



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 1

GZ. RV/1990-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Nikolaus Wirtschaftstreuhand KEG, Steuerberatungsgesellschaft, 1130 Wien, St. Veitgasse 15, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 1992 bis 1995 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Bw, eine Kommanditgesellschaft, wurde am 3. März 1993 gegründet. Gesellschafter sind Mag. Dr. Wolfgang Ni als Komplementär und Dr. Rudolf G als Kommanditist. Als Prokurist ist Dr. Irmgard Ma tätig.

Anlässlich einer die Streitjahre umfassenden Betriebsprüfung (BP) wurden folgende Feststellungen getroffen:

Buchführungsmängel:

Honorarnote an die Fa. Pe Pe vom 28. Juli. 1994

Laut Feststellung der BP wurde ein im Jahr 1994 von der Fa Pe Pe bzw. Hr. Pe Pe vereinnahmtes Honorar in Höhe von S 50.000,00 (incl. 20 % USt) nicht erfasst.

2) Vom Kommanditisten und seinerzeitigen Prokuristen Dr. G wurden im Jahr 1993 so genannte "Sonderhonorare" für diverse Leistungen im Namen der Bw in Höhe von S 63.500,00 brutto vereinnahmt. Die Bw wurde laut Angabe von Dr. G über dieses Inkasso informiert.

Diese Sonderhonorare wurden von der Bw erst im Jahr 1994 (Verbuchung mit 31. Dezember 1994):

Verrechnungskonto Dr. G (Kto 3610) /	Erlöse sonstiges (Kto 8040)
/	Zahllast USt (Kto 3540)

erfasst und nicht schon im Jahr 1993.

TZ 18) Entgelte

Honorar von der Fa. Pe Pe:

Im Jahr 1994 wird von der BP eine Zurechnung in Höhe von S 50.000,00 brutto, d.s. S 41.666,67 netto zuzüglich 20 % USt, vorgenommen.

Die von Dr. G für die Bw vereinnahmten Sonderhonorare in Höhe von S 63.500,00 brutto, d. s. S 52.916,67 netto zuzüglich 20 % USt, werden im Jahr 1993 anstatt im Jahr 1994 berücksichtigt.

TZ 19) Aufgrund der Änderungen laut TZ 18 ergeben sich im Jahr 1993 und 1994 folgende Umsätze.

	<u>1993</u>	<u>1994</u>
Entgelte lt. Erkl.	3.387.317,01	5.143.335,14
Zurechnung lt. TZ 18.1.		41.666,67
Korrektur lt. TZ 18.2.	52.916,67	-52.916,67
Entgelte = steuerpfl. Umsatz lt. BP	<u>3.440.233,68</u>	<u>5.132.085,14</u>

Der steuerpflichtige Umsatz unterliegt dem Normalsteuersatz.

TZ 20) Vorsteuer

Honorarnoten der Fa. Ta Wirtschaftstreuhand GesmbH an die Bw:

Im Prüfungszeitraum 1992 bis 1995 legte die Fa. Ta Wirtschaftstreuhand GesmbH an die Bw Honorarnoten hinsichtlich Geschäftsführerbezug für Dr. Ni, Personenversicherungen für Dr. Ni, Kfz-Aufwand für Dr. Ni, Miete Räumlichkeiten, Miete Infrastruktur, Werkvertragsaufwand Dr. Ma und Personalaufwand (darunter Fr. Mag. Lu - 1992, 1993; Fr. Mag. Do - 1993, 1994, 1995 ; Frau Wa 1992, 1993; Frau Wu - 1992, 1993, 1994, 1995; Frau Ho 1993, 1994, 1995; Frau Wi 1995).

In Honorarnoten (Rechnungen) aus dem Jahr 1992, 1993 und 1995 (jeweils datiert mit dem 31. Dezember des jeweiligen Jahres) wurde neben Leistungen, die erbracht worden sind auch über Leistungen abgerechnet, die nicht erbracht worden sind. Die Steuerbeträge wurden in den Rechnungen offen ausgewiesen.

Eine in einem ausgestellte Rechnung ist eine Urkunde und kann diese nach Ansicht der BP nicht in mehrere Teile (einen für den Vorsteuerabzug geeigneten und einen für den Vorsteuerabzug nicht geeigneten Teil) aufgegliedert werden. Ebenso kann auch eine aliquote Vorsteuer aus dem ausgewiesenen Steuerbetrag nicht herausgerechnet werden.

Wenn daher in einer Rechnung neben Leistungen, welche erbracht worden sind auch über Leistungen, die nicht erbracht worden sind, abgerechnet wird, ist die gesamte Rechnung mit einem Mangel behaftet und daher der gesamte in einer unrichtigen Rechnung (z. B. weil eine Leistung nicht erbracht oder nicht im angeführten Umfang erbracht wurde) ausgewiesene Steuerbetrag beim Leistungsempfänger nicht als Vorsteuer anzuerkennen.

Nach Ansicht der BP schuldet der Leistungserbringer nach § 11/14 UStG den gesondert ausgewiesenen Steuerbetrag und hat dieser im Sinne dieser Gesetzesbestimmung keine Korrekturmöglichkeit.

Es handelt sich hier um folgende mit einem Mangel behaftete Rechnungen.

