



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 16. August 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes Liezen, vom 13. Juli 1999 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 1994 bis 1996 entschieden:

Die Berufung gegen die **Umsatzsteuerbescheide** für die Jahre **1994 bis 1996** wird als unbegründet *abgewiesen*.

Der Berufung gegen die **Einkommensteuerbescheide 1994 bis 1996** wird *teilweise Folge* gegeben.

Die **Einkommensteuer** wird

für das Jahr **1994** – wie in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes - mit ATS 75.946,- (= € 5.519,21),

für das Jahr **1995** mit ATS 908.035,- (= € 65.989,48) und

für das Jahr **1996** – wie in der Berufungsvorentscheidung - mit ATS 510.910,- (= € 37.129,28) festgesetzt.

Die Ermittlung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlagen sowie des jeweiligen Einkommensteuerbetrages ist den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern (bzw. hinsichtlich des Jahres 1995 ergänzend aus Punkt 7. der Entscheidungsgründe) zu entnehmen, welche einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Entscheidungsgründe

(1) Der Bw. erzielte in den Jahren 1994 bis 1996 (ua.) selbständige Einkünfte aus seiner Betätigung als Steuerberater. Im Jahre 1995 erklärte er überdies sonstige Einkünfte aus einer Beteiligungsveräußerung iHv. ATS 1.708.000,--. Im Jahr 1996 brachte er in seiner Abgabenerklärung im Rahmen der selbständigen Einkünfte neben einem Verlust aus seiner Tätigkeit als Steuerberater auch Einkünfte als Geschäftsführer iHv. ATS 1.260.000,-- zum Ansatz.

Mit als "Antrag Vorsteuerpauschalierung § 14 Abs. 1 UStG 1994" bezeichneter Eingabe vom 23. Dezember 1994 erklärte der Bw. gegenüber dem Finanzamt, ab dem Jahre 1994 die abziehbaren Vorsteuerbeträge gemäß § 14 Abs. 1 UStG 1994 nach Durchschnittssätzen in Höhe von 1,8% zu ermitteln.

Anlässlich einer beim Bw. bezüglich der Streitjahre durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurden ua. nachstehende Feststellungen getroffen (s. Prüfungsbericht vom 22. Juni 1999):

"Tz. 13 – Mängel der Aufzeichnungen ...

Teilweise wurde eine klare Trennung zwischen Geschäftsfällen betreffend das Einzelunternehmen Mag. ES und die Fa. Mag. ES GmbH nicht vorgenommen. Während beispielsweise Honorarnoten auf Geschäftspapier des Einzelunternehmens mit dem Zusatz "GmbH" an das Klientel des Einzelunternehmens erstellt wurden, erfolgten die Zahlungseingänge nicht auf einem Bankkonto der GmbH (erst ab 1996 eigene Bankverbindung!), sondern am Konto des Einzelunternehmens. Des Weiteren schienen auch Aufwendungen (zB Miete) einmal beim Einzelunternehmen, einmal bei der GmbH auf. ...

A) Einkünfte aus selbständiger Arbeit:

Tz. 14 – Nichtanerkennung der Mag. ES SteuerberatungsgmbH als WirtschaftstreuhandgmbH / Zurechnung an Einzelunternehmen:

Die Mag. ES SteuerberatungsgmbH ist nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch derart in das Einzelunternehmen Mag. ES eingegliedert, dass von einer eigenen selbständigen Tätigkeit als Wirtschaftstreuhandkanzlei nicht die Rede sein kann. Die in diesem Zusammenhang stehenden Umsätze und Aufwände sind deshalb zur Gänze dem Einzelunternehmen Mag. ES zuzurechnen.

Der gegenständlichen Gesellschaft sind als steuerrechtlich relevante Geschäftsfälle lediglich jene Tätigkeiten zuzuordnen, für die sie eigentlich ursprünglich als Fa. R-GmbH tätig geworden ist, nämlich die Vorbereitungshandlungen für eine Rohstoffwiedergewinnungsanlage zu führen und nach dem Ankauf und der Weiterveräußerung einer Industriehalle keine

sonstigen wirtschaftlichen Geschäftstätigkeiten gesetzt zu haben. Die Firmenumgestaltung vom 9. Jänner 1992 in die "Mag. ES SteuerberatungsgmbH" hatte keine faktische wirtschaftliche Änderung zur Folge. Die Erlangung der formalen berufsrechtlichen Voraussetzungen ab 1. November 1994 durch die WT-Kammer sowie der Abschluss einer Berufshaftpflichtversicherung ab 11/94 sind für sich betrachtet kein Beweis dafür, dass Arbeiten einer Steuerberatungsgesellschaft aufgenommen wurden. Insbesondere verfügt die GmbH über kein eigenes Klientel. Auftragserteilungen zur Buchhaltungs- oder Lohnverrechnungserstellung etwa durch Klienten des Einzelunternehmens oder sonstiger Klienten (Kunden) liegen nicht vor. Unter anderem sprechen folgende, im Rahmen der für das Abgabenverfahren anzuwendenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise gegebenen Umstände für die vorstehende rechtliche Beurteilung im BP-Zeitraum:

-- kein eigenes Klientel, fehlende Infrastruktur (Büro, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Arbeitsmittel – zB EDV-Anlage, Personal, Verwendung des Geschäftspapieres des Einzelunternehmens – Ergänzung "GmbH"), Übernahme von Personal aus dem Einzelunternehmen ab Juni 1997, Anschaffung einer EDV-Anlage im Jahr 1997,

-- fremdunübliche Vertragsgestaltungen (Verrechnung von Fremdleistungen durch das Einzelunternehmen), behauptete Leistungserbringungen in Millionenhöhe wurden nicht bezahlt (Erfassung als Rückstellungen!),

-- Übernahme von Finanzierungen mangels Bank-Liquidität durch das Einzelunternehmen.

Die erklärten Rechtsverhältnisse sind einzig und allein dadurch denkmöglich, dass dem Eigentümer des Einzelunternehmens Mag. ES als Alleingesellschafter und Alleingeschäftsführer jene beherrschende Gesellschafterstellung zukommt, die derartige, im Rahmen eines Fremdvergleiches als unüblich und wirtschaftsfremd erscheinende Handlungen zulassen.

.....

Tz. 15 – Geschäftsführerbezug:

Mit Hinweis auf die Ausführungen in Tz. 14 zur Tätigkeit der Mag. ES SteuerberatungsgmbH werden als Geschäftsführerentschädigung nachstehende, im Schätzungswege ermittelten Beträge berücksichtigt.

	1994	1995	1996
<i>lt. Erklärung</i>	0,--	0,--	1.260.000,--
<i>lt. BP</i>	12.000,--	12.000,--	12.000,--

.....

Tz. 17 Umsatzsteuer – Vorsteuerpauschalierung:

Ein Vorsteuerabzug nach Durchschnittssätzen gemäß § 14 UStG ist ua. nur dann zulässig, wenn die Umsätze aus einer Tätigkeit iSd. § 22 EStG des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als ATS 3 Mio. betragen. Die erklärten Umsätze für das Jahr 1992 betragen ATS 4.102.206,--, für 1993 ATS 4.205.402,--, für 1994 ATS 3.992.405,--. Nachdem für das gegenständliche Unternehmen die Voraussetzungen zur Inanspruchnahme der Vorsteuerpauschalierung nicht vorliegen, sind die Vorsteuerbeträge unter Zugrundelegung der Aufzeichnungen zu ermitteln ...

Tz. 18 USt-Aufwand:

Bei der Bruttogewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG sind die tatsächlich entrichteten Umsatzsteuerbeträge zu berücksichtigen:

.....

Tz. 20 Nichtabzugsfähige Aufwendungen:

Gemäß § 20 EStG ist nachstehenden Aufwendungen mangels betrieblicher Veranlassung die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe zu versagen. Der Abgabepflichtige hat die Vorlage entsprechender Unterlagen (zB Seminarprogramme), die die betriebliche Notwendigkeit beweisen sollen, bis zum 23. März 1999 in Aussicht gestellt.

Die anlässlich der Besprechung vom 21. Juni 1999 vorgelegten Unterlagen lassen eine berufliche Veranlassung der besuchten Seminare nicht erkennen und ist eine Berücksichtigung als Betriebsausgabe nicht zulässig. In diesem Zusammenhang gilt es zu bemerken, dass schon auf Grund der Veranstaltungsbezeichnung eine berufliche Notwendigkeit dieser Seminarbesuche höchst zweifelhaft erscheint.

<i>Aufwand zur beruflichen Fortbildung:</i>		<i>1994</i>	<i>1995</i>
G-GmbH	<i>"Kampf und Verkauf"</i>	<i>19.950,--</i>	
G-GmbH	<i>"Car-Defense-System"</i>		<i>23.700,--</i>
<i>Gewinnberichtigung</i>		<i>19.950,--</i>	<i>23.700,--</i>
<i>Vorsteuerberichtigung</i>		<i>- 3.325,--</i>	<i>- 3.950,--</i>

.....

*C) Sonstige Einkünfte:**Tz. 22 Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung:*

Mit Abtretungsvertrag vom 5. April 1995 hat Herr Mag. ES seinen Geschäftsanteil an der Fa. WR-GmbH um den Abtretungspreis von ATS 2.100.000,-- an Herrn Mag. St. veräußert. Diesen Geschäftsanteil hat der Abgabepflichtige im Erbwege von seinem Vater ... erhalten. Er entspricht einer mit dem Betrag von ATS 125.000,-- eingezahlten Stammeinlage im Nennbetrag von ATS 250.000,--. Die Einforderung der aushaftenden Einlage iHv. ATS 125.000,-- hat nie stattgefunden. Nachweise über sonstige Anschaffungskosten wurden nicht erbracht.

Für die Veräußerung dieses 50%-igen Stammanteiles sind die Einkünfte gemäß § 31 EStG in folgender Höhe zu ermitteln:

	<i>lt. Erklärung</i>	<i>lt. BP</i>
<i>Veräußerungserlös</i>	<i>2.100.000,--</i>	<i>2.100.000,--</i>
<i>entrichtete Anschaffungskosten</i>	<i>- 250.000,--</i>	<i>- 125.000,--</i>
<i>Börsenumsatzsteuer</i>	<i>- 42.000,--</i>	<i>- 42.000,--</i>
<i>Freibetrag gem. § 31 Abs. 3 EStG (anteilig)</i>	<i>- 100.000,--</i>	<i>- 50.000,--</i>
<i>Sonstige Einkünfte lt. BP</i>	<i>1.708.000,--</i>	<i>1.883.000,--"</i>

Auf Basis der vom Prüfer getroffenen Feststellungen hat das Finanzamt die berufsgegenständlichen Bescheide erlassen.

(2) Seine dagegen erhobene Berufung begründet der Bw. wie folgt:

"Zu Tz. 14 – Nichtanerkennung der Mag. ES SteuerberatungsgmbH:

Auf Grund eines scheinbar durch die Betriebsprüfung festgestellten Gesamtbildes wird die selbständige Tätigkeit der GmbH in Abrede gestellt. Mit der Firmennamen und –gegenstandsänderung 1992 wurde die Tätigkeit entfaltet und bereits 1992 Erlöse einschließlich der nicht verrechneten Leistungen von ATS 917.830,-- erzielt. ...

Die Bestimmung des § 21 BAO über die wirtschaftliche Betrachtungsweise dient der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Die Betriebsprüfung kam für die Jahre 1994 bis 1996 zur Feststellung der Nichtanerkennung der Mag. ES SteuerberatungsgmbH, ab 1997 wird die Anerkennung zuteil. Dies widerspricht dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Die Grunderfordernisse für die Bewertung der Sachlage nach § 22 BAO als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten liegen nicht vor.

