



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Mag..A., R., vertreten durch X-SteuerberatungsgmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes P betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (idF Bw) ist Architekt.

Anlässlich einer ua das Streitjahr betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung (idF auch Bp) stellte der Prüfer in seinem über diese Prüfung erstatteten Bericht in Tz 22 fest:

#### Tz. 22 Projekt: "Projekt.X.Y.." 1996

Von der Bp. wurde festgestellt, dass im Jahr 1996 Einnahme sowie Ausgaben bezüglich des Projektes "Projekt.X.Y.." nicht in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des Jahres 1996 enthalten sind. In den Erlösen wurde nur der Honoraranteil vom 27.12.1996 BA 2/1 betreffend Herr Mag.A. in Höhe von S 558.000,00 (brutto) verbucht.

Vom steuerlichen Vertreter wurde entgegengesetzt, dass bezüglich des o.a. Projektes nur jene Einnahmen Herrn Mag.A. zuzurechnen sind, die seinen Honoraranteil betreffen. Die von der Bp. beanstandenden Einnahmen bzw. Ausgaben wurden als Durchlaufpost in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des Abgabepflichtigen behandelt. Laut vorgelegtem Vertrag vom 5.12.1996 ist ersichtlich, dass der Vertrag zwischen der Republik Österreich, vertreten durch das Bundesministerium für Wissenschaft, Verkehr und Kunst im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft als Auftraggeber und Herrn Mag.A., als Auftragnehmer abgeschlossen wurde. Weiters deutet nichts darauf hin, dass es sich um Durchlaufposten handelt, vor allem in Hinblick darauf, dass Herr Mag.A. die Verträge mit den Subunternehmen auf seinen Namen abgeschlossen hat und die (Ab)rechnungen der Subunternehmer auf ihn lauten.

Bei der Ermittlung des Gewinnes durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 gilt das Zufluss- und Abflussprinzip. Nach § 19 EStG 1988 sind Einnahmen in dem Zeitraum bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Aufgrund des erfolgten Zuflusses bzw. Abflusses im Jahre 1996 erfolgte von der Bp. die Hinzurechnung der erfolgten Eingänge abzüglich der bezahlten Aufwendungen betreffend des Projektes "Projekt.X.Y..". Die von der Bp. getroffenen Feststellungen haben jedoch keine Auswirkungen auf die Umsatzsteuerzahllast.

Berechnung – Gewinnerhöhung laut Bp:

**Eingänge (brutto)**

18.12.1996	BA 1/1	4.500,00
18.12.1996	BA 1/1	1.000.000,00
27.12.1996	BA 2/2	1.000.000,00
		<b>2.004.500,00</b>

Berechnung – Gewinnerhöhung laut Bp:

**Ausgaben (brutto)**

27.12.1996	BA 2/1	-558.000,00
27.12.1996	BA 2/1	-9.000,00
27.12.1996	BA 2/1	-54.000,00
27.12.1996	BA 2/1	-60.000,00
27.12.1996	BA 2/2	-120.000,00
27.12.1996	BA 2/2	-180.000,00
		<b>-981.000,00</b>

Erfolgsänderung laut Bp:	1.023.500,00
Erklärte Einnahmen bisher:	558.000,00
<b>Erfolgsänderung laut Bp: (brutto)</b>	<b>465.500,00</b>

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Bp und erließ in einem wiederaufgenommenen Verfahren den angefochtenen Einkommensteuerbescheid.

Der angesprochene, zwischen dem Bundesministerium für Wissenschaft, Verkehr und Kunst im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Land und Forstwirtschaft als Auftraggeber und dem Bw als Auftragnehmer abgeschlossene Vertrag lautet auszugsweise:

**V E R T R A G**

**§ 1**

Der Auftraggeber erteilt und Auftragnehmer übernimmt den Auftrag:  
Realisierung der Ausstellung Projekt..C., die von der Mitte Mai bis Mitte Oktober 1997 im X-Museum stattfindet.

Die in sich geschlossene Arbeit (gesamtkünstlerische Konzeption und Realisierung der Ausstellung) umfasst die im Leistungskatalog vom 9.10.1996 genannten Leistungen und wird in enger Zusammenarbeit mit den wissenschaftlichen Ausstellungsteams [...] durchgeführt.

**§ 2**

Die im § 1 angeführten Leistungen werden nach folgendem Zeitplan erbracht:  
Die Arbeiten sind zeitgerecht vor Ausstellungseröffnung fertigzustellen. Allfällige Korrekturen nach Ausstellungseröffnung sind vom Auftragnehmer ehst möglich durchzuführen.

Spätestens zu diesem Zeitpunkt ist dem Auftraggeber ein Endbericht, eine Kurzfassung hiezu im Umfang einer Maschinenschreibseite in 4-facher Ausfertigung sowie eine Bilddokumentation der Ausstellung in 2-facher Ausfertigung vorzulegen.

Ein Zwischenbericht in der oben genannten Anzahl von Ausfertigungen ist spätestens Ende Jänner 1997 zu legen.

### § 3

Der Auftragnehmer erhält aufgrund einer ordnungsgemäßen, detaillierten Abrechnung (mit Originalbelegen) seine nachgewiesenen Kosten und Entgelte (abzüglich allfälliger Vorsteuern) bis zum Betrag von maximal

öS 2,500.000,--

(in Worten: Schilling zwei Millionen fünfhunderttausend)

Soweit eine Umsatzsteuerpflicht gegeben ist, erhöht sich dieser Betrag um die rechnungsmäßig vom Auftragnehmer auszuweisende Umsatzsteuer.

Preis- und Kostenvereinbarungen sind unter den Gesichtspunkten der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit sowie unter Beachtung der jeweils gültigen rechtlichen Bestimmungen durch den Auftragnehmer zu treffen.