Honorarnote vom 31. Dezember 1992

Darin wird über Miete für Räumlichkeiten, Miete Infrastruktur und bewegliches Vermögen und über Personalaufwand abgerechnet.

Unter Personalaufwand werden auch Kosten für Frau Mag. Lu in Rechnung gestellt, die aber nachweislich (Zeugenaussage vom 8. Oktober 1997) nie für die Bw tätig war.

In dieser Honorarnote ist ein Steuerbetrag in Höhe von S 13.450,00 offen ausgewiesen (wurde bisher als Vorsteuerabzug geltend gemacht).

Honorarnote vom 31. Dezember 1993

Darin wird über Miete für Räumlichkeiten, Miete für Infrastruktur und bewegliches Vermögen, Werkvertragsaufwand Dr. Ma und über Personalaufwand (darunter Kosten für Frau Mag. Lu) abgerechnet.

Frau Mag. Lu war, wie auch schon im Jahr 1992, nicht für die Bw tätig.

Frau Dr. Ma war zu rund 14 % nicht für Klienten der Bw tätig. Von der Ta GesmbH wurden jedoch die Kosten zu 100 % in Rechnung gestellt.

In dieser Honorarnote ist ein Steuerbetrag in Höhe von S 343.234,00 offen ausgewiesen (wurde bisher als Vorsteuerabzug geltend gemacht).

Honorarnote vom 31. Dezember 1995

In dieser Honorarnote wird über Miete für Räumlichkeiten und Infrastruktur, Werkvertragsaufwand Frau Dr. Ma, Personalaufwand, 50 % des Geschäftsführerbezuges von Dr. Ni, 50 % des Aufwandes für Personenversicherungen Dr. Ni und 50 % des Kfz-Aufwandes Dr. Ni abgerechnet.

Wie die BP feststellte war Frau Dr. Ma nicht in dem in der Honorarnote angeführten Umfang (Kosten wurden von der GesmbH zu 100 % in Rechnung gestellt) für die Bw tätig. Zu rund 22 % betreute Frau Dr. Ma Nicht-Klienten der Bw.

Der offen ausgewiesene Steuerbetrag in dieser Honorarnote beträgt S 523.127,63 (wurde bisher als Vorsteuerabzug geltend gemacht).

Weiters wurde mit Honorarnote vom 31. Dezember 1993 und Honorarnote vom 31. Dezember 1994 neben weiteren Kosten für Dr. Ni (Komplementär der Bw) ein Geschäftsführerbezug von je S 350.000,00 (50 % Anteil) zuzüglich S 70.000,00 (20 % USt) in Rechnung gestellt.

Die Geschäftsführertätigkeit eines Gesellschafters einer Personengesellschaft ist stets eine nichtunternehmerische Tätigkeit. Der Gesellschafter wird als Geschäftsführer in Ausübung einer gesellschaftsrechtlichen Funktion tätig, die keinen Leistungsaustausch, sondern eine Leistungsvereinigung bewirkt.

Die Vorsteuer in Höhe von S 70.000,00 je Jahr wird nicht anerkannt.

Aufgrund der Feststellungen der BP ergeben sich folgende Vorsteuerbeträge.

	1992	1993	1994	1995
Vorsteuer lt. Erkl.	14.004,00	1.824.728,80	474.818,30	548.536,04
Vorsteuer Beratungsk.				-1.148,33
Vorsteuer Honorarnote Ta	-13.450,00	-343.234,00		-523.127,63
Vorsteuer Geschäftsführer-bezug		-70.000,00	-70.000,00	
Vorsteuer lt. BP	554,00	1.411.494,80	404.818,30	24.260,08

In der frist- und formgerechten Berufung des Dr. Ni wird eingewendet, die Feststellungen der BP seien lediglich in 2 Punkten zutreffend, nämlich die unrichtige Geltendmachung des Vorsteuerbetrages in Höhe von S 1.148,30 im Jahr 1995 und die ertragsteuerliche Behandlung des Geschäftsführerbezuges. Alle anderen Feststellungen der BP würden bekämpft.

Verfahrensmängel:

Im Zuge des BP-Verfahrens sei nicht in alle Aktenteile Einsicht gewährt worden. Dies stelle deshalb einen wesentlichen Verfahrensmangel dar, weil bei Gewährung der Akteneinsicht in sämtliche Unterlagen die Bw in die Lage versetzt worden wäre, weiteres Tatsachenvorbringen zu erstatten, weitere Beweisanträge zu stellen und weitere Ausführungen zur Beweiswürdigung zu machen, aufgrund derer möglicherweise von den nunmehr tatsächlich erteilten Bescheiden inhaltlich abweichende Bescheide vom dortigen Finanzamt erteilt worden wären.

Honorar Pe Pe:

Da es unrichtig sei, das die Bw im Jahre 1994 von der Fa. Pe Pe ein nicht in den Büchern

erfasstes Honorar im Betrag von S 50.000,-- erhalten habe, sei auch die diesbezügliche Umsatzsteuernachforderung im Betrag von S 8.333,33 nicht gerechtfertigt.