Ab November 1994 wurden die sämtlichen Buchführungs- und Lohnverrechnungsarbeiten von der Mag. ES SteuerberatungsgmbH übernommen und fakturiert. Die GmbH ist seit 1992 als

eigenständiges, organisatorisch selbständiges Unternehmen nach außen hin aufgetreten. Die Klienten erhielten Honorarnoten von der Mag. ES SteuerberatungsgmbH und haben die Leistungserstellung akzeptiert und anerkannt, dh. diese Firma ist nach außen hin ausreichend in Erscheinung getreten.

a) Vereinbarung vom 17. November 1994:

Mit dieser Vereinbarung vom 17. November 1994 wurde zum Ausdruck gebracht, dass sämtliche Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsarbeiten durch die Mag. ES SteuerberatungsgmbH für meinen gesamten Klientenstock übernommen wird. Die Erstellung der Jahresabschlüsse obliegt dem Einzelunternehmen, dh. die Vorbehaltsaufgaben gemäß § 33 WTBO werden von mir ausgeführt. Weiters wurde vereinbart, dass der Klientenstock nicht übernommen wird. Die Verrechnungspreise werden in einem gesonderten Werkvertrag vereinbart.

b) Werkvertrag vom 30. November 1994:

Als Verrechnungspreis wurde je Buchungszeile ATS 9,40 netto vereinbart. Dies entspricht einem kalkulierten Aufschlag von 50%. Dieser Verrechnungspreis setzt sich wie folgt zusammen:

<i>Mitarbeiter</i>	<i>ATS 6,80</i>
<i>EDV-Auswertung</i>	<i>ATS 2,25</i>
<i>Mietanteil Anlagevermögen EDV, Betriebsausstattung</i>	<i><u>ATS 0,35</u></i>
<i>Summe</i>	<i>ATS 9,40</i>
<i>Selbstkosten</i>	<i>ATS 6,26</i>

Der BP waren die Verrechnungspreise der Datenverarbeitungsorganisation durch Zurverfügungstellung von Kopien bekannt. Es liegt ein ausgewogener Leistungsaustausch vor, bei dem das Verhältnis Leistung und Gegenleistung jedem Fremdvergleich standhält.

c) Feststellungen durch die BP:

Die BP versucht, fremdübliche (Anmerkung: gemeint wohl "fremdunübliche") und wirtschaftsfremde Handlungen zu erblicken. Den Feststellungen ist entgegen zu halten, dass klare Leistungsabgrenzungen, wirtschaftlich ausgewogener Leistungsaustausch (Verrechnungspreise) gegeben sind, nicht fakturierte Leistungen des Einzelunternehmens bei der ... GmbH als Rückstellung angesetzt worden sind. Die BP hat sehr wohl übersehen, dass in diesem Fall ein Einzelunternehmen und eine GmbH vorliegt mit eindeutig formulierten Vereinbarungen und eindeutig klar abgegrenzten, organisatorischen Tätigkeitsbereichen.

Tz. 15 Geschäftsführerbezug:

Die Schätzung des Geschäftsführerbezeuges beruht auf einem aufgelösten Vertrag. Auf Grund der Vorgangsweise der BP gilt es als erwiesen, dass sämtliche Verträge und Vereinbarungen ab 11/1992 nicht anerkannt werden. Durch Anerkennung der Mag. ES SteuerberatungsgmbH ist die Feststellung gemäß den Steuererklärungen zu revidieren.

Tz. 17 Umsatzsteuer – Vorsteuerpauschalierung:

Die Überschreitung der Umsatzgrenze von ATS 3 Mio. wird nur durch Zusammenrechnung der Umsätze erreicht.

Tz. 18 Umsatzsteueraufwand:

In dieser Prüfungsfeststellung wird die profiskalistische Prüfungshandlung deutlich dargelegt. Die Umsatzsteuerzahlungen der GmbH werden nicht als Aufwand zuerkannt. Hier erfolgt eine steuerliche Trennung der Betriebe.

Tz. 20 Nicht abzugsfähige Aufwendungen:

Diese Seminare fanden ca. 30 km vom Wohnort entfernt. Läge ein Privatanliegen vor, würde ich mit Sicherheit nicht im Schlosshotel P zu gegebenen Preisen übernachten. Der Titel des Seminars ist nach bundesdeutscher Art überzogen, das Ziel des Seminars waren Verkaufstechniken in Verbindung mit körperlichen Ausdrücken, nach dem Sprichwort "mens sane in corpore sane". Im Rahmen der Beratungstätigkeit und –gespräche ist die Fortbildung der psychologischen Grundsätze unerlässlich.

Tz. 22 Veräußerung wesentlicher Beteiligung:

Die Verringerung der Anschaffungskosten um ATS 125.000,-- ist unrichtig. Dass eine Einforderung nicht stattgefunden hat, ist für die steuerliche Behandlung nicht maßgeblich. Die Anschaffungskosten sind im BP-Bericht der WR-GmbH aufgelistet, den der Betriebsprüfer erstellt hat."

(3) Mit Berufungsvorentscheidungen vom 10. Mai 2000 hat das Finanzamt die Berufung, soweit sie gegen die Umsatzsteuerbescheide gerichtet war, als unbegründet abgewiesen. Soweit damit die Einkommensteuerbescheide angefochten wurden, hat die Abgabenbehörde erster Instanz dem Rechtsmittel teilweise statt gegeben. In der gesonderten Bescheidbegründung vom 12. Mai 2000 wird im Wesentlichen wie folgt ausgeführt:

"..... Parallel zur gegenständlichen Prüfung wurde eine verbundene Prüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO bei Fa. Mag. ES SteuerberatungsgesellschaftmbH (folgend GmbH) für die Jahre 1993 (richtig: 1994) bis 1996 durchgeführt. Auch gegen die dortigen verbundenen BP-Bescheide wurde Berufung erhoben.

Zu Tz. 14 - Nichtanerkennung Leistungsbeziehungen zwischen Einzelunternehmen und GmbH:

Diesbezüglich wird auf die abweisende BVE-Begründung zum verbundenen BP-Fall der GmbH verwiesen. Lt. do. gesonderter BVE-Begründung, zu Tz. 24, erfahren die getroffenen BP-Feststellungen keine Änderung, womit sich auch für die hier vorliegenden Bemessungsgrundlagen der Einkommensteuer keine Änderungen ergeben.

Zu Tz. 15 – Geschäftsführerbezug:

Auch diesbezüglich wird auf die abweisende BVE-Begründung zum verbundenen BP- Fall der GmbH verwiesen. Lt. do. gesonderter BVE-Begründung, zu Tz. 25, erfahren die getroffenen BP-Feststellungen keine Änderung, womit sich auch für die hier vorliegenden Bemessungsgrundlagen der Einkommensteuer keine Änderungen ergeben.

Zu Tz. 17 - Umsatzsteuer Vorsteuerpauschalierung:

Der Bw beanspruchte in den eingereichten USt-Erklärungen die Vorsteuerpauschalierung nach § 14 UStG; diese wurde ihm im Zuge der BP aberkannt; in der jetzigen Berufung beharrt der Bw nach wie vor auf dieser Pauschalierung.

§ 14 Abs. 2 iVm. VO vom 14. Dezember 1983, BGBl. 627 besagt, dass die Umsätze als Wirtschaftstreuhänder im jeweils vorangegangenen Jahr nicht mehr als ATS 3,5 Mio. betragen dürfen. Liegt der Betrag darüber, kommt folglich keine Vorsteuerpauschalierung in Betracht.

Nach den ursprünglichen Umsatzsteuerjahreserklärungen und eindeutigen Ausführungen des BP-Berichtes lag der vom Bw für die (Vor)Jahre 1992 bis 1994 selbst erklärte Jahresumsatz jeweils über der 3,5-Mio.-Grenze, weshalb schon bisher in den Steuererklärungen für das erste BP-Jahr 1994 und auch für das zweite BP-Jahr 1995 keine Vorsteuerpauschalierung in Anspruch genommen werden hätte dürfen. Die Berufungsformulierung "Die Überschreitung der Umsatzgrenze von ATS 3 Mio. " (richtig 3,5 Mio.)" wird nur durch Zusammenrechnung der Umsätze" (gemeint von Einzelunternehmen und GmbH) erreicht, ist damit bezüglich der Jahre 1994 und 1995 unzutreffend.

Auch für das dritte BP-Jahr 1996 ergibt sich eine Überschreitung der 3,5-Mio.-Grenze. Dies deshalb, weil die angebliche selbständige wirtschaftstreuhänderische Tätigkeit der GmbH umsatzsteuerlich dem Einzelunternehmen zuzurechnen ist (siehe do. BVE-Begründung zum Parallellfall der GmbH, Tz. 24).

Damit kommt für sämtliche BP-Jahre 1994-1996 keine Vorsteuerpauschalierung in Betracht.

Zu Tz. 19 – Ust-Aufwand:

Wenn die Gebarungen von GmbH und Einzelunternehmen in steuerlicher Sicht einheitlich unter dem Einzelunternehmen zusammenzuführen sind, so muss dies konsequenterweise

auch für bisher von der GmbH entrichtete, jedoch nun dem Einzelunternehmen zuzurechnende Abgabebeträge gelten. Nachdem das Einzelunternehmen seine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG unter Anwendung der so genannten Bruttomethode vornimmt, sind für die BP-Jahre neben den auf dem eigenen Abgabenkonto des Einzelunternehmens zur Vorschreibung gelangten Umsatzsteuerbeträge (diese wurden bereits im BP-Bericht unter Tz. 19 berücksichtigt) zusätzlich auch die nun dem Einzelunternehmen zuzurechnenden, jedoch auf dem (weiteren) Abgabenkonto der GmbH zur Vorschreibung gelangten Umsatzsteuerbeträge, ebenfalls als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Indem dies bisher unterblieben ist, ist dies stattgebend nachzuholen. Betraglich sind dies jene Beträge, die in den BP-Bescheiden unter der Steuernummer der GmbH gutgeschrieben wurden, und - weil ja in dieser Höhe das Einzelunternehmen betreffend - von der BP unter der Steuernummer des Einzelunternehmens nachgefordert wurden:

.....

Damit sind beim Einzelunternehmen sämtliche in der Vergangenheit, egal ob auf dem Abgabenkonto der GmbH oder des Einzelunternehmens, eingezahlten Zahllasten bei der Gewinnermittlung des Einzelunternehmens als Betriebsausgaben berücksichtigt. Für die Zukunft (Veranlagungsjahr 1999 ff.) ist jedoch zu beachten, dass die obgenannten Zahllastbeträge nicht nochmals als Betriebsausgabe beansprucht werden können, nur weil diese in Entsprechung der 1999 ergangenen USt-BP-Bescheide auf dem Abgabenkonto des Einzelunternehmens "nachgezahlt" werden. Handelt es sich dabei doch um keine echte Abgabennachzahlung mit zusätzlichem Aufwandscharakter, sondern lediglich um eine Umbuchung vom GmbH-Konto auf das Einzelunternehmenskonto bzw. um eine bloße Zusammenführungsmaßnahme ohne zusätzlichen Betriebsausgabeneffekt.

Zu Tz. 20 - Nicht abzugsfähige Aufwendungen:

Der Bw. hat Aufwendungen (Teilnahmegebühr, Reisekosten) für zwei Seminarteilnahmen als Betriebsausgaben geltend gemacht. Im Zuge der Betriebsprüfung wurden diese Betriebsausgaben samt Vorsteuern nicht als betrieblich veranlasst angesehen.

Mit seinen Berufungsausführungen "vermag der Bw keine durch seinen Steuerberaterberuf betrieblich veranlassten Ausgaben darzutun. Weder die im Zuge der BP vorgelegten Seminarprogramme, noch der irgendwie auf Angehörige des Wirtschaftstreuhänderberufes abgestimmte Teilnehmerkreis lassen die nur allgemeinen psychologischen und kampfsportlichen Kursinhalte als berufsspezifische bzw. betriebsveranlasste erkennen. Beispielsweise sei aus den vorgelegten Seminarprogrammen und -unterlagen zitiert: "Test für Stresserleben und Stressbewältigung; Wie verteidige ich mich selbst?; Erkenne dich selbst; Aktive Methoden zur Stressbewältigung; Was der Kopf kann, kann auch der Körper; Ängste und Unterlegenheits-

gefühle abbauen; Selbstgefühl und Selbstvertrauen steigern; Mehr Sicherheit ausstrahlen; Outdoortraining am Auto, auf dem Parkplatz oder in der Tiefgarage; Outdoortest nach Einbruch der Dunkelheit; Test der Verteidigungstechniken am Auto; Sicherheitsfragen im technischen Bereich" usw. Lt. den Seminarprogrammen handelt es sich um ein "Manager-Spezialseminar mit Taekwondo-Großmeister AG und seinen Trainern"; amtsbekannt war in einer Lokalzeitschrift ein Foto von den in asiatischer Kampfsportkleidung posierenden Seminarteilnehmern veröffentlicht.

Selbst wenn mit den beiden Kursteilnahmen eine untergeordnete berufliche Förderlichkeit durch allgemeines mentales Training verbunden gewesen sein sollte, so handelt es sich dabei dennoch nicht um einen überwiegend, noch ausschließlich betrieblich veranlassten, sondern gem. § 20 EStG um einen unter das Aufteilungsverbot fallenden und damit zur Gänze der privaten Lebenssphäre zuzurechnenden Ausgabenbetrag.

Zu Tz. 22 -Veräußerung wesentliche Beteiligung:

Der Bw hat im Jahr 1995 seine an einer GmbH gehaltene 50%-ige Beteiligung zur Gänze veräußert, was unbestritten einen steuerpflichtigen Tatbestand nach § 31 EStG auslöst. Gemäß § 31 Abs. 3 EStG gilt als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen einerseits Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten sowie Werbungskosten. Der Veräußerungserlös (hier Abtretungspreis iHv. ATS 2.100.000,--) sowie die Werbungskosten (hier ATS 42.000,-- Börsenumsatzsteuer) sind unstrittig. Strittig sind jedoch die Anschaffungskosten, welche im Zuge der BP im Ausmaß des hier eingeforderten und eingezahlten Stammkapitals (ATS 125.000,--) angesetzt wurden, jedoch vom Bw im Ausmaß des Nennkapitales von ATS 250.000,-- begehrt wird.