Ergänzungen kleineren Umfanges, Klarstellungen und Teilnahme an Besprechungen zum Gegenstand dieses Auftrages (§ 1), die der Auftraggeber verlangen sollte, sind im Rahmen dieses Auftragsentgeltes zu erbringen.

## § 4

Die Bezahlung gemäß § 3 erfolgt nach Maßgabe des folgenden Zahlungsplanes:

Bei Auftragserteilung		
BMWVK	öS	1.000.000,00
BMLF	öS	1.000.000,00
bei Vorlage und Approbation des Zwischenberichtes		
BMWVK	öS	450.000,00
nach Vorlage und Approbation des Endberichtes,		
BMWVK	max. öS	50.000,00

zuzüglich der rechnungsmäßig auszuweisenden Umsatzsteuer

## § 8

Falls nicht im Vertrag gesondert geregelt gelten die „Allgemeinen Vertragsbedingungen“.

Die im Vertrag angesprochenen „Allgemeinen Vertragsbedingungen“ sehen auszugsweise vor:

### ALLGEMEINE VERTRAGSBEDINGUNGEN

4. Werden vom Auftragsnehmer im Rahmen der Erfüllung des Auftrages Arbeitskräfte eingestellt oder Werkverträge geschlossen, so hat er als Arbeitgeber zu fungieren und die Dienst- bzw. Werkverträge in seinem Namen auf seine Rechnung abzuschließen bzw. die daraus resultierenden Verpflichtungen zu tragen. Subwerkverträge über fachliche Tätigkeiten innerhalb des Auftrages (§ 1) bedürfen jedoch der vorherigen Zustimmung des Auftraggebers. Der Auftragnehmer haftet für das Verschulden aller Personen, deren er sich zur Erfüllung seiner Vertragsverpflichtungen bedient, im gleichen Umfang wie für eigenes Verschulden.
5. Der Auftraggeber ist berechtigt, im Rahmen des Vertrages erbrachte Ausarbeitungen zur Gänze oder teilweise als Einzelpublikation oder in einer einzurichtenden Schriftenreihe zu veröffentlichen bzw. deren Veröffentlichung durch den Auftragnehmer oder Dritte zu fördern.
7. Der Auftraggeber ist berechtigt, den Auftrag jederzeit zu stornieren. Liegt ein Rücktrittsgrund gemäß Punkt 8 nicht vor, hat der Auftraggeber dem Auftragnehmer jedoch in diesem Fall die nachgewiesenen Barauslagen zu ersetzen und einen dem bisherigen Arbeitsaufwand des Auftragnehmers entsprechenden Teil eines allfälligen vereinbarten Entgeltes zu bezahlen.
8. Der Auftraggeber ist berechtigt, den sofortigen Rücktritt von Vertrag zu erklären,
  - c) wenn Umstände vorliegen, die eine zeitgerechte Erfüllung des Auftrages offensichtlich unmöglich machen, sofern der Auftragnehmer diese selbst zu vertreten hat; als ein solcher Umstand gilt auch, wenn der Auftragnehmer mit der Ausführung nicht fristgerecht begonnen oder einen vereinbarten Zwischentermin nicht eingehalten hat, und eine vom Auftraggeber gesetzte angemessene Nachfrist fruchtlos abgelaufen ist, oder wenn der Auftragnehmer die sofortige Meldung von Ereignissen, welche die Durchführung des Vorhabens verzögern oder unmöglich machen, unterlassen hat, oder wenn der Auftragnehmer den Erfolg des Vorhabens sichernde Auflagen oder Bedingungen aus seinem Verschulden nicht eingehalten hat;

- d) wenn der Auftragnehmer vorgesehene Berichte nicht erstattet oder Nachweise nicht bringt, sofern in den beiden letzteren Fällen eine zweimalige den ausdrücklichen Hinweis auf die Rechtsfolgen enthaltende Mahnung ohne Erfolg geblieben ist;
- e) wenn der Auftragnehmer ohne die gemäß Punkt 4 erforderliche Zustimmung des Auftraggebers einen Subwerkvertrag abgeschlossen hat.

Im Falle des Rücktritts nach lit. a bis f verliert der Auftragnehmer jeden Anspruch auf die vereinbarte Vergütung und ist überdies verpflichtet, bereits erhaltene Vergütungen zurückzuerstatten und vom Tage der Auszahlung an mit 3 % über dem jeweiligen Diskontsatz der Österreichischen Nationalbank liegenden Zinsen vom Tage des Empfanges der Beträge an gerechnet zurück zu zahlen sowie dem Auftraggeber die durch eine allfällige Weitergabe des Auftrages an einen Dritten erwachsenen Mehrausgaben zu ersetzen. Dies gilt auch im Falle einer Nichtigkeit des Vertrages gemäß lit. a. [...]

Die Richtlinien des Bundesministeriums für Wissenschaft, Verkehr und Kunst lauten Auszugsweise:

## R I C H T L I N I E N

für den Nachweis der widmungsgemäßen Verwendung der durch das Bundesministerium gewährten finanziellen Unterstützung.

### 1. Allgemeines

Eventuelle Auflagen im Genehmigungserlass sind für den Nachweis der widmungsgemäßen Verwendung einer finanziellen Unterstützung maßgebend; bei deren Nichteinhaltung muss der gesamte Betrag auf das PSK-Konto Nr. [...], lautend auf Bundesministerium für Unterricht und kulturelle Angelegenheiten/Bundesministerium für Unterricht und Kunst, rücküberwiesen werden.

### 4. Abrechnung

Wird für den Nachweis der widmungsgemäßen Verwendung eine belegte Abrechnung verlangt, so sind nachstehende Punkte zu beachten:

Es sind grundsätzlich Originalbelege vorzulegen.

Rechnungsduplikate, Rechnungsdurchschriften bzw. Photokopien können für die Abrechnung nicht anerkannt werden.