Von Dr. G vereinnahmte Sonderhonorare:

Es sei unrichtig, dass die von Dr. G für die Bw vereinnahmten Sonderhonorare in Höhe von S 63.500,-- brutto im Jahr 1993 anstatt im Jahr 1994 vereinnahmt worden seien, weshalb die Erhöhung der Umsatzsteuerschuld im Jahr 1993 im Betrag von S 10.583,33 ebenso wie die gegengleiche Kürzung der Umsatzsteuerschuld im Jahr 1994 zu unterbleiben hätten.

Vorsteuer aus der Leistungsverrechnung mit der Ta GesmbH (Leistungen Dr. Ma und Mag. Lu):

Die BP vermeine, dass der Bw das Vorsteuerabzugsrecht aufgrund von der Ta GesmbH gelegten Honorarnoten vom 31. Dezember 1992, 1993 und 1994 nicht zur Gänze zustehe, weil teilweise über Nichtleistungen, nämlich nach den tatsächlichen Verhältnissen nicht von der Ta GesmbH für die Bw erbrachten Leistungen der für die Ta GesmbH im Werkvertrag tätig geworden Dr. Ma und der im Dienstvertrag zur Ta GesmbH stehenden Mag. Lu abgerechnet worden sei.

Diese Feststellungen der BP seien unrichtig, da die auf die Nichtleistung entfallenden Beträge von der Ta GesmbH in Rechnung gestellt worden seien, da sie bestehenden Vereinbarungen entsprochen hätten. Von Nichtleistungen könne keine Rede sein.

Selbst wenn teilweise Nichtleistungen vorgelegen wären, stehe der Vorsteuerabzug anteilmäßig für die tatsächlich erbrachten Leistungen zu. Die Rechtsansicht der BP, dass der Rechnungsbetrag nicht aufgespalten werden könne, sei unrichtig.

Vorsteuer aus der Leistungsverrechnung mit der Ta GesmbH (Geschäftsführungsleistungen)

Wenn lt. BP die Geschäftsführertätigkeit des Dr. Ni als Gesellschafter einer Personengesellschaft stets eine nichtunternehmerische Tätigkeit sei, so werde übersehen, dass im gegenständlich Fall die zivilrechtliche Gestaltung anders gelagert ist. Es bestehe kein unmittelbares Vertragsverhältnis zwischen Dr. Ni und der Bw hinsichtlich der Erbringung der Komplementärleistung. Vielmehr stehe Dr. Ni in einem Dienstverhältnis zur Ta GesmbH. Die Komplementärleistungen der Bw würden werkvertraglich von der Ta GesmbH erbracht und zwar in der Form, dass Dr. Ni aufgrund seines Dienstverhältnisses zur Ta GesmbH Leistungen für die Bw erbringe. Diese Leistungen würden von der Ta GesmbH in Rechnung gestellt werden.

Ungeachtet der Tatsache, dass im Ertragsteuerrecht die wirtschaftliche Betrachtungsweise eine direkte Leistungsbeziehung zwischen Dr. Ni und der Bw erforderlich mache, müsse die umsatzsteuerliche Beurteilung der zivilrechtlichen Gestaltung folgen.

Den Berufungsausführungen hielt die BP in der Stellungnahme entgegen:

Vorsteuer aus der Leistungsverrechnung mit der Ta GesmbH (Dr. Ma/Mag. Lu)

Nach Ansicht der BP könne eine in einem ausgestellte Rechnung nicht in mehrere Teile (einen für den Vorsteuerabzug geeigneten und einen für den Vorsteuerabzug nicht geeigneten Teil) aufgegliedert werden.

Da neben Leistungen, die erbracht wurden, auch über Leistungen, die nicht erbracht wurden, abgerechnet wurde, sei die gesamte Rechnung mangelhaft und die Vorsteuer nicht abzugsfähig.

Vorsteuer aus der Leistungsverrechnung mit der Ta GesmbH (Geschäftsführerleistungen)

Dr. Ni ist sowohl an der Bw als auch an der Ta GesmbH beteiligt und auch bei beiden Gesellschaften Geschäftsführer. Lt. eigenen Angaben übt er die Geschäftsführertätigkeit zu je 50 % für die beiden Gesellschaften aus. Da die Geschäftsführertätigkeit eines Gesellschafters einer Personengesellschaft stets eine nichtunternehmerische Tätigkeit sei, liege kein Leistungsaustausch vor und sei ein Vorsteuerabzug nicht zulässig. Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug ist aufgrund steuerlicher Vorschriften und nicht nach zivilrechtlichen Gesichtspunkten zu beurteilen.

Hinsichtlich der Honorarnoten der Fa. Pe Pe und Honorare kassiert von Dr. G seien keine neue Argumente vorgebracht worden, sodass auf die Ausführungen im BP-Bericht zu verweisen sei.

Dagegen wendet Dr. Ni ein:

Vorsteuer aus der Leistungsverrechnung mit der Ta GesmbH (Dr. Ma/Mag. Lu)

In der Stellungnahme seien lediglich die Ausführungen des BP-Berichtes wiederholt worden, weshalb sich eine Gegenäußerung erübrige.