Zu den Anschaffungskosten des Bw zählt die aus Anlass der ursprünglichen Bargründung geleistete Bareinlage (Doralt, EStG³, § 31 Tz 127), und dies waren lediglich ATS 125.000,--. Entgegen den Berufungsausführungen ist somit der BP zuzustimmen, wenn nicht ATS 250.000,-- als Anschaffungskosten berücksichtigt werden, sondern lediglich die vom Bw in der Vergangenheit tatsächlich aufgewendeten ("ersten") ATS 125.000,-- , während die ("zweiten") ATS 125.000,-- nie eingefordert, noch vom Bw jemals eingezahlt wurden. Ein Betrag, den man vom Bw nie gefordert hat und den er auch nie aufgewendet hat, kann bei ihm nicht Bestandteil von Anschaffungskosten sein.

Weiters ist nach § 31 Abs. 3 letzter Satz EStG ein Freibetrag bis zur Höhe von ATS 100.000,-- zu berücksichtigen. Nach dem Gesetz ist die Höhe dieses Freibetrages aus der Sicht der Stammanteile des hier einkommensteuerpflichtigen Beteiligten zu ermitteln (arg. "... der dem veräußerten... Anteil entspricht") und nicht aus der abstrakten Sicht des Stammkapitals der dortigen GmbH. Demnach steht der Freibetrag im vollen Umfang zu, wenn ein Abgabe-

pflichtiger seine gesamte Beteiligung veräußert, hingegen nur anteilig, wenn er nur einen Teil davon veräußert. Da gegenständlich der Bw seine gesamte Beteiligung verkauft hat, steht ihm der Freibetrag zu 100% zu, und nicht wie It. BP bloß zu 50%"

(4) In der an die Mag. ES SteuerberatungsgmbH ergangenen - dem Bw. als Vertreter der GmbH am 28. April 2000 zugestellten - Berufungsvorentscheidung, auf deren Inhalt in der im vorstehenden Absatz (3) wieder gegebenen, den Bw. selbst betreffenden Erledigungsbegründung verwiesen wurde, wurde zu den Streitpunkten betreffend Leistungsbeziehungen zwischen dem Bw. und der GmbH bzw. Geschäftsführerbezüge Folgendes ausgeführt:

"..... - Nichtanerkennung der Leistungsbeziehungen zwischen GmbH - EU

Eingangs seien die in der Vergangenheit von der GmbH gesetzten und steuerlich relevanten Aktivitäten wie folgt zusammengefasst dargestellt:

Das gegenständliche Unternehmen wurde per Notariatsakt vom 2. Februar 1990 unter dem damaligen Firmennamen "T-Kunststoffverwertung GmbH" von den ursprünglichen drei Gesellschaftern DI Mo., DI Ma. und dem Gf. (= der Bw.) mit einem bis heute unveränderten Stammkapital von ATS 500.000,00 gegründet.

Mit 18. August 1990 erfolgte eine Umbenennung des Firmenwortlautes auf "R-GmbH". Seinerzeitiger Betriebsgegenstand war die Wiederverwertung von Kunststoffabfällen. In beabsichtigter Erfüllung des damaligen Betriebsgegenstandes wurde die Errichtung einer Industriehalle in Auftrag gegeben, wobei es jedoch mangels Erlangung der baurechtlichen Bewilligungen letztlich nicht zum Aufbau der Halle gekommen ist. Dadurch war das beabsichtigte Projekt gescheitert, die mit den Baulieferanten abgeschlossenen Verträge wurden storniert, die bis dahin bereits zugegangenen Hallenfertigteile konnten erst 1994 und nur billig abverkauft werden.

Mit dem Ende des ursprünglich beabsichtigten Betriebsgegenstandes sind die beiden Mitgründungsgesellschafter DI Mo. und DI Ma. aus der GmbH ausgestiegen, und haben ihre Geschäftsanteile an den Gf. abgetreten (Notariatsakte vom 22. März 1990 und vom 16. Dezember 1991), so dass letzterer seit Ende 1991 als Alleingesellschafter und auch als Alleingeschäftsführer der GmbH fungiert. Auch wurden die beiden Ex- Gesellschafter aus jeglicher Haftung entlassen (Vereinbarung v. 11. September 1992), so dass ab nun nur mehr der Gf. als Finanzgeber gegenüber der GmbH aufscheint. Daraufhin wurde im Februar 1992 der vorherige Firmenwortlaut auf den bis heute aktuellen neuen Namen der Bw. (Anm.: der Mag. ES SteuerberatungsgmbH) und ebenfalls der Unternehmensgegenstand auf beratende Tätigkeit gem. § 33 WTBO abgeändert.

Unter diesen geänderten betriebsgegenständlichen Rahmenbedingungen hat die Bw (Auftragnehmerin) mit dem Gf (Auftraggeber) am 17. November 1994 folgende schriftliche Vereinbarung geschlossen:

- " 1) Vertragsgegenstand: Die Auftragnehmerin übernimmt die Durchführung der Buchhaltung- und Lohnverrechnungsarbeiten für den Klientenstock des Gf.*
- 2) Mitarbeiter: Die Mitarbeiter des Auftraggebers sind nicht gewillt, eine Übernahme in das Dienstverhältnis der Auftragnehmerin zu akzeptieren. Alle neuen Mitarbeiter werden in das Dienstverhältnis der Auftragnehmerin aufgenommen. Eine Übernahme der Mitarbeiter des Auftraggebers wird angestrebt.*
- 3) Betriebsmittel: Alle Betriebsmittel, insbesondere Fachliteratur, Büromaterial, Telefon, Raumkosten sollen von der Auftragnehmerin übernommen werden, da nur ein Büroraum im Ausmaß von ca. 16m² gemischt genutzt, von der Auftragnehmerin genutzt werden wird.*
- 4) Haftung: Die Auftragnehmerin hat für die erstellten Leistungen die volle Haftung zu übernehmen und den Auftraggeber bei Inanspruchnahme schad- und klaglos zu halten. Die Bestimmungen der WTBO sind vollinhaltlich zu erfüllen.*
- 5) Klientenstock: Es wird ausdrücklich vereinbart, dass der Klientenstock von der Auftragnehmerin nicht übernommen wird.*
- 6) Verrechnung der Leistungen: Über die Verrechnungspreise wird binnen einem Monat ein gesonderter Werkvertrag abgeschlossen werden."*

Hierauf wurde am 30. November 1994 zwischen den beiden Vertragspartnern folgender "Werkvertrag über Datenverarbeitung" abgeschlossen:

- "1. Der Gf. übernimmt die Datenverarbeitung samt der Erfassung der Grundlagen für die EDV-Buchhaltungen der Bw.*
- 2. Das Entgelt wird auf Grund der derzeitigen vergleichbaren Verrechnungspreise mit ATS 9,40 je Buchungszeile vereinbart. Die Wertanpassung erfolgt durch eine jährliche Neuverhandlung des Verrechnungspreises oder in gleicher Veränderung der DVO-Verrechnungssätze. Das Honorar wird einmal jährlich abgerechnet, Teilzahlungen werden während des Jahres gesondert vereinbart.*
- 3. Sollte die Bw. vom Klienten auf Grund Verarbeitungs- und Eingabefehler zur Haftung herangezogen werden, so verpflichtet sich der Gf. bei der Abwehr dieser Ansprüche zu unterstützen bzw. die Haftung zu übernehmen. Sollten die Haftungsansprüche des Klienten gegenüber der GmbH gerichtlich erfolgen, wird dem Gf. der Streit verkündet.*
- 4. Der Gf. verpflichtet sich, dass die Datenverarbeitung kontinuierlich und reibungslos erfolgt. Sollte er aus unbestimmten Gründen die Datenverarbeitung*

nicht durchführen, hat er nach Rücksprache einen Ersatz zu finden. Die Verrechnungspreise bleiben dadurch unverändert, höhere Kosten sind von ihm zu tragen. In diesem Falle hat er Sorge zu treffen, dass dadurch der GmbH kein Schaden entsteht, insbesondere dadurch Klienten verloren werden.

5. Der Vertrag wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen und kann von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer 6-monatigen Frist jeweils zum 31.12. eines jeden Jahres aufgekündigt werden."

Aus diesen beiden Verträgen geht eindeutig hervor, dass das gesamte Klientel beim Wirtschaftstreuhänder und Einzelunternehmen des Gf. verbleibt. So lauten auch sämtliche beim Finanzamt in den jeweiligen Veranlagungsakten der Klienten aufliegenden schriftlichen Vollmachten auf den Vollmachtnehmer Gf. und nicht auf die GmbH. Auch bei sämtlichen in den vergangenen Jahren an das Finanzamt/Veranlagungsleitstelle gerichteten Schriftstücke betreffend Klientenverzeichnis, Vertreterliste und Quotenfälle wurden vom Gf. in dessen Namen mit gleichlautendem Briefkopf und seiner Stampiglie eingereicht (zB do. Schr. vom 11. Mai 1998: "Anbei überreiche ich Ihnen eine Liste der 11 neu vertretenen Fälle"; do. Schr. vom 6. April 1999: "Ich teile Ihnen mit, dass Frau ...steuerlich von mir vertreten wird und er suche ich um Aufnahme in die Vertreterliste"). Somit wurden und werden im Finanzamt nur für das Einzelunternehmen ..., nicht jedoch für die GmbH ..., Quotenfälle geführt.

Im Zuge der BP wurden die von der GmbH erklärten Betriebseinnahmen/Umsätze sowie Betriebsausgaben/Vorsteuern, insoweit diese den ursprünglichen Betriebsgegenstand (Industrielle Rohstoffwiedergewinnung) betroffen haben - somit bis ca. 1. Hälfte 1994 - unverändert belassen. Hingegen wurden die von der GmbH erklärten Betriebseinnahmen/Umsätze sowie Betriebsausgaben/Vorsteuern, insoweit diese den anschließenden Betriebsgegenstand (Wirtschaftstreuhandgesellschaft) betroffen haben - somit ab ca. 2. Hälfte 1994 - steuerlich nicht der GmbH sondern dem Steuerberatungs- bzw. Einzelunternehmen des Gf. zugerechnet (zur BP-Begründung siehe Tz. 24, S. 8 bis 9; zur ziffernmäßigen Auswirkung siehe selbe Tz., S. 9 bis 11).

Eingangs sei festgehalten, dass der prüfungsgegenständlichen Bw. weder bisher noch im Rahmen der jetzigen Berufungserledigung die Existenz generell aberkannt wurde/wird, sondern galt/gilt diese grundsätzlich als eigenständiges Steuersubjekt. Die bisherige Nichtanerkennung betrifft nicht die GmbH als Ganzes, sondern lediglich die in steuerlicher Hinsicht gebotene teilweise Nichtanerkennung gewisser Gebarungsverhältnisse zwischen der GmbH und dem EU und damit Wertung als gesellschaftsbedingte anstatt als schuldrechtlich verursachte. Ist doch das wirtschaftliche Gesamtengagement dieser GmbH entsprechend den steuerlichen Bestimmungen richtig zu würdigen.

Keiner besonderen Relevanz kommt dabei der im November 1994 für die GmbH erstellte "Anerkennungsurkunde" der WTH-Kammer zu. Wurde doch damit nur eine berufsrechtliche Voraussetzung geschaffen, welche die GmbH jedoch nicht von ihren abgaben rechtlichen Verpflichtungen enthebt. Der Umstand, dass einem Selbstständigen eine Konzession erteilt wird, sagt nichts darüber aus, ob die von ihm in der Folge geschlossenen Verträge fremdüblich oder bloß gesellschaftsbedingt sind. Verträge zwischen nahen - konzessionslosen gleich wie konzessionsinhabenden - Angehörigen sind zum Zwecke der richtigen Steuererhebung ausschließlich nach dem geltenden Abgabenreglement zu würdigen.

Insbesondere kommt dabei der abgabenrechtlichen Angehörigenjudikatur (a), der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (b) und den Organschaftsnormen (c) besondere Bedeutung zu:

a) Angehörigenjudikatur

Nach ständiger Rsp. des VwGH vermögen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen - wozu auch so wie hier Vereinbarungen zwischen einer Körperschaft und deren Alleingesellschafter gehören - unabhängig von deren zivil rechtlichen Wertung, für das Abgabenrecht nur dann Wirkung erzeugen, wenn sie

- 1. einen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Charakter aufweisen (Inhaltsbestimmtheit),*
- 2. nach außen hin ausreichend in Erscheinung getreten sind (Publizitätseffekt), und*
- 3. auch unter Fremden zu gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleichskongruenz).*

Diese der steuerlichen Rsp immanente Kriterientrias hat ihre Bedeutung im Rahmen der Beweismwürdigung und kommt in jenen Fällen zu Tragen, in denen berechnigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Treten im Einzelfall Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit einer Vereinbarung auf, so geht dies zu Lasten des Abgabepflichtigen. Der hier vorliegenden Sachverhalt erfüllt nicht die vorgeordneten von der ständigen Rechtsprechung aufgestellten Regeln:

Nach dem Inhalt der beiden vorgeordneten schriftlichen Verträge war es so, dass der Gf. sein gesamtes Klientel unverändert beibehält. Auch die Erstellung der Jahresabschlüsse lag weiterhin unverändert bei ihm (so It. Vertrag v. 17. November 1994, Pkt 5 sowie It Berufungsergänzung/EU v 16. August 1999, S. 2). Hingegen sollten "ab November 1994 sämtliche laufenden Buchführungs- und Lohnverrechnungsarbeiten" (aaO., S 1, sowie Vertrag v. 17. November 1994, Pkt 1) von der GmbH für das Klientel des EU verrichtet werden. Nachdem jedoch die GmbH über keine hierfür notwendige Infrastruktur wie Büroräume, Betriebs- bzw. Geschäftsausstattung, Telefon, Fachliteratur, EDV-Anlage, Personal etc. verfügte (siehe BP-Bericht, S. 9 oben; oder Vereinbarung vom 17. November 1994: "Die Mitarbeiter des Auf-

traggebers sind nicht gewillt, eine Übernahme in das Dienstverhältnis der Auftragnehmerin zu akzeptieren"), sollte sie dieses vom EU zur Verfügung gestellt erhalten. Die gesamte Vorgangsweise beinhaltet somit nichts anderes, als dass der Gf. einen Teil seiner wirtschaftstreuhanderischen Tätigkeit rein rechtlich aus dem EU ausgliedert und von seiner GmbH erledigen lässt, während jedoch dieser ausgeklammerte Teilbereich faktisch doch nicht von der Bw., sondern weiterhin tatsächlich völlig unverändert und ausschließlich vom EU erledigt werden muss.