Die Originalrechnungen müssen den Empfänger der finanziellen Unterstützung als Rechnungsempfänger ausweisen, firmenmäßig gezeichnet sein und den Leistungsgrund angeben. Die Leistungsgrund muss mit der im Ansuchen und im Genehmigungserlass angeführten Widmung der finanziellen Unterstützung übereinstimmen.

Den Originalrechnungen sind die Zahlungsbestätigungen (Erlagscheinabschnitte oder Scheckabschnitte, Überweisungsbestätigungen, Kontoauszüge) ebenfalls im Original beizuschießen. Sollte die Bezahlung einer Rechnung nicht im bargeldlosen Verkehr erfolgt sein, so muss diese Rechnung einen Saldierungsvermerk der Firma aufweisen. Bei Auszahlungen an Personen hat die Übernahme des Betrages immer der Letztempfänger zu bestätigen. Die Quittierung einer Person für mehrere Empfänger ist nicht gestattet.

Grundsätzlich sollten nur Rechnungen in der Höhe der finanziellen Unterstützung vorgelegt werden. Sollte jedoch nur eine Rechnung vorgelegt werden können, deren Rechnungsbetrag die gewährte finanzielle Unterstützung übersteigt, wird ha. nur eine Teilentwertung vorgenommen.

Bei Vorlage von mehreren Rechnungen ist eine ziffernmäßige Aufstellung anzuschließen. Enthält die Abrechnung eine größere Anzahl von Belegen, sind diese in Gruppen nach dem Ausgabenzweck zu ordnen.

Weiters ist zu beachten:

- a) Die Vorlage von PSK-Erlagscheinen oder Banküberweisungs- bzw. -zahlscheinen ohne dazugehörige Rechnung kann nicht anerkannt werden. Ausgenommen sind sogenannte "Erlagscheinrechnungen", wenn dies als Faktura ausgezeichnet sind.
- b) Aufwendungen (Mieten, Telefon-, Energiekosten usw.), die mit Abbuchungsauftrag bezahlt werden und bei denen das Bankinstitut keine Durchführungsbestätigung ausstellt, sind mit dem Kontoauszug zu belegen.
- c) Kassen- oder Gasthauszettel können grundsätzlich nicht anerkannt werden. Es sind saftierte Rechnungen erforderlich, aus denen hervorgeht, welche Ware gekauft bzw. welche Konsumation getätigt wurde. Bei Bewirtungen sind Personenkreis oder die Namen der bewirteten Personen anzugeben.
- d) Honorarnoten und Belege über Zahlungen für Aushilfsarbeiten müssen in leserlicher Schrift Name und Adresse des Empfängers und, falls kein Lohnsteuerabzug erfolgt ist, die Bestätigung aufweisen, dass der erhaltene Betrag vom Empfänger selbst versteuert wird.
- e) Lohnzahlungen sind grundsätzlich vom Lohnempfänger zu bestätigen.
- f) Ist der Empfänger der finanziellen Unterstützung umsatzsteuerpflichtig, können nur die Nettobeträge (ohne Mehrwertsteuer) verrechnet werden, da die Mehrwertsteuer als abziehbare Vorsteuer dem Finanzamt aufgerechnet werden kann.

Sämtliche Belege werden nach sachlich und ziffernmäßiger Prüfung und Entwertung an den Rechnungsleger rückgemittelt.

5. Sollte auch bei anderen Zentralstellen des Bundes ein Ansuchen um finanzielle Unterstützung für den gleichen Verwendungszweck eingebracht oder eine finanzielle Unterstützung bereits zuerkannt worden sein, so darf um kurze Mitteilung gebeten werden.

6. Der detaillierten Abrechnung über die finanzielle Unterstützung ist eine Aufstellung der Ge- samteinnahmen und -ausgaben anzuschließen.

Der im Vertrag angesprochene Leistungskatalog vom 9.10.1996 hat auszugsweise folgenden Wortlaut:

### **"LEISTUNGSKATALOG"**

Gesamtkünstlerische Konzeption und Realisierung der Ausstellung

Projekt..C.  
(Arbeitstitel)

(Mai bis Oktober 1997 im X.-Museum), in Kooperation mit dem BMWVK/BMLF-Forschungsauftrag "Wissenschaftliches Ausstellungskonzept für das Ausstellungsprojekt: Projekt.C..".

2. Leistungspositionen:

**A) Durch das Architektenhonorar lt. GOA abgedeckte Leistungen:**

2.1.1.	Erstellung eines gestalterischen Konzepts der Ausstellungs-inhalte incl. eines Arbeitsmodells, angepasst an die aktuellen Rahmenbedingungen	[...]
2.1.2.	Erstellen von Präsentationsmaterialien	[...]
2.1.3.	Erstellen der Vorentwurfs- und Entwurfspläne	[...]
2.1.4.	Künstlerische Oberleitung im Rahmen der Konzeptabstimmung mit Wissenschaft, Graphik, Akustik. Photographie, AV-Medien, etc.	[...]
2.1.5.	Kostenberechnungsgrundlagen	[...]

2.1.6.	Ausführungszeichnungen und Detailplanungen	[...]
2.1.7.	Vergabe der Professionistenarbeiten	[...]
2.1.8.	Örtliche Aufsicht des Ausstellungsaufbaues	[...]
2.1.9.	Abwicklung behördlich notwendiger Bewilligungsverfahren	[...]
2.1.10.	Kollaudierung und Abrechnung aller Leistungen	[...]
2.1.11.	Buchführung über das zu verwaltende Gestaltungsbudget	[...]
2.1.12.	Nebenkosten und Spesen lt. GOA pauschaliert	[...]

Kosten der durch das Architektenhonorar abgedeckte Leistungen:  
Pos. 2.1.1. bis 2.1.12.