Vorsteuer aus der Leistungsverrechnung mit der Ta GesmbH (Geschäftsführerleistungen)

Die Stellungnahme lasse den Kern der Berufungsausführungen, wonach hinsichtlich der Komplementärleistungen in zivilrechtlicher Hinsicht kein unmittelbares Vertragsverhältnis zwischen Dr. Ni und der Bw bestehe, sondern diese Leistungen vielmehr werkvertraglich von der Ta GesmbH für die Bw erbracht würden, wobei Dr. Ni seinerseits diese Leistungen gegenüber der Ta GesmbH dienstrechtlich zu erbringen habe, gänzlich unberücksichtigt.

Den Berufungsausführungen, dass die umsatzsteuerliche Beurteilung der zivilrechtlichen Gestaltung unmittelbar zu folgen habe, setze die BP nur die Behauptung entgegen, dass dies nicht der Fall sei, ohne freilich diese Ansicht zu begründen und ohne darzutun, welche Betrachtung für umsatzsteuerliche Zwecke zum Zuge komme.

Wenn in der Stellungnahme überdies ausgeführt werde, dass Dr. Ni nicht als Treuhänder der Ta GesmbH tätig geworden sei, so missverstehe sie die Berufungsausführungen völlig, da das Bestehen eines Treuhandverhältnisses niemals behauptet, sondern lediglich auf die Literatur zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Treuhandverhältnissen im Allgemeinen

zur Stützung der Rechtsansicht verwiesen worden sei, wonach die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Vertragsverhältnissen unmittelbar deren zivilrechtlicher Gestaltung zu folgen habe.

In der am 18. Oktober 2000 vor dem damals zuständigen Berufungssenat I abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führt Dr. G ergänzend aus, er habe in der 2. Hälfte des Jahres 1994 Frau Na zufällig auf der Straße, und zwar in der Währingerstraße, wo er zu tun gehabt habe. Im Zuge dieses Gesprächs habe er von Frau Na von der Honorarnote erfahren und eine Kopie erhalten. Frau Na habe ihm nicht erzählt, dass der ausgewiesene Betrag bezahlt, sondern lediglich mit S 50.000,-- verglichen worden sei.

Dr. Ni gibt dazu an, der Betrag von S 50.000,-- findet sich weder bei der Firma Pe Pe noch bei der Firma He GesmbH noch in der Einnahmen/Ausgabenrechnung der Immobilienverwaltung als Ausgabe bzw. als Werbungskosten.

Zum Punkt Sonderhonorare führt Dr. Ni aus, dass ihm bei der Verbuchung des Betrages von S 128.524,-- nicht klar gewesen sei, dass der Betrag von S 63.500 (Sonderhonorare) ein Teil des Betrages von S 128.524,-- sei. Erst durch die am 28. Juli 1994 eingebrachte Klage sei der Betrag von S 63.500,-- bekannt geworden, weshalb dieser Betrag erst 1994 eingebucht worden sei. Der Konnex dieses Betrages zum Betrag von S 128.524 sei Dr. Ni erst im Rahmen der BP bekannt geworden.

Der Differenzbetrag von S 128.524,-- und S 63.500,-- wurde, und dies sei aktenkundig, bereits im Jahr 1993 verbucht. Diesbezüglich habe es keine Beanstandungen der BP gegeben.

Dr. G führte zu diesem Punkt aus, dass er die in Rede stehenden Honorare quittiert und Dr. Ni darüber informiert habe. Die Beträge habe er jedoch nicht abgeführt, da er sie gegen bereits bestehende Kostenansprüche der Se GesmbH verrechnet habe.

In der Eingabe vom 15. November 2004 wird ergänzend ausgeführt, es seien bisher keine Argumente vorgebracht worden, wonach die Leistungsverrechnung mit der Ta GesmbH unangemessen wäre und einem Drittvergleich nicht standhalten würde.

Die sonstigen Leistungsverrechnungen stünden nach Ansicht der Bw jedenfalls in den Jahren 1992 bis 1995 zu. Allenfalls später erfolgte Rechnungsberichtigungen seien für das hier zu beurteilende Vorsteuerabzugsrecht in den Jahren 1992 bis 1995 vollkommen irrelevant und betreffen ausschließlich die Umsatzsteuerveranlagung für diese späteren Berufungsjahre.

Der Antrag auf Abhaltung und Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Verfahrensmängel:

In der Berufung wird von Dr. Ni geltend gemacht, dass die Verweigerung der Akteneinsicht in bestimmte Aktenteile einen Verfahrensmangel darstelle. Die Kenntnis der von der Akteneinsicht ausgenommenen Aktenteile ist zur Geltendmachung oder zur Verteidigung der abgabenrechtlichen Interessen oder zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten nicht erforderlich. Alle Unterlagen, auf die sich Sachverhaltsfeststellungen gründen, wurden Dr. Ni zur Kenntnis gebracht.

Honorar Pe Pe:

Dr. Ni führt aus, dass die Rechnung vom 28. Juli 1994 deswegen wieder ausgebucht wurde, da tatsächlich keine Zahlung auf diese Rechnung erfolgt sei. Diese Ausführungen sind schon aus diesem Grund unwahrscheinlich, da sich in diesem Fall zumindest Unterlagen oder Aufzeichnungen darüber finden müssten, warum eine Zahlung seitens Herrn Pe unterblieb. Mit der Erbringung der Leistung durch die Bw ist die Forderung entstanden und finden sich keine Hinweise darauf, dass die Forderung weggefallen sei. Es kann wohl nicht davon ausgegangen werden, dass die Leistungen unentgeltlich erbracht wurden.