Unter den It. a) aufgelisteten Gegebenheiten ist der Hinweis auf einen angeblich "wirtschaftlich ausgewogenen Leistungsaustausch" zwischen EU und GmbH (so It. Berufung zu Eu, S. 2) verfehlt. Die Preisgestaltung erfolgte It. do. Ausführungen derart, dass das EU bei eigenen Selbstkosten von ATS 6,26.- pro Buchungszeile einen Preis von ATS 9,40.- an die GmbH verrechnen sollte, was einem Aufschlag von 50% für das EU darstelle. Abgesehen davon, dass es falsch war, wenn die Bw. an die EU-Klienten direkt fakturiert hat (siehe dazu gleich unten), ist die im internen Rechtsverhältnis zwischen dem EU und der GmbH vorzunehmende Aufteilung des Klienten-Letztpreises in jeder Hinsicht eine fremdunübliche: Liegt nämlich entweder der an den Klienten verrechnete Buchungszeilenpreis über ATS 9,40.- so würde ein fremdes EU sich nicht selbst dieser weiteren Gewinnchance berauben, wenn es ohnehin wie eh und je die ganze Arbeit selbst leisten muss; liegt hingegen der an den Klienten verrechnete Buchungszeilenpreis darunter, so würde sich keine fremde GmbH nur zum Zwecke der zu besorgenden Verluste auf den Vertrag einlassen.

Den Berufungsausführungen "Die Klienten erhielten Honorarnoten von der Bw. und haben die Leistungserstellung akzeptiert und anerkannt, d.h. diese Firma ist nach außen hin ausreichend in Erscheinung getreten" (kann) nichts abgewonnen werden. Wenn Klienten tatsächlich von der Bw. Honorarnoten erhalten haben, so war dies eindeutig falsch. Stand doch kein einziger Klient in einem Rechtsverhältnis zur GmbH, sondern ausschließlich zum EU. Nur der Gf. war gegenüber sämtlichen Klienten alleiniger Vollmachtnehmer, nie jedoch die GmbH. Aus der bloßen direkten und falschen Ausgangsfakturierung der GmbH an aus ihrer Sicht fremde und an sie nie einen Auftrag erteilenden Klienten kann keine steuerlich relevante Wirtschaftstreuhandertätigkeit der GmbH erblickt werden. Aus der Sicht der wohl nur irrtümlich, und keineswegs "akzeptiert und anerkannt", an die GmbH honorarzahlenden Klienten handelt es sich um die Bezahlung einer Nichtschuld (§ 1431 ABGB); die geldempfangende GmbH war unredlicher Besitzer (§ 1437 ABGB). Umsatzsteuerlich schuldet in Ermangelung einer Leistungserbringung an den Klienten die GmbH die USt nach § 12 Abs. 14 UStG; für die Klienten besteht mangels Bestehen eines Leistungsverhältnisses und mangels Erfüllung der Voraussetzungen nach §§ 12 iVm. 11 UStG kein Vorsteuerabzugsrecht. Auch wurden die an die Klienten gerichteten Honorarnoten auf dem altgewohnten Geschäftspapier des Eu erstellt und

lediglich links oben im vorgedruckten Briefkopf des Eu- Namens der Zusatz "GmbH" mit Schreibmaschine dazugeschrieben (Bp-Bericht/EU, Tz. 13). Dadurch erhielten die Eu-Klienten Honorarnoten von jemanden namens "Wirtschaftstreuhänder Mag. ES GmbH Steuerberater"; ein Unternehmen mit diesem Firmenwortlaut gibt es aber nicht, geschweige denn dass ein einziger Klient mit diesem "Geschäftspartner" einen Vertrag abgeschlossen hätte.

Teilweise wurden Honorarnoten an Klienten gerichtet, in denen weiter zurückliegende Leistungen abgerechnet wurden. Z.B. wurde mit 19. September 1995 von der vorgenannten nicht firmierenden GmbH eine Honorarnote an den Eu-Klienten E. gelegt, in der diesem diverse Buchführungsarbeiten für den Zeitraum "1-12/1993" verrechnet wurden. Während dieses Leistungszeitraumes 1993 war die erst Ende 1994 erfolgte berufsrechtliche Anerkennung, und waren auch die beiden, ebenfalls erst Ende 1994 zwischen GmbH und EU geschlossenen Verträge, noch gar nicht existent.

Dazu kommt, dass im BP-Zeitraum Zahlungseingänge der Honorarnoten großteils auf dem Bankkonto des EU erfolgten (Bp-Bericht/Eu, Tz. 13). Überhaupt erfolgten mangels Bankliquidität der GmbH sämtliche Finanzierungen durch das EU/den Gf (BP-Bericht/GmbH, S. 9).

Abgesehen davon, dass sämtliche Tätigkeiten de facto unverändert vom Einzelunternehmen weiterverrichtet wurden, trifft dieses It. dem 2. Vertrag im Falle von Schadenersatzansprüche der Klienten letztlich auch unverändert die volle Haftung.

b) Wirtschaftliche Betrachtungsweise:

Aus den unter a) geschilderten Umständen geht neben der dort aufgezeigten Fremdunüblichkeit hervor, dass auch die Grundsätze der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nach §§ 21ff BAO zu keinem anderen Schluss führen, als dass die unter der GmbH bloß buchhalterisch abgewickelte Gebarung für wirtschaftstreuhänderische Tätigkeiten nicht dieser sondern nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt eindeutig dem EU zuzurechnen ist (§ 21 BAO). Trotz der beiden zivilrechtlichen Verträge sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen Gestaltung zu erheben wären (§ 22 BAO), somit im Sinne der getroffenen BP-Feststellung.

c) Organschaft

Selbst wenn man die unter den vorgenannten Punkten a) und b) vertretene Rechtsmeinung der Behörde als unzutreffend ansehen würde, so ist darüber hinaus in umsatzsteuerlicher Hinsicht zusätzlich zu beachten, dass Unternehmereigenschaft prinzipiell Selbstständigkeit voraussetzt. Diese ist dann nicht gegeben, wenn nach § 2 Abs. 2 UStG eine juristische Person (hier die Bw.) dem Willen eines anderen Unternehmens (hier dem des Gf.) derart untergeordnet ist, dass sie selbst keinen eigenen Willen mehr hat, indem sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das andere

Unternehmen eingliedert ist (so genannte Organschaft). Speziell dazu findet sich in Doralt/Ruppe, Steuerrecht I², 363, folgendes Musterbeispiel:

"Wirtschaftstreuhand W führt eine Kanzlei als Einzelunternehmer und ist überdies Geschäftsführer einer GmbH, deren Anteile zu 100% in seinem Eigentum stehen. Die GmbH beschäftigt sich mit Lohnverrechnung und Unternehmensberatung. Die Umsätze der GmbH sind der WT-Kanzlei zuzurechnen. Leistungen der GmbH an die Kanzlei des WT sind steuerlich nicht relevante Inenumsätze."

Würde man unter Außerachtlassung der Punkte a) und b) die Leistungen als von zwei getrennten Betrieben erbracht anerkennen, so ist dieses Musterbeispiel hier sinngemäß anzuwenden, und liegt somit ein Organverhältnis zwischen EU (Organträger) und GmbH (Organ) vor. GmbH und EU gelten dann umsatzsteuerlich nicht als zwei separate Unternehmen sondern als Unternehmensteile eines einzigen (Gesamt)Unternehmens (= EU); Umsätze zwischen den beiden Unternehmensteilen sind lediglich Inenumsätze; an das Organ gerichtete Eingangsrechnungen Dritter berechtigen den Organträger zum Vorsteuerabzug.

Die seitens der BP vorgenommene umsatzsteuerliche Kumulierung beider Bereiche allein beim EU ist somit richtig, selbst dann, wenn man die Argumente unter den beiden vorgenannten Punkten a) und b) außer Acht lassen würde. Das in der Berufung/EU, S. 2, gestellte Begehren "Die Korrektur der USt-Bemessung ist nicht statthaft" erweist sich damit jedenfalls als unberechtigt.

.....

Tz. 25 – Geschäftsführerbezug:

Neben den unter der vorgenannten Tz. 24 aufgelisteten von der GmbH für das Einzelunternehmen getragenen Aufwendungen wurde von der GmbH noch eine weitere Betriebsausgabe erklärt, nämlich ein an den Gf. geleisteter Bezug 1996 iHv. ATS 1.260.000,-. Dieser Betrag wurde vom Gf. in der Einkommensteuererklärung 1996 gegengleich als empfangene Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt.

Auf Grund der nicht anzuerkennenden Leistungsbeziehungen zwischen GmbH und Eu lt. Vor-Tz. 24 wurde im Zuge der BP davon nur ein Betrag von ATS 12.000,- als angemessen anerkannt und der Restbetrag von ATS 1.248.000,- aus dem GmbH-Aufwand ausgeschieden (...). Gegengleich wurde der Betrag von ATS 1.248.000,- bei der Einkommensteuerveranlagung 1996 des Gf. aus den erklärten Einkünften aus selbständiger Arbeit ausgeschieden und damit letztlich nur der Betrag von ATS 12.000,- einkommenversteuert (...).

Die diesbezüglichen Berufungsausführungen lauten lapidar: "Die Schätzung der Geschäftsführerbezüge erfolgt auf Basis der Nichtanerkennung der GmbH, wodurch die Verträge herr-

schenden Verträge nicht anerkannt worden waren." Aus diesem ... Satz lässt sich zugunsten des Bw. nichts gewinnen. Im Gegenteil: Der von der GmbH fremdunüblich überhöht geleistete Geschäftsführerbezug iHv. ATS 1.248.000,-- stellt eine vGA dar. Hat doch die GmbH unter ihren Betriebsausgaben einen an ihren Alleingesellschafter geleisteten Geldbetrag geltend gemacht, der keine Entschädigung für irgendwelche erbrachten Geschäftsführer-Leistungen darstellt. Damit liegt einerseits eine köstpflichtige vGA vor. Andererseits liegt eine kestpflichtige vGA vor, deren Auswirkung verbösernd nachzuholen ist

Unter Einem wurde gegenüber der GmbH mittels Haftungsbescheid vom 25. April 2000 unter Hinweis auf die vorzitierten Ausführungen (zu Tz. 25) Kapitalertragsteuer ua. für die an den Bw. aus dem Titel "Geschäftsführerpauschale" erfolgte Auszahlung eines Betrages iHv. ATS 1,248.000,-- festgesetzt. Dieser Betrag wurde – siehe oa. Begründung – vom Finanzamt als verdeckte Ausschüttung qualifiziert. Die dagegen erhobene Berufung wurde mit rechtskräftiger Berufungsvorentscheidung vom 6. Juni 2000 abgewiesen.

(5) Im rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag wird *"zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung"* Folgendes ergänzt: Da unter Hinweis auf die gegen die gegenüber der Mag. ES SteuerberatungsgmbH erlassenen Bescheide erhobene Berufung die Leistungsbeziehungen zwischen der GmbH und dem Einzelunternehmen anzuerkennen seien, seien auch im gegenständlichen Unternehmen die entsprechenden Berichtigungen vorzunehmen. Dadurch würden auch die für eine Vorsteuerpauschalierung erforderlichen Umsatzgrenzen wieder unterschritten, weshalb die ursprünglich erklärten Vorsteuern zu gewähren seien.

(6) Mit Eingabe vom 13. Juni 2000 (Nachtrag zum Vorlageantrag betreffend GmbH) führt der Bw. zur Frage der Nichtanerkennung der Leistungsbeziehung zwischen der GmbH und dem Einzelunternehmen – auszugsweise - Folgendes aus:

"Die Leistungsbeziehung zwischen GmbH und Einzelunternehmen wurde im Zuge der mit Schlussbesprechung vom 22. Juni 1994 abgeschlossenen Betriebsprüfung über die Jahre 1989 bis 1992 für das Einzelunternehmen geprüft und anerkannt. Bereits zu diesem Zeitpunkt wurde über "diverse Leistungen wie insbesondere stundenweise betriebswirtschaftliche Beratungen, Bürovermietung, EDV- und Kopierervermietung" abgesprochen. Unter Tz. 22 wurden die Einnahmen 1991 und 1992 gegenüber der GmbH gewinnerhöhend versteuert, die Betriebsausgaben bei der GmbH als Aufwand anerkannt.