Nettopreis	465.000,00
zuzüglich gesetzlicher MWST.	93.000,00
<b>Gesamtkosten A</b>	<b>558.000,00</b>

### **B) Aufstellung nach baulichen, handwerklichen und künstlerischen Leistungen**

#### 2.2. Bauleistungen Professionisten

2.2.1. Tischler	100.000,00
2.2.2. Schlosser	80.000,00
2.2.3. Maler und Anstreicher	50.000,00
2.2.4. Teppiche und Bodenbeläge	20.000,00
2.2.5. Glaser incl. Plexi etc.	115.000,00
2.2.6. Elektriker	25.000,00
Teilsumme Bauleistung (Pos. 2.2.1.-2.2.6.)	390.000,00

## 2.3. Künstlerische Dekoration

[....]	
Teilsumme Künstlerische Dekoration (Pos. 2.3.1.-2.3.7.)	645.000,00

## 2.4. Graphik

[....]	
Teilsumme Graphik (Pos. 2.4.1.-2.4.4.)	180.000,00

[...]

## 2.8. Reserve (übrige Gewerke)

[....]	
Teilsumme Reserve (Pos. 2.8.)	150.000,00

Leistungen sämtlicher zur künstlerisch-gestalterischen Umsetzung des Ausstellungskonzeptes beauftragter Personen und Firmen incl. Materialien-, Arbeits- und Transportkosten; nicht aber Kosten konservatorischer Betreuung und Transportkosten von Exponaten.

Nettopreis	1.950.000,00
zuzüglich gesetzlicher MWST.	390.000,00
<b>Gesamtkosten B</b>	
<b>2.340.000,00</b>	

**C) Abbau der Ausstellung, Materialentsorgung und Wiederherstellung der Ausstellungsräumlichkeiten;**

Nettopreis

85.000,00

zuzüglich gesetzlicher MWST

17.000,00

**Gesamtkosten C****102.000,00**

Gesamtkosten A	558.000,00
Gesamtkosten B	2.340.000,00
Gesamtkosten C	102.000,00

**ANBOTSUMME (incl. MWST) A, B, C****öS 3.000.000,00****IN WORTEN: Schilling: Drei Millionen**

Der Bw erhab gegen den angefochtenen Bescheid Berufung. In dieser Berufung wird auszugsweise ausgeführt:

## I)

Herr Mag.A.. war Auftragsnehmer für die Realisierung der Ausstellung: "Projekt.X.Y..". Dies allerdings nur in Kooperation mit dem BMWVK/BMLF-Forschungsauftrag "Wissenschaftliches Ausstellungskonzept für das Ausstellungsprojekt: Projekt.C..

Er war daher keineswegs als "Generalunternehmer" für dieses Projekt anzusehen (siehe "Leistungskatalog" vom 9.10.1996).

## II)

Im Leistungskatalog war das Honorar von Herrn Mag.A.. bereits eindeutig mit ATS 465.000,00 beziffert und von den anderen Kosten getrennt ausgewiesen. Es stand von vornherein fest, dass nur dieser Betrag der gesamten Projektsumme zu seiner persönlichen Verfügung stehen würde, der Hauptanteil aber der direkten Verrechnung mit dem Ministerium zu unterliegen hat.

Dieser Wille des Ministeriums ist auch aus folgenden Punkten des Vertrages klar ersichtlich:

**§ 2:** Die einzelnen Projektschritte unterliegen einem strengen Zeitplan. Der Auftraggeber ist über die einzelnen Schritte des Projektes detailliert mittels Zwischenberichten auf dem laufenden zu halten. Weiters ist ein ausführlicher Endbericht vorgesehen.

**§ 3:** Der Auftragnehmer erhält nur aufgrund einer ordnungsgemäßen, detaillierten Abrechnung (**mit Originalbelegen !**) seine **nachgewiesenen Kosten und Entgelte** bis zu einem Betrag von ATS 2,5 Mio. vergütet.

Das bedeutet, dass nach Abzug seines Honorars ATS 2.035.000,00 zur Realisierung des Projekts verblieben. Die Summe ergab sich aufgrund des vorgelegten Leistungskataloges. Für diesen Betrag musste Herr Mag.A.. jeden einzelnen Schilling nachweisen, da andernfalls **eine Rückforderung** seitens des BM entstanden wäre. Dieser Zwang zur detaillierten Abrechnung und die Rückerstattungsverpflichtung – wohlgernekt – der **Kosten** des Projekts, widersprechen der Ansicht des Finanzamtes, dass es sich bei diesem Betrag um Einnahmen von Herrn Mag.A.. handelte.

Vielmehr war er als Projektleiter nur Mittelsmann und Abrechnungsstelle zwischen dem BM und allfälligen Professionisten, ohne über die Gelder frei verfügen zu können.

Diese Zwischenschaltung einer Abrechnungsstelle war auch aufgrund der Finanzierungsform durch zwei Ministerien aus ökonomischen und verwaltungstechnischen Gründen gewählt worden.

In diesem Zusammenhang sei besonders auf die, dem Vertrag beigefügten **Allgemeinen Auftragsbedingungen** (Punkt 4) verwiesen, wo **eindeutig** festgelegt ist, dass Werkverträge über fachliche Tätigkeiten der vorherigen Zustimmung des Auftragsgebers bedürfen.

Für den Fall der Nichteinhaltung der Zustimmung, der Nichterstattung der Berichte bzw. der Nachweise ist das **sofortige Rücktrittsrecht** des Auftraggebers vorgesehen (Punkt 8d).

Weiters ist als Sanktion die volle Rückerstattungspflicht (inkl. Verzinsung) der erhaltenen Vergütung vorgesehen.

Auch aus Punkt 7 der AAB ist der Wille des BM, dass über das Honorar hinausgehende Geld als durchlaufende Gelder zu betrachten zu ersehen, da im Falle des Rücktritts nur ein anteiliges Honorar und eventuelle Barauslagen ersetzt werden.