Aber auch die Ausführungen, in der Honorarnote vom 15. April 1996 sei als Ausgleich für die nicht erfolgte Zahlung der oben genannten Rechnung für die Erstellung der Einkommensteuererklärung der unüblich hohe Betrag von S 24.000,-- + USt verlangt worden, haben keine höhere Wahrscheinlichkeit für sich. Wäre diese Vorgangsweise tatsächlich gewählt worden, wäre lediglich die ursprünglich zu hoch ausgestellte Rechnung zu berichtigen gewesen und nicht über eine weitere Rechnung zu korrigieren. Zumindest hätte auf der strittigen Rechnung ein Vermerk angebracht werden müssen. Daran vermögen auch die Angaben nichts zu ändern, für die Erstellung der Einkommensteuererklärung 1994 sei lediglich ein Zeitaufwand von 1 Stunde notwendig gewesen und daher der in Rechnung gestellte Betrag mit S 24.000,-- + 20 % USt zu hoch, nichts zu ändern. Tatsache ist, dass in der Rechnung vom 15. April 1996 für die Erstellung der Einkommensteuererklärung 1994 ein Betrag in Höhe von S 24.000,-- + 20 % USt in Rechnung gestellt wurde und sich kein weiterer Hinweis darauf findet, dass dieser Betrag noch für andere erbrachte Leistungen gelten soll. Darüberhinaus findet sich auf der stornierten Rechnung kein Hinweis auf eine derartige Vorgangsweise.

Auf der Kopie der ursprünglichen Rechnung findet sich der Vermerk „verglichen mit S 50.000,--“, der von Herrn Pe in der 2. Jahreshälfte 1996 auf Wunsch Dr. G angebracht wurde. Daraus kann aber nicht ersehen werden, dass vereinbart worden sei, dass sich dieser Betrag auf die Erstellung zukünftiger Bilanzen beziehen soll. Dies würde ja wiederum bedeuten, dass die Leistungen im Zusammenhang mit der Liegenschaft unentgeltlich erbracht worden wären, was, wie bereits oben ausgeführt, nicht wahrscheinlich ist.

Aufgrund der Aussagen Dr. G, Herrn Pe und Frau Na muss davon ausgegangen werden, dass für die Erbringung der Leistungen im Zusammenhang mit dem Liegenschaftserwerb tatsächlich ein Betrag in Höhe von S 50.000,-- im Jahr 1994 bezahlt wurde.

Wenn Dr. Ni versucht, die Angaben der Frau Na und Dr. G als unglaubwürdig hinzustellen, so darf dabei nicht übersehen werden, dass die Tatsache, dass die Honorarnote vom 28. Juli 1994 tatsächlich ausgestellt wurde, bestehen bleibt. Wenn Dr. Ni tatsächlich eine Einigung mit Herrn Pe, dass dieser Betrag in späteren Honorarnoten verrechnet werden sollte, getroffen hätte, hätte er sicherlich einen entsprechenden Vermerk auf der „stornierten“ Honorarnote angebracht. Hinsichtlich des zu hoch verrechneten Betrages hätte Dr. Ni eine Gutschrift ausstellen müssen. Die von Dr. Ni aufgezeigte Vorgangsweise ist völlig praxisfremd und würde nur dazu führen, dass die tatsächlich erbrachten und verrechneten Leistungen verschleiert würden. Es wäre in der Folge nicht mehr nachvollziehbar, für welche Leistungen welche Beträge verrechnet wurden. Am wahrscheinlichsten erscheint noch die Vorgangsweise, die Herr Pe auf der Rechnungskopie bestätigt hat, dass die streitverfangene Rechnung mit S 50.000,-- brutto beglichen wurde, ohne dass irgendwelche Leistungen für die Zukunft vereinbart worden seien. Warum sollte Dr. G sich von Herrn Pe die Reduzierung eines Rechnungsbetrages bestätigen lassen, wenn diese Rechnung einerseits nicht bezahlt worden sei und andererseits der Rechnungsbetrag für die Erstellung künftiger Bilanzen hätte verrechnet werden sollen.

Der BP ist auch darin beizupflichten, dass die Bw doppelt auf Honorare verzichtet hätte, wenn sich der strittige Vermerk auf die Erstellung zukünftiger Bilanzen bezogen hätte, nämlich auf das gegenständliche Honorar und auf die Beträge durch Reduzierung des Honorars für die Erstellung der Bilanzen der Firmen Pe Pe und He GesmbH. Die Beträge sind im BP Bericht dargestellt.