Wenn nun die Behörde versucht, diesen bereits als richtig eingestuften Sachverhalt wieder als unrichtig zu beurteilen, so muss der Behörde der Vorwurf der Verletzung von verfahrensrechtlichen Grundsätzen (Treu und Glauben) gemacht werden

Es gibt keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass vom Geschäftsführer der GmbH Erträge und Vermögen zugunsten des Anteilseigners entzogen wurden, sehr wohl erst durch die gesetzlich nicht gedeckte Umschichtung der Einnahmen und Ausgaben bzw. der Gewinne. ...

In der Bescheidbegründung wird dokumentiert, dass die Betriebseinnahmen/Umsätze sowie Betriebsausgaben /Vorsteuern nur den ursprünglichen Betriebsgegenstand betreffend unverändert belassen worden sind.

Die Finanzbehörde kannte die Rechtsbeziehung zwischen Einzelunternehmen und der GmbH seit 1989, insbesondere seit 1991. Sie hat die Rechtsbeziehung mangels negativer Feststellungen in der vorletzten Betriebsprüfung vollinhaltlich anerkannt,

Würde man nur die Bescheidbegründung lesen, käme man zum Eindruck, dass die Finanzbehörde völlig neue Tatsachen erkannt hätte. Wird das Ergebnis der vorletzten Betriebsprüfung zur Betrachtung zugezogen, wird das wahre objektive Bild einer nach außen ausreichend, unter Fremden zu gleichen Bedingungen geschlossenen Vereinbarung offenkundig. Die Fremdüblichkeit wurde vom Betriebsprüfer an Hand der Werkverträge mit anderen Unternehmen wie HH und RM geprüft.

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass beide Firmen klar zu unterscheiden sind. Das Einzelunternehmen führt alle Vorbehaltsaufgaben gemäß WTBO wie Steuerberatung und sonstige Beratungen aus, die GmbH Leistungen der Datenverarbeitung sowie die Erfassung der Grundlagen für die EDV-Buchhaltungen, also solche Leistungen, die keine Vorbehaltsaufgaben sind. Die Vollmacht der Klienten umfasst die rechtsgültige Vertretung in allen steuerlichen und wirtschaftlichen Angelegenheiten. Für Lohnverrechnung und Buchhaltung ist eine Vollmacht nicht notwendig.

Sollte aber die Behörde nach wie vor der Meinung sein, dass die ursprünglich von der Körperschaft erklärten Betriebsergebnisse dem Einzelunternehmen zuzurechnen sind, so können die abgabenrechtlichen Folgen daraus nur in der seitens der BP-Abteilung gewählten Form gezogen werden.

Zur Frage des Geschäftsführerbezuges (Tz. 25) wird in oa. Eingabe vom 13. Juni 2000 dargestellt wie folgt:

"Tatsache ist, dass ein Fremdvergleich von der BP über die Höhe des Geschäftsführerbezuges niemals durchgeführt worden ist. Allein aus diesem Grund ist diese Prüfungsfeststellung nicht richtig. Die Höhe des Geschäftsführerbezuges ist als fremdüblich anzusehen. Wird eine normale Arbeitszeit von 173 Stunden je Monat unterstellt, beträgt der Stundensatz ATS 520,-- brutto. Da vom Geschäftsführer jedoch im Durchschnitt 200 Stunden p. m. geleistet werden, entspricht dies einem durchschnittlichen Stundensatz von ATS 450,--. Dass zusätzlich der

Geschäftsführerbezug als vGA und damit als Verböserung gewürdigt wird, lässt die Vermutung zu, dass eine 100% Steuerprogression erreicht werden sollte."

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Leistungsbeziehung zwischen dem Bw. und der GmbH:

Der Bw. entgegnet den vom Finanzamt zu diesem Punkt getroffenen Feststellungen inhaltlich im Wesentlichen lediglich, dass die Klienten von der GmbH Honorarnoten erhalten und diese die Leistungserstellung akzeptiert bzw. anerkannt hätten, und dass auf Grund des Werkvertrages vom 30. November 1994 (betreffend Datenverarbeitung) ein ausgewogener Leistungsaustausch iS. eines anzustellenden Fremdvergleiches vorliege. Die GmbH sei daher – seines Erachtens - nach außen hin als eigenständiges, organisatorisch selbständiges Unternehmen aufgetreten. Während das Einzelunternehmen alle Vorbehaltsaufgaben laut WTBO, wie zB Steuerberatung, ausführe, erbringe die GmbH all jene Leistungen, die keine Vorbehaltsaufgaben sind, wie zB Leistungen der Datenverarbeitung.

1.1. Umsatzsteuer:

Eine juristische Person wird umsatzsteuerlich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als unselbständig beurteilt, wenn sie dem Willen eines anderen Unternehmers derart untergeordnet ist, dass sie keinen eigenen Willen hat (Organ). Dies wird angenommen, wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in sein Unternehmen eingegliedert ist (§ 2 Abs. 2 Z 2 UStG).

Die umsatzsteuerliche Organschaft ist von Amts wegen zu beachten. Sind die Voraussetzungen der Eingliederung erfüllt, müssen die damit verbundenen Rechtsfolgen gezogen werden.

Das Organ ist unselbständiger Teil des Unternehmens des Organträgers, Organträger und Organgesellschaft bilden ein Unternehmen; Unternehmer ist der Organträger. Die umsatzsteuerlich relevanten Sachverhalte des Organs sind daher dem Organträger zuzurechnen (*Ruppe*, UStG-Kommentar 2. Auflage, § 2 Tz 104).

a) Zur finanziellen Eingliederung:

Finanzielle Eingliederung bedeutet kapitalmäßige Beherrschung. Die Durchsetzung des Willens des Organträgers im wirtschaftlichen und organisatorischen Bereich muss jedenfalls sichergestellt sein (etwa VwGH vom 9. April 1970, 135/68).

Angesichts des Umstandes, dass der Bw. im gesamten Streitzeitraum alleiniger Gesellschafter der Mag. ES SteuerberatungsgmbH war, steht im vorliegenden Fall die finanzielle Eingliederung wohl völlig außer Zweifel. Dazu kommt, dass der Bw. - den unwidersprochen

gebliebenen Feststellungen der Betriebsprüfung zufolge – auf Grund der Illiquidität der GmbH für diese diverse Finanzierungen übernommen hat.

b) Zur wirtschaftlichen Eingliederung:

Als weiteres Erfordernis muss die juristische Person nach dem Gesamtbild der Verhältnisse auch wirtschaftlich in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein. Das ist der Fall, wenn die juristische Person wirtschaftlich als organischer Teil des Gesamtunternehmens erscheint, dh. wenn die wirtschaftlichen Aktivitäten der juristischen Person und des sie beherrschenden Unternehmers miteinander verflochten, aufeinander abgestellt sind bzw. einander ergänzen und abrunden (*Ruppe*, aaO, § 2 Tz 113). Es muss ein vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Organträger und dem Organ bestehen. Tätigkeit im selben Geschäftszweig spricht jedenfalls für eine Organschaft (s. dazu die bei *Ruppe*, aaO, § 2 Tz 114 angeführte Rechtsprechung).

Auch dieses Kriterium ist im Berufungsfall ohne jeden Zweifel erfüllt:

Im Streitzeitraum resultierte der gesamte Umsatz – ausgenommen jener aus der im Jahre 1994 verbuchten Veräußerung einer Halle – der im selben Geschäftszweig wie der Bw. tätigen GmbH ausschließlich aus der Durchführung der Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsarbeiten für den Klientenstock des Bw. Laut ausdrücklicher vertraglicher Vereinbarung sollte der Klientenstock des Bw. von der GmbH nicht übernommen werden. Die Jahresabschlüsse wurden weiterhin vom Bw. als Einzelunternehmer erstellt. Umsätze mit Klienten, die nicht gleichzeitig Klienten des Bw. waren, wurden nicht erzielt. Die Aktivitäten von Organträger und Organ standen sohin in engstem wirtschaftlichen Zusammenhang, waren aufeinander abgestellt und haben sich gegenseitig ergänzt.

Dazu kommt, dass der GmbH im streitgegenständlichen Zeitraum weder eigenes Personal noch eine eigene Betriebs- und Geschäftsausstattung (insbesondere EDV-Anlage) zur Verfügung standen. Die GmbH musste diesbezüglich zur Gänze auf Leistungen des Einzelunternehmens des Bw. zurückgreifen (siehe Werkvertrag über Datenverarbeitung vom 30. November 1994), um – zumindest formell - überhaupt in die Lage versetzt zu werden, Tätigkeiten der vereinbarten Natur zu "verrichten" (de facto wurden sie weiterhin vom Bw. als Einzelunternehmer verrichtet; siehe dazu unten).

Die wirtschaftliche Verflechtung (bzw. eigentlich: Einheit) wird zudem dadurch evident, dass bis zum Jahre 1996 sämtliche Zahlungseingänge auf einem – einzigen - Konto (des Einzelunternehmens; siehe Tz. 13 des Prüfungsberichtes) erfolgt sind.

In diesem Zusammenhang sei auch auf die bei *Ruppe*, aaO, § " Tz 116 zitierten Beispielfälle für wirtschaftliche Eingliederungen hingewiesen.

c) Zur organisatorischen Eingliederung:

Diese liegt vor, wenn die tatsächliche Durchsetzung des Willens des beherrschenden Unternehmers bei der beherrschten Gesellschaft durch organisatorische Maßnahmen gesichert ist (zB VwGH vom 9. April 1970, 135/68). Die organisatorische Eingliederung kann etwa in personellen Maßnahmen zum Ausdruck kommen, wie zB Personalunion hinsichtlich Geschäftsführung von Organträger und Organ. Maßgebend ist, ob die durch die finanzielle Eingliederung latent mögliche Einheitlichkeit der Willensbildung durch organisatorische Vorkehrungen realisiert wird bzw. werden kann (siehe auch dazu zB *Ruppe*, aaO, § Tz 119).

Der Bw. ist nun nicht nur einziger Gesellschafter der Mag. ES SteuerberatungsgmbH, sondern auch deren alleiniger Geschäftsführer. Es erübrigt sich daher näher darauf einzugehen, dass durch diese "100%-ige Personalunion" im Sinne obiger Ausführungen natürlich die jederzeitige Willensdurchsetzung des Bw. bei der GmbH sichergestellt ist bzw. zumindest sichergestellt werden kann.

Liegen die obgenannten Organschaftsvoraussetzungen vor, so **sind** Organträger und Organ umsatzsteuerlich als **ein** Unternehmen anzusehen. Diesfalls sind Umsätze des Organs an Dritte dem Organträger zuzurechnen. Aus an das Organ gerichteten Rechnungen kann der Organträger den Vorsteuerabzug geltend machen (s. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I 7. Auflage, 405, sowie den dort angeführten – mit dem vorliegenden Sachverhalt nahezu gänzlich übereinstimmenden - Beispielfall).

In Anbetracht der oa. Rechtslage sowie des eingangs dargestellten Sachverhaltes sind somit im zur Beurteilung stehenden Fall **sämtliche** Organschaftskriterien eindeutig erfüllt und ist daher in umsatzsteuerlicher Hinsicht vom Vorliegen **eines** (einzigen) Unternehmens auszugehen. Dem Finanzamt kann daher nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn es sämtliche im Zusammenhang mit den Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsarbeiten stehenden Erlöse, welche vom Bw. als Umsätze der GmbH behandelt wurden, dem Bw. zugerechnet und unter Einem die vom Bw. der GmbH zugerechneten Vorsteuerbeträge beim Bw. (bzw. bei dessen einheitlichem Unternehmen) zum Abzug zugelassen hat.

In diesem Zusammenhang sei schließlich auch auf die korrespondierenden Ausführungen der ha. – dem Bw. als Geschäftsführer der GmbH per 2. Februar 2005 zugestellten – Berufungsentscheidung vom 31. Jänner 2005, RV/0051-G/02, betreffend die Berufung der Mag. ES GmbH gegen deren Umsatzsteuerbescheide 1994 bis 1996, verwiesen.

1.2. Einkommensteuer :

Das Finanzamt hat in seinen Bescheiden bereits auf die so genannte "Angehörigenjudikatur" verwiesen:

Diese Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Deren Bedeutung liegt vor allem im Bereich der Beweiswürdigung (*Doralt*, EStG-Kommentar 8. Auflage, § 2 Tz 158/2, mwN).

Die für Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen geltenden Grundsätze gelten (ua.) auch für die Anerkennung von Verträgen zwischen einer GmbH und deren Gesellschafter-Geschäftsführer (so zB VwGH vom 13. Oktober 1999, 96/13/0113).