Besonderer Augenmerk ist auf die ebenfalls dem Vertrag beigelegten **Richtlinien** zu werfen. Darin sind nochmals exakte Verrechnungsvorschriften für die **widmungsgemäße** Verwendung der gewährten finanziellen Mitteln dargelegt. Insbesondere wird auf die ausschließliche Verwendung von Originalbelegen inkl. Zahlungsbestätigungen verwiesen.

Zusammenfassen ist festzuhalten, dass vom BMWVK die das Honorar von Mag.A.. übersteigenden zugewiesenen Geldmitteln keineswegs als Einnahme für den Auftragnehmer, sondern stets als für die Verrechnung mit dem BM – und daher als durchlaufende Posten auf Seiten des Herrn Mag.A.. – betrachtet wurden.

Als weitere Bestätigung dieser Rechtsmeinung lege ich die Stellungnahme des BMfBWK bei, das in seinen Ausführungen zum gleichen Ergebnis kommt.

Die in der Berufung angesprochene Stellungnahme des Bundesministeriums für Bildung, Wissenschaft und Kultur vom 27.12.2001 lautet:

Zu o.g. Gegenstand nimmt die ho. Abteilung des BMBWK wie folgt Stellung:

1. Aus dem Vertrag vom 5.12.1996 (ebenso wie dem Abänderungsvertrag vom 27.3.1997) des damaligen BMWV mit Herrn Mag.A.. als Auftragnehmer und dem diesem Vertrag zugrunde liegenden Leistungskatalog von Herrn Mag.A.. vom 9.10.1996 geht hervor, dass es sich bei diesem Projekt um drei getrennte Projektteile handelt.

Die drei voneinander getrennten Projektteile sind:

- Die durch das Architektenhonorar lt. GOA abgedeckten Leistungen, für die Nettokosten in Höhe von ATS 465.000,00 veranschlagt wurden, zuzüglich gesetzlicher USt (ATS 93.000,00), insgesamt ATS 558.000,00;
  - Die Aufstellung nach baulichen, handwerklichen und künstlerischen Leistungen in Höhe von netto ATS 1.950.000,00, zuzüglich gesetzlicher USt (ATS 390.000,00), insgesamt ATS 2.340.000,00 (insbes. für Bauleistungen der Professionisten, künstlerische Dekoration, Graphik, Licht, Akustik, audiovisuelle Medien);
  - Der Abbau der Ausstellung, Materialentsorgung und Wiederherstellung der Ausstellungs-räumlichkeiten in Höhe von netto ATS 85.000,00, zuzüglich gesetzlicher USt ATS 17.000,00, insgesamt ATS 102.000,00.
2. Es ist seitens des Ministeriums bei zusammengesetzten Projekten üblich, dass aus Gründen der Einfachheit und Zweckmäßigkeit nur mit einer Person (Projektleiter / Hauptauftrag-nehmer) ein Vertrag abgeschlossen wird (diese ist dann verpflichtet, mit den anderen Beteiligten Verträge über deren Leistungsbestandteile zum gemeinsamen Projekt abzuschließen; es besteht kein Rechtsverhältnis zwischen diesen Dritten und dem BMBWK). Das BMWV ist im vorliegenden Fall auf diese Weise vorgegangen.
3. Aus 1. und 2. geht hervor, dass die Leistungen B und C keine eigenen Leistungen von Mag.A.. sein konnten, sondern zur Gänze durch Nebenauftragnehmer zu erbringen waren (es handelt sich dabei vor allem um Leistungen, die von Professionisten mit dementsprechender Gewerbeberechtigung durchzuführen waren und nicht von einem Architekten). Daraus ergibt sich klar, dass Zahlungen für die Leistungen B und C, die von Mag.A.. in Empfang genommen wurden, nur Durchlaufposten für die Leistungen der Professionisten sein konnten.
4. Für die Abwicklung des Gesamtprojektes wird seitens des Ministeriums üblicherweise die Errichtung eines eigenen Projektkontos verlangt, auf das die Anweisungen des Ministeriums erfolgen. Um einen Verfall der Mittel zu verhindern (Einjährigkeit des Budgets), wurde – obwohl bei Vertragsabschluss das Projektkonto noch nicht näher bezeichnet war – die erste Rate überwiesen. Erst die zweite Rate konnte dann auch auf das um den Zusatz "Ausstellung Museum X" ergänzte Unterkonto (Projektkonto) überwiesen werden.
5. Bei dem Auftrag an Mag.A.. handelt es sich um einen Auftrag, bei dem Einzelabrechnungen für alle Leistungen vorzulegen sind und allfällige Minderausgaben entsprechende Kürzungen der Nettovergütung seitens des Bundesministeriums zur Folge hätten. Beim Auftrag an Mag.A.. handelt es sich um ein inzwischen abgeschlossenes Projekt, das von der Budgetabteilung des damaligen BMWV (nunmehr Abteilung V/3 des BMVIT) geprüft wurde.

In seiner Stellungnahme zur Berufung führte der Gruppenleiter der Betriebsprüfung unter anderem aus:

Hr. Architekt Mag.A. wurde seitens des Ministeriums mit der Gestaltung von Ausstellungen vertraglich betraut.

- Der Vertrag [...] zur Ausstellung "Projekt.X.Y.." (Arbeitstitel: Projekt.C..) hat als Projektinhalt „Realisierung der Ausstellung ...‘, „Die in sich geschlossene Arbeit (gesamtkünstlerische Konzeption und Realisierung) umfasst die im Leistungskatalog vom 9.10.1996 genannten Leistungen ...‘ heißt es weiter im Vertrag.
- In diesem Leistungskatalog [...] wird unter Punkt 2.1.7. die Vergabe der Professionistenarbeiten ausgeführt, und zwar in Zusammenhang mit den Leistungsinhalten, die durch das Architektenhonorar abgegolten werden.
- § 8 des Vertrages verweist auf die "Allgemeinen Vertragsbedingungen". Aus diesen geht hervor (Punkt 4.; [...] ), dass er selbst etwaige Subunternehmer zu beauftragen hat und auch selbst (in eigenem Namen) mit diesen abzurechnen hat.
- § 3 des Vertrages legt den finanziellen Gesamtrahmen (maximal 2,5 Mio. S zuzüglich etwaiger Umsatzsteuer) fest.