Dr. G hat in der mündlichen Verhandlung ausgeführt, dass seine Aussage, dass er im September 1993 letztmalig in der Firma Pe Pe war, so zu verstehen sei, dass er zu diesem Zeitpunkt letztmalig beruflich in der Firma zu tun hatte. Als er im Herbst 1994 auf einen Kaffee in der Firma Pe Pe war, sei er als Privatperson dort gewesen. Ein Widerspruch in den Aussagen liegt somit nicht vor. Die Tatsache, dass sich auf der Rechnungskopie des Herrn Pe der Vermerk „verglichen mit S 50.000,--“ wieder findet, bleibt bestehen. Hingegen findet sich kein Hinweis, dass der Betrag für die Erstellung zukünftiger Bilanzen vereinbart worden sei. Daher sind auch die Ausführungen bezüglich der Erinnerungsfähigkeit der Frau Na nicht zielführend.

Sonderhonorare Dr. G:

Die strittigen Honorare wurden lt. Kassaquittungen von Dr. G im Jahr 1993 im Namen der Bw kassiert und gelten in diesem Jahr als zugeflossen. Unerheblich ist, wann der Umstand der

Vereinnahmung Dr. Ni zur Kenntnis gelangt ist bzw. wann die Honorare tatsächlich von Dr. G an Dr. Ni weitergeleitet wurden.

Sowohl in den Eingaben als auch in der seinerzeitigen mündlichen Verhandlung hat Dr. Ni ausgeführt, dass für ihn nicht klar war, dass die strittigen Beträge die von Dr. G vereinnahmten Sonderhonorare waren. Diese Angaben werden durch die Angaben Dr. G widerlegt. Aber auch Dr. Ni widerspricht sich insofern selbst, wenn er einerseits behauptet, von diesen Honoraren keine Kenntnis zu haben, andererseits aber diese Honorare in einem Schreiben vom 10. Mai 1994 an Dr. G erwähnt und die Herausgabe dieser Honorare fordert.

Da Dr. G den Klienten gegenüber die Vereinnahmung der Honorare fakturiert hat und deren Inkasso durch Dr. G im Jahr 1993 auch von Dr. Ni nicht bestritten wird, kann nicht ersehen werden, warum die diesbezüglichen Angaben Dr. G unglaubwürdig sein sollen.

Der Beweisantrag auf Einvernahme der Leistungsempfänger als Zeugen wurde mangels Relevanz zurückgewiesen, da ohnedies unstrittig ist, dass die strittigen Beträge im Jahr 1993 vereinnahmt wurden.

Leistungsverrechnung mit der Ta GesmbH:

Mit Datum 25. Juni 1998 hat die Ta GesmbH die Rechnungen vom 31. Dezember 1992, 31. Dezember 1993, 31. Dezember 1994 und 31. Dezember 1995 berichtigt. Die Rechnung vom 31. Dezember 1995 wurde überdies am 26. Juni 1998 ein zweites Mal berichtigt. Durch diese Rechnungsberichtigungen wurden die tatsächlich durch die Ta GesmbH für die Bw erbrachten Leistungen und die in diesen Leistungen enthaltenen Vorsteuern ausgewiesen. Die Aufwendungen bezeichnet als „Geschäftsführerbezug“ waren in den ursprünglichen Rechnungen mit Umsatzsteuer ausgewiesen und wurden in den berichtigten Rechnungen ohne Umsatzsteuer ausgewiesen.

Folgende Rechnungen wurden ausgestellt und berichtigt:

31. Dezember 1992

Miete Räumlichkeiten	9.800,00	8.633,00
10% Umsatzsteuer	980,00	863,30
	10.780,00	9.496,30
 Miete Infrastruktur und bewegliches Vermögen	 19.600,00	 17.267,00
 Personalaufwand (Frau Mag. Lu, Frau Wa, Frau Wu: Hälfte der Bruttobezüge von insgesamt S 57.000,00 zuzügl. 50 % Gehaltsnebenkosten)	 42.750,00	 23.250,00
	62.350,00	40.517,00
20% Umsatzsteuer	12.470,00	8.103,40
	74.820,00	48.620,40

31. Dezember 1993

Miete Räumlichkeiten	235.200,00	207.200,00
10% Umsatzsteuer	23.520,00	20.720,00
	258.720,00	227.920,00
Miete Infrastruktur und bewegliches Vermögen	470.400,00	414.400,00
Werkvertragsaufwand Dr. Ma	557.530,00	478.870,00
Personalaufwand (Frau Mag. Lu, Frau Mag. Do, Frau Ho, Frau Wa, Frau Wu: Hälfte der Bruttobezüge von insgesamt S 877.908,90 zuzügl. 30 % Gehaltsnebenkosten)	570.640,00	337.150,57
	1.598.570,00	1.230.420,57
20% Umsatzsteuer	319.714,00	246.084,12
	1.918.284,00	1.476.504,69

31. Dezember 1994

Werkvertragsaufwand Dr. Ma	591.100,00	591.100,00
Personalaufwand (Frau Mag. Do, Frau Ho, Frau Wu: Hälfte der Bruttobezüge von insgesamt S 1.432.323,00 einschließlich Gehaltsnebenkosten)	716.161,50	716.161,50
50 % des Geschäftsführerbezuges Dr. Ni	350.000,00	
	1.657.261,50	1.307.261,50
20% Umsatzsteuer	331.452,30	261.452,30
50 % des Geschäftsführerbezuges Dr. Ni		350.000,00
50 % des Aufwandes für Personenversicherungen	53.976,00	53.976,00
50 % des KFZ-Aufwandes Dr. Ni	201.100,50	201.100,50
	2.243.790,30	2.173.790,30

