum Schluss kommt, dass die strittige Tätigkeit des Bw. auch unter dem Blickwinkel des § 21 BAO den Erfordernissen einer gewerblichen Tätigkeit im Sinne der §§ 2 Abs. 3 und 23 EStG im

Verfahrenszeitraum entsprochen hat, wird der Gewinn aus dieser Betätigung nach den Grundsätzen des § 5 EStG (allenfalls im Wege einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 184 BAO) zu ermitteln sein. Ergibt sich daraus der Verdacht einer nachhaltigen Verlustsituation, wird die Erstbehörde anhand einer Überprüfung nach den Kriterien des § 2 LVO festzustellen haben, ob die einzelunternehmerische Handelstätigkeit des Bw. mit der GmbH im Verfahrenszeitraum mangels subjektiven Ertragsstrebens als abgabenrechtliche Voluptuarbetätigung zu beurteilen ist oder nicht. Entsprechend werden die aus dieser Einschätzung resultierenden, steuerlichen Konsequenzen zu ziehen sein.

Graz, am 5. April 2006