Das heißt zusammengefasst, die Aufträge an Subunternehmer (bzw. andere Unternehmer, die im Rahmen der Ausstellungsgestaltung tätig werden) werden nicht zwischen Ministerium und Subunternehmer vermittelt, sondern selbst vereinbart. Die Zahlungen an die Subunternehmer erfolgen nicht direkt (vom Ministerium) an die Subunternehmer, sondern durch den Pflichtigen und in der von ihm mit den Subunternehmern vereinbarten Höhe.

Aus der Stellungnahme des Ministeriums (bm:bwk) Punkt 2. geht ebenfalls hervor, dass die Subunternehmer nicht direkt vom Ministerium, sondern vom Pflichtigen beauftragt werden ('... es besteht kein Rechtsverhältnis zwischen diesen Dritten und dem BMBWK'). Dass es sich (Punkt 3.) nicht um eigene Leistungen von Mag.A.. handelt, wird von der BP nicht bestritten. Problem ist, dass die von ihm in Empfang genommenen Zahlungen (des Ministeriums) nicht unmittelbar diesen Dritten zuzurechnen sind und dass im eigenen Namen und nicht in fremdem Namen abgerechnet wurde.

Es ist aus den Unterlagen nachgewiesen, dass die bezahlten Honorare dem Pflichtigen direkt zugeflossen sind und von ihm an die Subunternehmer ausbezahlt wurden. Im § 4 Abs. 3 EStG heißt es: 'Durchlaufende Posten, das sind Beträge, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden, scheiden dabei aus'. Da im eigenen Namen (die Rechnungen lauten alle auf Mag.A.. ) abgerechnet wurde besteht im gegenständlichen Fall für eine Durchlaufregelung (Fremdgeldverwaltung) keine Möglichkeit.

In seiner Gegenäußerung zur Stellungnahme der Bp führte der Steuerberater des Bw unter anderem aus:

Die Betriebsprüfung verweist in ihrer Stellungnahme zum Berufungsantrag darauf, dass die Aufträge an die Subunternehmer nicht unmittelbar durch das Ministerium, sondern durch Mag.A.. vereinbart wurden. Weiters wird dargelegt, dass die Zahlungen direkt durch Mag.A.. in seinem Namen und auf seine Rechnung erfolgten. Deswegen wird die Subsumierung unter die Durchlaufregelung abgelehnt.

Die BP stützt sich dabei allerdings nur vordergründig auf den § 4 Abs. 3 2. Satz, ohne auf den wirtschaftlichen Hintergrund der Vereinbarung zwischen Ministerium und Mag.A.. einzugehen.

Ich darf daher im folgenden erläutern:

Mag.A.. erhielt sein Honorar für die Realisierung der Ausstellung. Zu seinen Aufgaben gehörte auch die **Auswahl** der für die baulichen und handwerklichen Erfordernisse der Ausstellung geeigneten Professionisten. Wobei diese Auswahl von der Zahlungsebene strikt zu trennen ist.

Wie auch das Ministerium in seinem Schreiben vom 27.12.2001 darlegt, wird aus Gründen der Einfachheit und Zweckmäßigkeit nur mit einer Person ein Vertrag abgeschlossen. Für die finanzielle Abwicklung des Projekts wird die Einrichtung eines Projektkontos verlangt. Um den Verfall der Mittel zu verhindern (siehe Schreiben Ministerium !) wurde die 1. Rate noch vor Projektbeginn an Mag.A.. überwiesen.

Es ist zu zeigen, dass Herr Mag.A.. zwar für die grundsätzliche Auswahl der Professionisten zuständig war, aber er – ohne vorherige Zustimmung des Ministeriums – keinerlei Verfügbarkeit über die Gelder hatte.

### **Dieser Standpunkt ergibt sich unzweifelhaft**

#### – aus dem Vertrag:

##### § 2:

- strenger Zeitplan
- detaillierte Zwischenberichte über einzelne Schritte des Projektes
- ausführlicher Endbericht

##### § 3:

- Nutzbarkeit der Gelder nur nach ordnungsgemäßer, **detaillierter** Abrechnung **mit Originalbelegen**
- Rückforderungsrecht des Ministeriums

#### aus den Allgemeinen Auftragsbedingungen:

- Werkverträge über fachliche Tätigkeiten bedürfen der **vorherigen Zustimmung** des Auftraggebers
- **Sofortiges Rücktrittsrecht** bei Nichterstattung der Berichte, Beauftragung von Professionisten ohne vorherige Zustimmung

#### aus den Vertragsrichtlinien:

- exakte Verrechnungsvorschriften für die widmungsgemäße Verwendung der Gelder

#### aus dem Schreiben des Ministeriums vom 27.12.2001:

- Punkt 3: (Zitat): Daraus ergibt sich klar, dass **Zahlungen** für die Leistungen B und C (Professionistenleistungen), **die von Mag.A.. in Empfang genommen wurden, nur Durchlaufposten für die Leistungen der Professionisten sein konnten.**
- Punkt 5: Einzelabrechnungen waren für alle Leistungen vorzulegen, **Minderausgaben haben Kürzungen zur Folge.**

Aufgrund der Fülle dieser Nachweise kann doch nur unbestritten sein, dass Mag.A.. in keiner Phase des Projektes Verfügungsgewalt über die vom Ministerium zur Verfügung gestellten Gelder hatte.