31. Dezember 1995

Miete Räumlichkeiten und Infrastruktur	844.200,00	844.200,00
Werkvertragsaufwand Dr. Ma	636.125,00	494.797,50
andere Werkvertragsnehmer	27.096,67	27.096,67
Personalaufwand (Frau Mag. Do, Frau Ho, Frau Wu, Frau Wi: Hälfte der Bruttobezüge von insgesamt S 1.516.433,00 einschließlich Gehaltsnebenkosten)	758.216,50	758.216,50
50 % des Geschäftsführerbezuges Dr. Ni	350.000,00	
	2.615.638,17	2.124.310,67
20% Umsatzsteuer	523.127,63	424.862,13
50 % des Geschäftsführerbezuges Dr. Ni		350.000,00
50 % des Aufwandes für Personenversicherungen	56.794,50	56.794,50
50 % des KFZ-Aufwandes Dr. Ni	200.880,00	200.880,00

3.396.440,30

3.156.847,30

Die BP hat festgestellt, dass Dr. Ma betreffend Kanzleistunden keine Aufzeichnungen geführt hat. Die Besprechungsstunden beinhalten auch Besprechungen mit kleineren Klienten der Ta GesmbH. Die Besprechungsstunden der größeren Klienten der Ta GesmbH und der Bw wurden von Frau Dr. Ma direkt den Klientenstunden zugeordnet. Die übrigen Kanzleistunden betreffen sowohl von ihr betreute Klienten der Bw als auch der Klienten der Ta GesmbH.

Aufgrund der Leistungsverzeichnisse hat Frau Dr. Ma im Jahr 1993 142 Stunden zu S 460,00 (= S 65.320,00) und im Jahr 1995 220,50 Stunden (2 Stunden zu S 480,00 = S 960,00 und 218,50 Stunden zu S 485,00 = S 105.972,50, insgesamt somit S 106.932,50) für Klienten verrechnet, die nicht Klienten der Bw sind.

Die oben angeführten Stunden wurden direkt den einzelnen Klienten zugerechnet.

Da keine Aufzeichnungen betreffend die Kanzleistunden vorhanden sind, wurden diese im Verhältnis der Klientenstunden für Klienten der Bw und Klientenstunden für Nicht-Klienten der Bw zueinander aufgeteilt.

	1993	1995
verrechnet Gesamtstunden	1.212,00	1.314,00
-Kanzleistunden	208,50	322,00
verrechnete Klientenstunden	1.003,50	992,00
Stunden für Nicht-Klienten	142,00	220,50
	14%	22%

Von den Kanzleistunden wurden im Jahr 1993 29 Stunden (=14 % von 208,50 Stunden) und im Jahr 1995 71 Stunden (=22 % von 322 Stunden) ausgeschieden.

Zum Einwand des Vorteilsausgleichs wird ausgeführt:

Vom geschäftsführenden Gesellschafter Dr. Ni wurde ein Aktenvermerk vom 2. August 1995 mit folgendem Wortlaut vorgelegt:

„Die Leistungen, die Frau Dr. Ma im Jahre 1993 für unsere Gesellschaft erbracht hat, entsprechen etwa in ihrem Wert denjenigen Leistungen, die herr Mag. Ku für Klienten der Bw ausgeführt hat. Daher wird ein Vorteilsausgleich vereinbart und im Zuge der Bilanzierung auf die diesbezüglichen wechselseitigen Leistungsverrechnungen verzichtet.“

Mag. Kumertz ist Beschäftigter der Fa. Dr. Rainer Ne Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft und nicht der Ta GesmbH.

Ein Vorteilsausgleich ist zulässig, wenn zwischen den Geschäften eine innere Beziehung herrscht, darüber eine ausdrückliche wechselseitige Vereinbarung getroffen wurde und die Leistungen einander äquivalent gegenüberstehen.

Solche Vereinbarungen (Verträge) müssen, um steuerlich anerkannt zu werden, klar und eindeutig sein, nach außen in Erscheinung treten und fremdüblich sein.

Der Vorteilsausgleich hätte auch zeitgerecht und nicht nachträglich vereinbart werden müssen.

Auf den Honorarnoten, mit denen die Leistungen abgerechnet wurden, hätte ein Hinweis auf den Vorteilsausgleich erfolgen müssen.

Von einem Aktenvermerk, der erst nachträglich im August 1995 für Leistungen betreffend das Jahr 1993 angefertigt wurde, wird man nicht sagen können, dass er nach außen in Erscheinung getreten ist.

Auch kann nicht angenommen werden, dass es unter fremden Unternehmen üblich ist, dass Leistungen unter namentlicher Anführung der die Leistungen erbringenden Personen in Rechnung gestellt werden und die Leistungen tatsächlich von dritten Unternehmen erbracht worden sind, da sich gerade in dieser Branche zwischen dem Auftraggeber und dem Auftragnehmer ein gewisses Vertrauensverhältnis besteht, auf das der Auftraggeber Wert legt und ungefragt ein Handeln dritter Unternehmungen nicht hingenommen hätte.

Tatsache bleibt, dass Leistungen von Personen in Rechnung gestellt wurden, die diese nicht oder nicht in dem Ausmaß erbracht haben.