Insbesondere ist zu untersuchen, ob die Steuerpflichtigen durch eine Art "Splitting" ihre Steuerbemessungsgrundlage dadurch zu vermindern versuchen, dass sie nahen Angehörigen Teile ihres Einkommens zukommen lassen, wodurch diese mit dem Zufluss in der Regel entweder gar keiner oder einer niedrigeren Progression unterliegen. Hintergrund ist das Fehlen des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiert, und der dazu führt, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (*Doralt*, aaO, § 2 Tz 158, und die dort zitierte Judikatur).

Nach ständiger Rechtsprechung sind Verträge zwischen nahen Angehörigen – ungeachtet ihrer allfälligen zivilrechtlichen Gültigkeit – steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen, und
- unter Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen wären (Fremdvergleich).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (*Doralt*, aaO, § 2 Tz 160).

Hinsichtlich der Fremdüblichkeit ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich. Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt; im letzten Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Es ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüber stehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen (*Doralt*, aaO, § 2 Tz 165).

Im Berufungsfall ist nun dem Finanzamt im Ergebnis zuzustimmen, dass die zwischen dem Bw. und "seiner" GmbH abgeschlossenen Vereinbarungen den oben dargestellten Voraussetzungen nicht entsprechen und zwischen fremden Geschäftsleuten so nicht abgeschlossen worden wären:

Laut Vereinbarung vom 17. November 1994 sollte die GmbH die Durchführung der Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsarbeiten für den Klientenstock des Einzelunternehmens des

Bw übernehmen. Die Mag. ES GmbH verfügte jedoch – so die unwidersprochene Sachverhaltsfeststellung des Finanzamtes – im berufsgegenständlichen Zeitraum weder über eigenes Personal noch über eigene Räumlichkeiten bzw. auch nicht über eine eigene Betriebs- und Geschäftsausstattung, wie zB eine EDV-Anlage. Die Umsätze der GmbH aus der Verrichtung von Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsarbeiten resultierten in den Streitjahren zur Gänze aus der mit dem Bw. getroffenen Vereinbarung. Unmittelbare Auftragserteilungen an die GmbH – auch von anderen Klienten als jenen, die vom Einzelunternehmen des Bw. betreut werden – lagen nicht vor. Die GmbH hat in den strittigen Jahren außer diesen Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsarbeiten auch keine weiteren Tätigkeiten entfaltet.

Da die GmbH ihre mit vorangeführter Vereinbarung übernommene Verpflichtung zur Verrichtung von Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsarbeiten für die Klienten des Einzelunternehmens mangels Personals und mangels entsprechender Infrastruktur aus Eigenem nicht erfüllen konnte, wurde in der Folge der "*Werkvertrag über Datenverarbeitung*" vom 30. November 1994 abgeschlossen. Mit diesem übernahm wiederum der Bw. als Einzelunternehmer "*die Datenverarbeitung samt der Erfassung der Grundlagen für die EDV-Buchhaltungen*" für die GmbH. Dafür wurde bei "Selbstkosten" des Einzelunternehmens iHv. ATS 6,26 ein Verrechnungspreis von ATS 9,40 je Buchungszeile vereinbart. Im Weiteren wurde vertraglich eine Haftungsübernahme des Bw. für Verarbeitungs- und Eingabefehler der GmbH festgelegt.

Die Vereinbarung vom 17. November 1994 war ganz offensichtlich darauf gerichtet, der GmbH Einnahmen aus Leistungen, zu deren Erbringung sie selbst nicht imstande war, zu verschaffen bzw. zuzurechnen. Es widerspricht jeglicher Lebenserfahrung, bestimmte Tätigkeiten aus dem eigenen Unternehmen "auszugliedern" und an eine andere Rechtsperson – hier der vom Bw. allein "beherrschten" GmbH – zu übertragen, welche in Ermangelung der hierzu erforderlichen Mittel (wie insbesondere Personal, Arbeitsmittel, Betriebs- und Geschäftsausstattung) in keiner Weise zur Erbringung dieser Tätigkeiten in der Lage ist, und die daher in der Folge vom "ausgliedernden" Unternehmen wiederum gerade jene Leistungen "zukaufen" muss, die von diesem vereinbarungsgemäß eigentlich ausgelagert werden sollten. Diese Vorgangsweise lässt keine außersteuerlich relevanten Gründe erkennen, muss doch im Berufungsfall das Einzelunternehmen letztendlich die ihrer Intention nach "ausgegliederten" Tätigkeiten erst wieder aus Eigenem erledigen. Da die Erstellung der Jahresabschlüsse und damit die primär "haftungsträchtige" Tätigkeit ohnehin weiter vom Einzelunternehmen durchgeführt werden sollte und überdies der Bw. – neben seiner Haftung als Geschäftsführer der GmbH – mit Vertrag vom 30. November 1994 eine weitere Haftung für Fehler der GmbH übernommen hatte, erscheint die dargestellte Vorgangsweise auch aus haftungsrechtlichen Motiven nicht begründbar.

Im vorliegenden Fall hat somit eine Übertragung bzw. Ausgliederung bestimmter Tätigkeiten tatsächlich nicht stattgefunden. Diese Übertragung war bloß formalrechtlicher Natur. De facto wurden die mit den strittigen Einnahmen verbundenen Tätigkeiten aber völlig unverändert weiterhin vom Einzelunternehmen – von dessen Personal, in dessen Räumlichkeiten, mit dessen Betriebs- und Geschäftsausstattung bzw. Arbeitsmitteln und unter Führung und Aufsicht des Bw. – verrichtet.

Dass die gegenständliche Vorgangsweise wirtschaftlich nicht nachvollziehbar und einzig und allein auf die zwischen den Vertragspartnern bestehende "Personalunion" zurück zu führen ist, erhellt auch aus folgender, bereits vom Finanzamt angestellter Überlegung:

Laut Werkvertrag über die Datenverarbeitung hat das Einzelunternehmen bei Selbstkosten von ATS 6,26 der GmbH pro Buchungszeile einen Preis von ATS 9,40 verrechnet. Völlig unabhängig davon, welcher Preis pro Buchungszeile letztlich an die Klienten fakturiert wurde, ist diese Konstruktion jedenfalls fremdunüblich: Denn wenn der an die Klienten verrechnete Preis je Buchungszeile mehr als ATS 9,40 beträgt, so wäre nicht einsichtig, aus welchen Gründen sich das Einzelunternehmen dieser weiteren Gewinnchance entledigen würde, wenn es ohnehin wie bisher die entsprechenden Leistungen aus Eigenem erbringen muss. Liegt hingegen der an die Klienten weiterverrechnete Preis darunter, so würde sich eine fremde GmbH wohl nicht auf diesen – diesfalls für sie verlustbringenden – Vertrag einlassen. Zwischen einander fremden Personen wäre sohin eine derartige Vereinbarung zweifelsohne nicht getroffen worden.

Darüber hinaus sprechen auch die nachfolgend angeführten Umstände gegen die steuerliche Anerkennung der in Frage stehenden Leistungsbeziehung:

Mit Vereinbarung vom 17. November 1994 sollte – wie bereits mehrfach ausgeführt – die Durchführung der Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsarbeiten für die Klienten des Einzelunternehmens von diesem (formell) auf die Mag. ES SteuerberatungsgmbH übertragen werden. Laut Punkt 6. dieser Vereinbarung wurde jedoch der Klientenstock des Bw. ausdrücklich nicht (mit)übernommen. Die Betriebsprüfung hat auch unwidersprochen festgestellt, dass – diesem Vertragspunkt entsprechend - von dritter Seite keine Auftrags- bzw. (gesonderte) Vollmachtserteilungen an die GmbH erfolgt sind. Dessen ungeachtet hat die GmbH ihre Rechnungen direkt an die Klienten gelegt, obwohl einziger Vertragspartner ausschließlich der Bw. selbst war. Für diese Rechnungen wurde zudem das Briefpapier des Einzelunternehmens mit händisch hinzugefügtem Zusatz "GmbH" verwendet. Auf Grund dieser Umstände war es nach ha. Ansicht nach außen hin für die Klienten des Bw. nicht ausreichend klar erkennbar, dass nach dem Willen des Bw. zwei von einander unabhängige Unternehmen für sie tätig sein sollten.

Weiters ist auch die unter Punkt 3. der vorliegenden Vereinbarung getroffene Regelung nicht hinreichend klar: Demnach *"sollen" alle Betriebsmittel, insbesondere Fachliteratur, Büro-material, Telefon, Raumkosten, "von der Auftragnehmerin (der GmbH) übernommen werden, da nur ein Büroraum, im Ausmaß von ca. 16 m² gemischgenutzt, von der Auftragnehmerin genutzt werden wird."* Zum Einen geht nicht hervor, um welche konkreten Betriebsmittel es sich hier handelt. Zum Anderen bleibt auch im Dunkeln, was hier unter "Übernahme" zu verstehen ist. Auf Grund der Aktenlage ist im Streitzeitraum keine Übertragung – weder entgeltlich noch unentgeltlich - von Betriebsmitteln an die GmbH erfolgt. Tatsächlich war jedoch der Berufung zufolge im der GmbH verrechneten "Datenverarbeitungspreis" ein *"Mietanteil Anlagevermögen EDV, Betriebsausstattung"* iHv. ATS 0,35 je Buchungszeile enthalten. Wenn aber die nötigen "Betriebsmittel" ohnehin von der GmbH – in welcher Form auch immer - "übernommen" werden sollen, stellt sich die Frage, warum ihr für die übernommenen Wirtschaftsgüter ein gesonderter Mietanteil in Rechnung gestellt wurde.

Zudem wurde in Punkt 6. der Vereinbarung vom 17. November 1994 festgehalten, dass über die Verrechnungspreise ein gesonderter Vertrag geschlossen werde. Tatsächlich wurde in der Folge der Vertrag betreffend Datenverarbeitung vom 30. November 1994 abgeschlossen, in welchem aber nicht etwa, wie zu erwarten gewesen wäre, das vom Einzelunternehmen an die GmbH für die "Übernahme" der Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsarbeiten zu leistende Entgelt geregelt wurde, sondern umgekehrt vielmehr vom Auftraggeber (dem Einzelunternehmen) an die beauftragte GmbH zu verrechnende Preise für die Datenverarbeitung fixiert wurden. Dem Vertrag betreffend die Übertragung von Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsarbeiten an die GmbH mangelt es sohin an der Vereinbarung des hierfür an die GmbH zu zahlenden Entgeltes. Sollte allerdings eine unentgeltliche Abtretung bestimmter Aufgabenbereiche vom Einzelunternehmen an die GmbH beabsichtigt gewesen sein, so würde auch diese Vorgangsweise einem Fremdvergleich nicht standhalten.

All diese Punkte hätten jedoch im Hinblick auf das Naheverhältnis der Vertragspartner mit einer besonderen, jeden Zweifel ausschließenden inhaltlichen Klarheit geregelt werden müssen.

Aus den dargelegten Umständen ergibt sich, dass die zur Beurteilung stehende Leistungsbeziehung einzig und allein auf das Naheverhältnis zwischen dem Bw. und der GmbH zurückzuführen ist.

Überdies kommt es für die ertragsteuerliche Zurechnung von Einkünften entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Einkünfte disponieren kann. Zurechnungssubjekt hinsichtlich der Einkünfte ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern.

Maßgeblich ist die nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt (vgl. zB VwGH vom 31. März 1998, 98/13/0039, mwN).

Auch diese Rechtsausführungen legen klar, dass Zurechnungssubjekt der fraglichen Einkünfte nur der Bw. selbst sein konnte. Die Übertragung von Tätigkeiten an die GmbH war bloß formeller Natur. Die Einkunftsquelle – in concreto die erforderliche Infrastruktur wie Personal, Räumlichkeit, EDV-Anlage und –Programme – war wirtschaftlich jedenfalls weiterhin zur Gänze dem Einzelunternehmen zuzuordnen, der GmbH standen diesbezüglich keine – zumindest keine ausreichend klar geregelten (siehe oben) – eigenen Verfügungsrechte zu.

1.3 Gleichmäßigkeit der Besteuerung; Treu und Glauben:

Wenn der Bw. darin, dass der GmbH von Seiten des Finanzamtes *"ab 1997 die Anerkennung zuteil"* wird, einen Widerspruch zum Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erblickt, ist zu erwidern, dass dem UFS die ab dem Jahre 1997 zugrunde liegenden Sachverhaltsumstände nicht (respektive nur teilweise) bekannt sind bzw. diese hier nicht zur Beurteilung standen. Aus dem Prüfungsbericht ist jedoch ansatzweise zu entnehmen, dass in den Folgejahren sehr wohl zumindest teilweise Änderungen in sachverhaltsmäßiger Hinsicht erfolgt sind (so zB die Einstellung von eigenem Personal sowie die Anschaffung von Betriebs- und Geschäftsausstattung durch die GmbH). Bezüglich ungleich gelagerter Sachverhalte kann eine Verletzung des relevierten Grundsatzes jedoch keinesfalls vorliegen.