Auch wenn die Abrechnungen der Professionisten auf seinen Namen lauten, wurden sie stets auf Rechnung des Ministeriums durchgeführt. Denn auf fremde Rechnung bedeutet ja, dass das wirtschaftliche Risiko, die Zurverfügungstellung des Geldes, die Verfügungsgewalt was mit diesem Geld passiert bei einem Dritten, in unserem Fall dem Ministerium liegt. Und auch dieses selbst, hat ja den wirtschaftlichen Vorgang, wie aus dem eigenen Schreiben ersichtlich, stets so interpretiert.

Herr Mag.A.. hatte über das auf das Projektkonto einbezahlte Geld niemals wirtschaftliche Verfügungsgewalt. Es ihm als Einnahme zuzurechnen, bedeutet den eindeutigen Willen der Vertragsparteien, der sich in den Verträgen und Stellungnahmen äußert, zu negieren und diametral umzuinterpretieren. Es bedeutet sich über eine der wesentlichsten Grundregeln zur Interpretation des Steuerrechts, der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, einfach hinwegzusetzen.

Die Abrechnungen konnten nur auf fremde Rechnung erfolgen, da Mag.A.. ja keine eigenverwalteten Gelder zur Verfügung standen.

Folglich ist die Causa aber sehr wohl unter den § 4 Abs. 3 2. Satz EStG zu subsumieren.

Denn auch der Abschnitt 5 EStR 1037 interpretiert die Durchlaufregel so: "Entscheidend ist, dass jemand auf die Rechnung eines anderen tätig wird."

In diesem Sinne auch Doralt (Kommentar zum EStG Band I) § 4 217 (Seite 101): Der Gesetzeswortlaut ist überdies zu eng. Es kommt nicht drauf an, ob jemand im eigenen Namen tätig

wird; es genügt vielmehr, dass er für Rechnung eines anderen tätig geworden ist (siehe dazu auch Kütin/Weber § 246 Tz 24).

Neben der meines Erachtens eindeutigen rechtlichen Würdigung möchte ich aber auch noch anfügen, dass die Rechtsposition der Bp meinem Klienten einen schweren wirtschaftlichen Schaden zufügen würde, da die die Gelder des Ministeriums auf das Projektkonto knapp vor Jahresende überwiesen wurden und die Ausgaben vom Projektkonto erst im nächsten Jahr erfolgten.

Dadurch ergibt sich durch eine eklatante Progressionserhöhung eine unverhältnismäßige Besteuerung, die mit den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten nichts gemein hat.

In einem bereits während der Bp vorgelegten Schreiben des Bundesministeriums für Bildung Wissenschaft und Kultur vom 20.3.2001 heißt es:

[...] stellt das Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Kunst fest, dass

1. Mag..A.. als Projektleiter und Hauptauftragnehmer für obzit. Ausstellungsprojekt fungierte,
2. nur jene finanziellen Mittel, die für die Leitung und das Management des Gesamtvorhabens sowie für die vom Büro A. selbst bearbeiteten künstlerischen Teilaufgaben in Anspruch genommen wurden, als Einnahmen dem Auftragnehmer zugeordnet werden können und
3. alle anderen Kostenpositionen des Projektauftrages als Durchlaufposten zu werten sind, da damit die Arbeiten externer Projektteams abgegolten wurden.

In einer Stellungnahme vom 5.3.2001 hatte der Bw während der Bp ua ausgeführt:

Projekt: "Projekt.X.Y.."

Das Ausstellungsprojekt "Projekt.X.Y.." wurde vom BMfWVK lt. Vertrag vom 05.12.1996 (siehe Beilage 1.1) als gesamtkünstlerische "Generalunternehmer-Leistung" beauftragt. Für die Realisation des Gesamtprojektes standen S 2.500.000,00 zuzügl. MwSt zur Verfügung. Die Bezahlung von Rechnungs-Nettobeträgen sollte nach Maßgabe eines Zahlungsplanes und nach Approbation von Zwischen- bzw. Endbericht erfolgen, die Erstattung der MwSt erst nach dem Endbericht.

In der Vertragsänderung vom 07.03.1997 wurde die Erstattung der MwSt bereits bei Rechnungslegung vereinbart. Der vertraglich vereinbarte eigene Honoraranteil wurde bar bzw. auf das Hauptkonto [...] abgeschöpft. In dem vom BMfWVK als "sachlich richtig" approbierten Endbericht vom 03.07.1997 wurden wegen einer detaillierten begründeten Budgetüberschreitung Projekt-Gesamtkosten von S 3.754.948,65 Brutto errechnet.

Nach Vertragsänderung vom 05.09.1997 wurden für die Bezahlung von Fremdleistungen seitens des BMfWVK zusätzlich S 500.000,00 (brutto) zur Verfügung gestellt. Die Gesamteinnahmen des Projektes betragen somit S 3.554.542,48 Brutto.

Die trotz des zusätzlich erhaltenen Betrages nicht abgedeckte Differenz von S 200.406,20 wurden von mir privat übernommen und nach entsprechenden Vereinbarungen bzw. Nachlässen an div. Firmen bezahlt.

(Siehe die im Abschnitt "Aufwendungen" angeführten Firmen: F., G., H., I., J. und K.).

Für dieses Projekt wurde im Rahmen der Jahresabschlüsse 1996 bzw. 1997 keine Einnahmen/Ausgaben-Rechnung über die Gesamtkosten erstellt. Verbucht wurden die vertraglich vereinbarten Teilhonorare als Einnahmen bzw. die wegen der Budgetüberschreitung zur Differenzabdeckung notwendig gewordenen eigenen Ausgaben.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Der Bw ermittelt seinen Gewinn gemäß § 4 Abs 3 EStG.