Für die Jahre 1994 und 1995 wurden überhaupt keine Unterlagen betreffend Vorteilsausgleich vorgelegt.

Eine gegenseitige Aufrechnung von Forderungen und Schulden ist außerdem vor deren Verbuchung nicht zulässig.

In der Honorarnote vom 5. Oktober 1993 stellt die Ta GesmbH der Fa Dr. Rainer Ne GesmbH Frau Dr. Ma mit 110,5 Stunden zu S 460,00 mit insgesamt S 50.830,00 in Rechnung. Somit stellt die Ta GesmbH Frau Dr. Ma gleichzeitig der Bw zur Gänze und der Dr. Rainer Ne GesmbH teilweise in Rechnung.

Der Vorteilsausgleich kann somit für die Jahre 1993, 1994 und 1995 nicht anerkannt werden. Auf dem Gebiet der Umsatzsteuer ist der Vorteilsausgleich überdies nicht anwendbar, da über gegenseitige Lieferungen und Leistungen offen Rechnung zu legen ist.

Gehalt Mag. Lu:

Lt. eigenen Angaben war Frau Mag. Lu nie für die Bw tätig und hat nie Klienten der Bw betreut. Von der Ta GesmbH wurden im Jahr 1992 für den Zeitraum 15. -31. Dezember und im Jahr 1993 1993 für den Zeitraum Jänner bis November die Hälfte des Bruttobezuges zuzüglich Nebenkosten an die Bw verrechnet.

Die Aufwendungen betreffend Mag. Lu werden somit nicht anerkannt und ist ein Abzug der darauf entfallenden Vorsteuer unzulässig.

Wie bereits oben ausgeführt, hat die Ta GesmbH im Juni 1998 die Rechnungen gegenüber der Bw berichtigt und darin nur die tatsächlich erbrachten Leistungen angesetzt und die darauf entfallende Umsatzsteuer ausgewiesen.

Ergänzend ist noch auszuführen, dass die in den berichtigten Rechnungen angesetzten Beträge und Umsatzsteuer exakt den von der BP ermittelten Werten entsprechen.

Auf Grund der berichtigten Rechnungen wurden nicht nur die Einnahmen bei der Ta GesmbH berichtigt, sondern hat die Bw für den Zeitraum 6/1998 auch Umsatzsteuervoranmeldungen beim Finanzamt eingereicht und wurde auf Grund der berichtigten Rechnungen im Umsatzsteuerbescheid 1998 vom 4. Oktober 2000 die aufgrund der berichtigten Rechnungen die ausgewiesene Vorsteuer betreffend den Zeitraum 1992 bis 1995 anerkannt. Ein Rechtsmittel gegen den Umsatzsteuerbescheid 1998 wurde nicht erhoben.

Da die Vorsteuern für die in den Jahren 1992 bis 1995 tatsächlich erbrachten Leistungen im Jahr 1998 anerkannt wurden und für die Berufungsbehörde keine Möglichkeit besteht, den Umsatzsteuerbescheid 1988 abzuändern, können die Vorsteuern nicht zusätzlich auch noch in den Streitjahren gewährt werden, das sonst eine doppelte Anerkennung der Vorsteuern erfolgen würde. Da die Geschäftsführerbezüge in den berichtigten Rechnungen ohne Umsatzsteuer ausgewiesen wurden, kann ein Abzug der Vorsteuern aus diesem Titel nicht erfolgen. Die in der Eingabe vom 15. November 2004 vertretene Rechtsmeinung, allfällige spätere Rechnungsberichtigungen hätten keinen Einfluss auf das Vorsteuerabzugsrecht in den Streitjahren würde dazu führen, kann somit nicht zutreffend sein.

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 in den Streitjahren nicht möglich.

Geschäftsführerbezüge:

Richtig an den Berufungsausführungen ist, dass die Ta GesmbH das Geschäftsführergehalt Dr. Ni der Bw 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 Bw ist. Schon auf Grund seiner Gesellschafterstellung ist Dr. Ni somit zur Geschäftsführung der Bw verpflichtet. Die Ta GesmbH ist nicht zur Geschäftsführung in der Bw verpflichtet und besteht auch keine Verpflichtung, einen Geschäftsführer für die Bw zur Verfügung zu stellen.

Unrichtig ist auch die Rechtsansicht, die Ta GesmbH sei schon deshalb berechtigt, der Bw das Geschäftsführergehalt in Rechnung zu stellen, da Dr. Ni Dienstnehmer der Ta GesmbH

sei. Wie bereits oben ausgeführt, besteht seitens der Ta GesmbH keine Verpflichtung, für die Bw einen Geschäftsführer zur Verfügung zu stellen.

Weiters darf auch hier nicht übersehen werden, dass die Rechnungen - wie oben aufgezeigt - auch dahingehend berichtigt wurden, dass das Geschäftsführergehalt nicht der Umsatzsteuer unterzogen wurde. Es würde somit eine Vorsteuer zum Abzug zugelassen werden, der keine Umsatzsteuerschuld auf Seiten der Ta GesmbH gegenübersteht.

Es war daher die Berufung abzuweisen.

Wien, am 6. Dezember 2004