Dasselbe gilt hinsichtlich des im Berufungsverfahren der GmbH geäußerten Rüge des Verstoßes gegen Treu und Glauben: Der Bw. brachte in diesem Zusammenhang vor, in den Vorjahren sei die Leistungsbeziehung zwischen dem Einzelunternehmen und der GmbH anerkannt worden. Auch hier ist von einer geänderten Sachverhaltslage auszugehen, sind doch die im gegenständlichen Verfahren zu beurteilenden Vereinbarungen erst im Jahre 1994 getroffen worden.

Überdies schützt der Grundsatz von Treu und Glauben – ebenso wenig wie jener der Gleichmäßigkeit der Besteuerung – nicht das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist vielmehr sogar verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung bzw. Rechtsauffassung abzugehen (s. zB *Ritz*, BAO-Kommentar 2. Auflage, § 114 Tz 9, mwN).

2. Geschäftsführerbezüge:

Während der Bw. unter Hinweis auf den zwischen ihm und der GmbH geschlossenen Geschäftsführervertrag vom 8. Jänner 1996 im Rahmen seiner selbständigen Einkünfte im

Jahr 1996 den Ansatz eines Betrages von ATS 1.260.000,- begehrt, hat das Finanzamt die Geschäftsführereinkünfte in den Streitjahren jeweils mit ATS 12.000,- angesetzt. Dies begründete das Finanzamt vor allem damit, dass der unter dem Titel des Geschäftsführerbezuges geleisteten Zahlung keine entsprechenden Geschäftsführerleistungen gegenüber gestanden seien.

Wie schon oben dargelegt, hat die GmbH selbst im fraglichen Zeitraum de facto keine Betätigung entfaltet. Die vom Bw. der GmbH zugerechneten Tätigkeiten wurden inhaltlich (weiterhin) vom Einzelunternehmen verrichtet. Die GmbH war mangels Personals bzw. Infrastruktur selbst auch gar nicht in der Lage, die formell an sie übertragenen Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsarbeiten durchzuführen.

Vorweg sei darauf hingewiesen, dass der Differenzbetrag zwischen dem vom Bw. begehrten und dem vom Finanzamt angesetzten Betrag – sohin ein Betrag von ATS 1.248.000,- - mit an die GmbH ergangenem Haftungsbescheid vom 25. April 2000 rechtskräftig (!) der Kapitalertragsteuer unterzogen wurde. Schon allein deshalb erschiene es dem UFS, obgleich er im gegenständlichen Verfahren in seiner rechtlichen Würdigung des hier zu beurteilenden Sachverhaltes und der letztlich darauf basierenden Entscheidung völlig unabhängig von allfälligen Festsetzungen in anderen Abgabenverfahren ist, nicht sachgerecht, in diesem Streitpunkt dem Begehren des Bw. statt zu geben, hätte dies doch eine ertragsteuerliche Doppelerfassung ein und desselben Bezuges zur Folge.

Der Ansatz des Finanzamtes ist aber aus folgenden weiteren Gründen nicht zu beanstanden:

Die GmbH war in den Jahren 1994 bis 1996 wirtschaftlich keine Betätigung zuzurechnen. Sie war auf Grund ihrer Firmenbucheintragung – mehr oder weniger - lediglich handelsrechtlich existent. Der Bw. war handelsrechtlicher Geschäftsführer dieser GmbH. Obwohl nun diese GmbH aus den erwähnten Gründen selbst nicht wirtschaftlich aktiv wurde (bzw. gar nicht aktiv werden konnte), waren mit der Geschäftsführerfunktion auf Seiten des Bw. gewisse – wenngleich mangels Betätigung der GmbH naturgemäß eher geringfügige - Verpflichtungen bzw. Haftungsrisiken verbunden. Der vom Bw. behauptete Bezug von rund ATS 1,2 Mio. erscheint zur Abgeltung dieser (mangels Aktivität der GmbH rudimentären) Pflichten und Risiken allerdings weitaus überzogen. Zwischen Fremden wäre hiefür eine Abgeltung in derartiger Höhe zweifelsohne nicht gewährt worden.

Nach ha. Auffassung wäre es sogar vertretbar, die Geschäftsführerbezüge des Bw. im Streitzeitraum allenfalls mit ATS 0,- anzunehmen. Das Finanzamt hat jedoch gleichsam als pauschale Abgeltung für die (bloße) Innehabung der Geschäftsführerfunktion einen geschätzten Jahresbetrag von ATS 12.000,- angesetzt. Diesem Ansatz der Höhe nach hat der

Bw. nichts entgegen gehalten, und erscheint dies als Abgeltung der bestehenden (Rest-)Pflichten bzw. -risiken durchaus moderat und angemessen bzw. fremdüblich.

Schließlich sei noch auf folgende Unstimmigkeit hingewiesen: Die GmbH habe – so das Berufungsvorbringen – ab der zweiten Hälfte des Jahres 1994 diverse Tätigkeiten für das Einzelunternehmen erbracht. Im Jahr 1995 wurden etwa bei der GmbH Umsätze von rund ATS 3,3 Mio. erklärt. Ein Geschäftsführerbezug wurde dem Bw. aber nach dessen Intention erstmals im Jahre 1996 gewährt. Kein Fremder hätte es bei der behaupteten wirtschaftlichen Aktivität der GmbH akzeptiert, bis einschließlich 1995 ohne jegliches Entgelt als Geschäftsführer tätig zu werden. Bemerkenswert erscheint obendrein das zwar nicht im gegenständlichen Verfahren, wohl aber im Verfahren betreffend GmbH erhobene Vorbringen, wonach der Bw. als GmbH-Geschäftsführer im Monat durchschnittlich rund 200 Arbeitsstunden geleistet habe. Diesfalls bleibt offen, wann (bzw. wie viele Stunden) der Bw. seine Arbeitskraft dem Einzelunternehmen gewidmet haben will.

3. Vorsteuerpauschalierung:

Der Bw. erklärte mit Eingabe vom 23. Dezember 1994, seine Vorsteuern "ab 1994" gemäß § 14 Abs. 1 UStG "1994" mit einem Durchschnittssatz von 1,8% zu ermitteln.

Nun ist das UStG 1994 erst mit Wirksamkeit des Beitritts Österreichs zur EU – somit ab 1. Jänner 1995 - in Kraft getreten (§ 28 Abs. 1 UStG 1994). Auf Umsätze und sonstige Sachverhalte aus der Zeit vor der Wirksamkeit des EU-Beitritts Österreichs ist das im Zeitpunkt des maßgebenden Ereignisses für diese geltende Umsatzsteuerrecht anzuwenden (§ 28 Abs. 2 UStG 1994).

Das hat zur Folge, dass für die allfällige Inanspruchnahme einer Vorsteuerpauschalierung im Jahre 1994 noch die Bestimmungen des UStG 1972 maßgebend sind. Dieser Umstand ist jedoch hier insofern nicht von Relevanz, als die Bestimmung des § 14 UStG 1972 wörtlich mit jener des UStG 1994 übereinstimmt.

§ 14 Abs. 1 UStG (sowohl 1972 als auch 1994) ermächtigt Unternehmer, ihre Vorsteuerbeträge (wahlweise) nach folgenden Sätzen ermitteln:

1. Unternehmer, bei denen die Voraussetzungen für die pauschale Betriebsausgabenermittlung nach § 17 Abs. 2 Z 2 EStG vorliegen, können die dort näher bestimmten Vorsteuern mit 1,8% ihres Gesamtumsatzes aus Tätigkeiten iSd. § 22 und § 23 EStG 1988 berechnen. § 17 Abs. 2 Z 2 EStG setzt für die Anwendung des Durchschnittssatzes voraus, dass die Umsätze des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als ATS 3 Mio. betragen.
2. Der BMF kann weiters mit Verordnung für die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuerbeträge Durchschnittssätze für Gruppen von Unternehmern aufstellen. Mit Erlassung der Verordnung

627/1983, welche gemäß § 28 Abs. 5 Z 3 UStG 1994 (auch) als auf Grund des UStG 1994 ergangen gilt, ist der Verordnungsgeber dieser gesetzlichen Ermächtigung nachgekommen und hat dort (ua.) den Durchschnittssatz für Wirtschaftstreuhänder mit 1,7% festgelegt. Dieser Durchschnittssatz gilt gemäß § 2 der Verordnung jedoch nur für Unternehmer, deren Umsatz im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als ATS 3,5 Mio. betragen hat.

Strittig ist im Entscheidungsfall die Anwendbarkeit der Vorsteuerpauschalierung dem Grunde nach. Die Überschreitung der hierfür maßgeblichen Umsatzgrenzen werde laut Bw. lediglich durch die seitens der Betriebsprüfung bzw. dieser folgend seitens des Finanzamtes in den bekämpften Bescheiden vorgenommene Zusammenrechnung der Umsätze des Einzelunternehmens und der GmbH erreicht.

Der Bw. wollte auf Grund des Wortlautes seiner Eingabe vom 23. Dezember 1994 (arg.: 1,8%) die Vorsteuerpauschalierung des § 14 Abs. 1 Z 1 UStG (1972 bzw. 1994) in Anspruch nehmen (Umsatzgrenze ATS 3 Mio.). Demgegenüber geht das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung offensichtlich von einer Inanspruchnahme der Pauschalierungsmöglichkeit gemäß Z 2 der zitierten Bestimmung aus (Durchschnittssatz 1,7%, Umsatzgrenze: ATS 3,5 Mio.). Im Berufungsfall sind jedoch zweifelsohne beide Umsatzgrenzen überschritten:

Der UFS hat oben unter Punkt 1.1. dargelegt, dass im streitgegenständlichen Zeitraum eine umsatzsteuerliche Organschaft gegeben ist und daher auch vom Vorliegen eines einzigen Unternehmens auszugehen ist. Die Umsätze des Bw. setzen sich im Streitzeitraum sohin sowohl aus seinen "eigenen" (ie. die von ihm als Einzelunternehmer erklärten) Umsätzen als auch aus den von ihm erklärungsgemäß der Mag. ES SteuerberatungsgmbH zugerechneten Erlösen zusammen. Dadurch ergibt sich für das Jahr 1994 ein Gesamtumsatz von ATS 4,266.008,- und für das Jahr 1995 ein solcher iHv. ATS 4,734.588,- (siehe die auf Grund der Betriebsprüfung erfolgten Umsatzsteuerfestsetzungen vom 13. Juli 1999). Für das – hier nicht gegenständliche – Jahr 1993 hat der Bw. selbst umsatzsteuerpflichtige Entgelte iHv. ATS 4,2 Mio. erklärt.

Da für die Inanspruchnahme der Vorsteuerpauschalierung des § 14 UStG jeweils die Umsätze des vorangegangenen Kalenderjahres maßgebend sind und die somit hier maßgeblichen Umsätze 1993 bis 1995 jeweils über den Beträgen von ATS 3 Mio. (bzw. auch über der Grenze von ATS 3,5 Mio.) liegen, wurden die Vorsteuern vom Finanzamt richtigerweise auf Grundlage des § 12 UStG in tatsächlich angefallener Höhe zum Abzug zugelassen. Die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der begehrten Vorsteuerpauschalierung sind nicht erfüllt.

Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass sich im Jahr 1994 die Umsätze des Bw. seiner Erklärung zufolge – also auch ohne Hinzurechnung der "GmbH-Erlöse" – auf insgesamt ATS 3,992.405,- belaufen haben und daher im Jahre 1995 (wie auch 1994) schon

allein auf Grund der Erklärung des Bw. – und nicht erst durch das von der Betriebsprüfung festgestellte Vorliegen einer Organschaft - eine Inanspruchnahme der Vorsteuerpauschalierung keinesfalls zulässig gewesen wäre.

4. "Umsatzsteueraufwand":

Unter diesem Punkt rügte der Bw., dass die Umsatzsteuerzahlungen der GmbH – bei Aufrechterhaltung der Auffassung vom Vorliegen einer Organschaft – bei der (Brutto)-Gewinnermittlung als abzugsfähiger Aufwand zu berücksichtigen seien.

Setzt ein Einnahmen-Ausgaben-Rechner die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben brutto an (Bruttorechner), so sind allfällige Umsatzsteuerzahllasten als Betriebsausgaben zu erfassen (s. etwa *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 4 Tz 26).

Das Finanzamt hat diesem Berufungspunkt im Zuge der in den Berufungsvorentscheidungen erfolgten (gegenüber den angefochtenen Bescheiden korrigierten) Abgabenfestsetzung Folge gegeben. In seinem Vorlageantrag hat der Bw. hiezu kein weiteres Vorbringen erstattet.

Da die Berufungsvorentscheidungen durch Ergehen der gegenständlichen Berufungsentscheidung aus dem Rechtsbestand ausscheiden und die Berufung somit erst durch diese Berufungsentscheidung abschließend erledigt wird, werden die vom Finanzamt in den Berufungsvorentscheidungen unter dem Titel "Umsatzsteueraufwand" angesetzten Beträge von ATS 15.684,- (1994), ATS 429.484,- (1995) und ATS 632.875,- (1996) nunmehr bei der von der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzunehmenden Einkommensteuerfestsetzung als die Steuerbemessungsgrundlage vermindernde Abzugsposten berücksichtigt.

5. Nichtabzugsfähige Aufwendungen (Seminare):

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Nach Lehre und Rechtsprechung zählen Aufwendungen für die berufliche Fortbildung zu den Werbungskosten. Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich dann, wenn der Abgabepflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden (vgl zB VwGH vom 29. Jänner 2004, 2000/15/0009).

Dem Prüfungsbericht zufolge hat der Bw. in den Jahren 1994 und 1995 Seminare mit den Titeln *"Kampf und Verkauf"* sowie *"Car-Defense-System"* besucht und die damit verbundenen Aufwendungen als Betriebsausgaben geltend gemacht. In der Berufung wird hierzu dargetan, *"die Fortbildung der psychologischen Grundsätze"* sei im Rahmen der Beratertätigkeit uner-

lässlich. Der Seminartitel sei überzogen, Ziel seien Verkaufstechniken in Verbindung mit körperlichen Ausdrücken nach dem Sprichwort *"mens sane in corpore sane"* gewesen. In der Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt – vom Bw. unwidersprochen geblieben – Auszüge aus dem Seminarprogramm, welches der Bw. im Rahmen der Schlussbesprechung vorgelegt hat, wiedergegeben. Demnach handelt es sich im Wesentlichen um Kursinhalte betreffend Stressbewältigung, Selbstverteidigung, Selbsterkennung uä. (siehe eingangs dargestellten Sachverhalt). Der Teilnehmerkreis sei nicht auf Angehörige des Wirtschaftstreuhänderberufes abgestimmt, die allgemeinen psychologischen und kampsportlichen Kursinhalte seien nicht als berufsspezifisch bzw. betriebsveranlasst anzusehen. Im Vorlageantrag wurde diesen Ausführungen des Finanzamtes nichts entgegnet.

Der UFS teilt die Auffassung des Finanzamtes, dass die vom Bw. besuchten Seminare keine steuerlich abzugsfähige Fortbildung darstellen. Aus den anlässlich der Schlussbesprechung vorgelegten – in der Berufungsvorentscheidung dargestellten – Unterlagen ergibt sich, dass die Seminare primär die Bewältigung von Stress, die Selbstverteidigung sowie die Steigerung des Selbstvertrauens, unter Einschluss von Taekwondo-Elementen, zum Inhalt haben. Ein berufsspezifischer Inhalt ist aus dem dargestellten Seminarprogramm jedoch nicht ableitbar. Das dabei vermittelte Wissen ist von sehr allgemeiner Art und ganz offensichtlich nicht auf die spezifische berufliche Tätigkeit des Bw. abgestellt. Überdies wurde vom Bw. der vom Finanzamt dargestellte Umstand nicht bestritten, dass die Seminare auch für Angehörige anderer Berufsgruppen von Interesse waren.

Die vorgelegten und in der Berufungsvorentscheidung auszugsweise wiedergegebenen Unterlagen lassen zwar darauf schließen, dass die in Rede stehenden Seminare der Persönlichkeitsentwicklung der Teilnehmer dienlich sind bzw. sein können und damit natürlich mittelbar auch eine untergeordnete berufliche Förderlichkeit aufweisen (können); die eigene Stressbewältigung, die Hebung des Selbstwertgefühles, das Erlernen von Verteidigungstechniken etc. gehören aber primär in den Bereich der Erhaltung bzw. Verbesserung der eigenen Gesundheit und somit in den Bereich der persönlichen Lebensführung (siehe dazu zB das unlängst ergangene VwGH-Erkenntnis 2001/15/0184, vom 24. Juni 2004). Dem Finanzamt kann daher nicht entgegen getreten werden, wenn es keine beruflich veranlassten Fortbildungsaufwendungen angenommen hat.

6. Ermittlung der Einkünfte aus der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung:

Strittig ist letztlich die Ermittlung der im Jahr 1995 erzielten Einkünfte aus der Veräußerung einer Beteiligung des Bw. der Höhe nach.

Mit Abtretungsvertrag vom 5. April 1995 hat der Bw. seinen 50%-igen, einer mit dem Betrag von ATS 125.000,- eingezahlten Stammeinlage im Nennbetrag von ATS 250.000,- ent-

sprechenden Geschäftsanteil an der WR-GmbH um den Abtretungspreis von ATS 2,1 Mio. veräußert. Während das Finanzamt die dem Veräußerungserlös von ATS 2,1 Mio. (ua.) gegenüber zu stellenden Anschaffungskosten in Höhe des auf die Bareinlage eingezahlten Betrages angesetzt hat, begehrt der Bw. deren Abzug in Höhe des Nennbetrages der Einlage.

Gemäß § 31 Abs. 1 EStG in der hier zur Anwendung gelangenden Fassung BGBl. 818/1993 gehören zu den sonstigen Einkünften die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mehr als 10% beteiligt war.

Nach Abs. 3 der zitierten Bestimmung ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten sowie den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Diese Einkünfte sind nur insoweit steuerpflichtig, als sie jenen Teil von ATS 100 000,- übersteigen, der dem veräußerten Anteil entspricht.

Zum Veräußerungserlös gehören der Verkaufspreis und überdies alle geldwerten Vorteile, die der Steuerpflichtige für die Veräußerung der Anteile erhält; dazu gehören auch **vom Erwerber übernommene Verbindlichkeiten** (*Doralt*, EStG 8. Auflage, § 31 Tz 156).

Zu den Anschaffungskosten zählen (ua.) der Anschaffungspreis bzw. bei einer Bargründung die Bareinlage (*Doralt*, aaO, § 31 Tz 127). Hat der Veräußerer die veräußerten Anteile unentgeltlich erworben, dann ist für die Einkunftsermittlung von den Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers bzw. des letzten entgeltlichen Erwerbers auszugehen (*Doralt*, aaO, § 31 Tz 132).

Das Stammkapital einer GmbH wird durch Stammeinlagen der Gesellschafter aufgebracht. Da die Gesellschafter nicht persönlich für Gesellschaftsschulden haften, kommt dem Stammkapital eine Garantiefunktion zu. Die Gesellschafter müssen die Stammeinlagen übernehmen und sich verpflichten, Beiträge in der Höhe des Stammkapitals zu leisten, entweder in Geld (Bargründung) oder in Sachen (Sachgründung). Auf jede Bareinlage sind gemäß § 10 Abs. 1 GmbHG idF. BGBl. 153/1994 bestimmte Mindestbeträge einzuzahlen. Die Regelung der Fälligkeit und Einforderung von weiteren Einzahlungen auf nicht voll eingezahlte Bareinlagen überlässt das GmbHG der Festlegung im Gesellschaftsvertrag oder durch einen Gesellschafterbeschluss (§ 63 Abs. 1 GmbHG in der oa. Fassung). Gemäß § 63 Abs. 3 GmbHG kann die Erfüllung der Zahlungspflicht einzelnen Gesellschaftern weder erlassen noch gestundet werden.

Auf Grund der dargestellten Rechtslage steht dem Ansinnen des Bw., die Anschaffungskosten in Höhe des Nennwertes seiner Stammeinlage anzusetzen, grundsätzlich nichts entgegen. Bei einer Bargründung ist demnach die Bareinlage, und nicht etwa nur die darauf getätigte

Einzahlung, als Anschaffungspreis zu veranschlagen (s. wie bereits zitiert *Doralt*, aaO, § 31 Tz 127).

Damit ist aber im Ergebnis für den Bw. nichts gewonnen, denn in diesem Fall ist – iS. eines durchzuführenden "Vermögensvergleiches" – konsequenterweise auch der Veräußerungserlös um den nicht einbezahlten Anteil der Stammeinlage zu erhöhen: Zum Erlös gehören nämlich – siehe oben – auch vom Erwerber übernommene Verbindlichkeiten. Wird daher auf der einen Seite die Verpflichtung des Gesellschafters, erforderlichenfalls den nicht eingezahlten Anteil auf die Stammeinlage zu leisten, als "Aufwand" (bzw. Anschaffungskosten) abgesetzt, so ist auf der anderen Seite folglich auch der Veräußerungserlös um den Wegfall eben dieser Verbindlichkeit zu erhöhen.

Mit Übertragung der veräußerten Anteile hat der Erwerber auch die Verpflichtung übernommen, die Stammeinlage in voller Höhe zu leisten (s. dazu auch Punkt 4. des Abtretungsvertrages, wonach der Erwerber sämtliche Pflichten übernommen hat, die dem abtretenden Bw. der Gesellschaft gegenüber obliegen sind). Im Berufungsfall war im Zeitpunkt der Veräußerung (lediglich) die Hälfte des Nennbetrages auf die veräußerte Stammeinlage eingezahlt. Es bestand daher für den Gesellschafter die Verpflichtung, erforderlichenfalls die nicht eingezahlte Barleistung zu tätigen. Diese Verbindlichkeit ist auf Seiten des Bw. mit Abtretung des Geschäftsanteiles weggefallen und erhöht somit seinen Veräußerungserlös (da sie ja auch den "Barerlös" entsprechend vermindert hat: es ist davon auszugehen, dass bei voll eingezahlter Stammeinlage mangels auf den Anteilserwerber übergehender bzw. von diesem zu übernehmender Verpflichtung zur Leistung allfälliger weiterer Bareinzahlungen ein höherer Abtretungspreis erzielt werden hätte können).

Rechnerisch können im Entscheidungsfall somit zwar die Anschaffungskosten um den bislang nicht geleisteten Anteil der Stammeinlage iHv. ATS 125.000,- erhöhen werden; unter Einem ist aber diesfalls auch der Veräußerungserlös im selben Ausmaß um die auf den Erwerber übergegangene Verpflichtung auf Leistung des nicht einbezahlten Anteiles zu erhöhen.

Was nun das Ausmaß des (1995 letztmalig gewährten) Freibetrages gemäß § 31 Abs. 3 letzter Satz EStG anlangt, so ist nach ha. Ansicht der vom Finanzamt im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 1995 vorgenommene anteilsmäßige Ansatz, und nicht wie in der Berufungsvorentscheidung der Ansatz im vollen Ausmaß, zutreffend:

Werden nämlich nicht 100% der Anteile verkauft, sondern ein Teilbetrag davon, so bestimmt sich der Freibetrag nach dem Verhältnis des veräußerten Anteils zum Kapital der Gesellschaft. Unmaßgeblich ist hingegen die Relation des verkauften Anteils zu dem vom Gesellschafter insgesamt gehaltenen Anteilsausmaß (s. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch,

§ 31 Tz 25, sowie *Hofstätter/Reichel*, ESt-Kommentar III B, § 31 Tz 12, und die dort jeweils angeführten Beispiele).

Der Beteiligungsveräußerungserlös errechnet sich daher wie folgt:

Veräußerungs(bar)erlös	2.100.000,--
übernommene Verbindlichkeit	<u>125.000,--</u>
Veräußerungserlös gesamt	2.225.000,--
Anschaffungskosten	- 250.000,--
Börseumsatzsteuer	- 42.000,--
Freibetrag nach § 31 Abs. 3 EStG	<u>- 50.000,--</u>
Sonstige Einkünfte	1.883.000,--

7. Änderungen gegenüber der Festsetzung des Finanzamtes:

a) Was nun die Ermittlung der ertragsteuerlichen *Bemessungsgrundlagen* anlangt, so kann diesbezüglich grundsätzlich auf die Berufungsvorentscheidungen bzw. auf die hiezu ergangene gesonderte Bescheidbegründung vom 12. Mai 2000 und die darin enthaltenen Darstellungen verwiesen werden.

Einzig im Jahr 1995 ergibt sich auf Grund der in dieser Entscheidung zu oa. Punkt 6. getätigten Ausführungen eine Abweichung gegenüber der Berufungsvorentscheidung, und zwar in Form einer Erhöhung des Beteiligungsveräußerungserlöses um ATS 50.000,- (Höhe dieser Einkünfte daher wie im angefochtenen Bescheid).

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie die sonstigen Einkünfte betragen demnach (jeweils in ATS):

	<i>1994</i>	<i>1995</i>	<i>1996</i>
<i>Selbständige Einkünfte</i>	82.349,-	941.303,-	1.236.971,-
<i>Sonstige Einkünfte</i>	0,-	1.883.000,-	0,-

b) Hinsichtlich der *Abgabenberechnung* kann auf die beiliegenden Berechnungsblätter verwiesen werden. Einzig im Jahr 1995 konnte auf Grund EDV-technisch bedingter Probleme die Steuerbegünstigung des § 37 Abs. 1 EStG (Halbsatzeinkünfte) am Ausdruck des Berechnungsblattes nicht dargestellt werden. Daher wird - an die aus der Beilage ersichtliche

Berechnung anknüpfend - die Ermittlung der Einkommensteuer 1995 an dieser Stelle entsprechend ergänzt wie folgt:

<i>gemäß § 33 EStG</i>	<i>45,69% von</i>	<i>1.046.077,-</i>	477.952,58
<i>gemäß § 37 Abs. 1 EStG</i>	<i>22,84% von</i>	<i>1.883.023,-</i>	<u>430.082,45</u>
<i>Einkommensteuer 1995 daher</i>			908.035,-

Auf Grund der dargelegten Sach- und Rechtslage war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Graz, am 21. März 2005