---

§ 4 Abs 3 EStG bestimmt: „Der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben darf dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden. Durchlaufende Posten, das sind Beträge, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden, scheiden dabei aus. [...]“

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sowohl zur Umsatz- als auch zur Einkommensteuer (VwGH 22.10.1991, 91/14/0034 unter Hinweis auf VwGH 14.11.1990, 90/13/0104, wonach der Begriff der durchlaufenden Posten im Einkommensteuerrecht kein anderer ist als im Umsatzsteuerrecht) ist es für die Annahme eines durchlaufenden Postens erforderlich, dass neben dem Handeln auf fremde Rechnung auch ein Handeln in fremdem Namen erfolgt.

Für das Vorliegen eines durchlaufenden Postens ist eine Tätigkeit des Abgabepflichtigen in fremdem Namen und für fremde Rechnung erforderlich. Es darf nicht bloß ein eigenes Recht wahrgenommen und eine eigene Verpflichtung erfüllt werden (VwGH 5.10.1994, 94/13/0163, betreffend eine Ablöse für die Aufgabe eines Mietrechtes).

Werden die Entgelte im eigenen Namen und nicht im Namen eines andern verausgabt, handelt es sich nicht um eine durchlaufende Post (VwGH 25.10.1994, 94/14/0080, betreffend die Sonderausführung von Elektroinstallationen).

Liegen bloß Rechtsverhältnisse zwischen dem Abgabepflichtigen und weiteren Personen, nicht jedoch ein Rechtsverhältnis unmittelbar zwischen diesen weiteren Personen vor, verpflichtet sich somit nur der Abgabepflichtige zur Zahlung, entstehen jedoch keine Ansprüche der weiteren Personen untereinander, dann liegt aus der Perspektive des Abgabepflichtigen kein durchlaufender Posten vor (so sinngemäß VwGH 30.5.1995, 95/13/0120, betreffend Zahlungen eines Gewerkschaftsfunktionärs an einen mildtätigen Fond).

Von einem durchlaufenden Posten kann nur dann gesprochen werden, wenn sowohl die Vereinnahmung als auch die Verausgabung in fremdem Namen und für fremde Rechnung erfolgt. Das Vorliegen von durchlaufenden Posten setzt voraus, dass unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen dem Zahler und dem Empfänger (Anspruchsberechtigten) eines Betrages bestehen. Der (zwischengeschaltete) Unternehmer darf weder Schuldner noch Gläubiger des durchlaufenden Postens sein (VwGH 27.2.2003, 99/15/0068, betreffend das sogenannte „Drei-Länder-Spiel“).

Soll ein durchlaufender Posten vorliegen, darf der Unternehmer nicht einen eigenen Anspruch geltend machen oder eine eigene Verbindlichkeit erfüllen. Er darf weder Gläubiger noch Schuldner, sondern nur Mittelsmann sein (VwGH 9.3.2005, 2001/13/0020, betreffend ein Pyramidenspiel).

Schaltet der Abgabepflichtigen im eigenen Namen Subunternehmer ein und wird ihm hiefür vom Auftraggeber Kostenersatz geleistet, steht dies der Ansehung dieser Kostenersätze als Entgelt nicht entgegen, wenn es sich bei diesen Kostenersätzen nicht um Beträge handelt, die der Abgabepflichtigen im Namen (und für Rechnung) eines anderen vereinnahmt und verausgabt hat (VwGH 16.10.1992, 90/17/0341, betreffend Anzeigenabgabe).

Ein Rechtsanwalt wird bei Bezahlung von Gerichtsgebühren und Stempelkosten nach außen für jedermann erkennbar im Namen seines Klienten tätig (VwGH 22.10.1991, 91/14/0034). Hingegen zählen Postspesen und sonstige Barauslagen, die von den Klienten vergütet werden nicht zu den durchlaufenden Posten, da solche Spesenbeträge zwar auf Rechnung, nicht jedoch im Namen des Klienten geleistet werden (VwGH 22.12.1993, 91/13/0128; ebenso 23.4.2002, 98/14/0017).

Wie der Prüfer unbestritten festgestellt hat, hat der Bw die Verträge mit den Subunternehmen auf seinen Namen abgeschlossen und lauten die (Ab)rechnungen dieser Subunternehmen auf ihn. Diese Feststellung steht im Einklang mit Punkt 4 der Allgemeinen Vertragsbedingungen, wonach Dienst- und Werkverträge im eigenen Namen und auf eigene Rechnung abzuschließen bzw die daraus resultierenden Verpflichtungen zu tragen sind. Daran vermag auch der Hinweis in der Berufung nichts zu ändern, wonach Werkverträge (richtig: Subwerkverträge) über fachliche Tätigkeiten der vorherigen Zustimmung des Auftraggebers bedürfen. Im Übrigen betreffen die letztgenannten Subwerkverträgen bloß die Erfüllung von fachlichen Tätigkeiten, also nicht die hier strittigen Positionen. Auch das Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Kultur bestätigt in Punkt 2 seiner Stellungnahme vom 27.12.2001, dass aus Gründen der Einfachheit und Zweckmäßigkeit nur mit einer Person (Projektleiter / Hauptauftragnehmer) ein Vertrag abgeschlossen wird. Diese ist dann verpflichtet, mit den anderen Beteiligten Verträge über deren Leistungsbestandteile zum gemeinsamen Projekt abzuschließen. Es besteht kein Rechtsverhältnis zwischen diesen Dritten und dem BMBWK.

Damit ist der Fall jedoch bereits entschieden, da mangels eines Handelns im fremden Namen das Vorliegen von durchlaufenden Posten zu verneinen ist. Für die vom Bw angesprochene wirtschaftliche Betrachtungsweise bietet sich angesichts der dargestellten Rechtsprechung kein Raum, da die bloße Vergütung von Aufwendungen nicht ausreichend ist.

Dazu kommt jedoch weiters, dass auch ein Handeln auf fremde Rechnung nicht in vollem Umfang gegeben ist. Ein solches würde nämlich erfordern, dass sowohl allfällige Vorteile als auch allfällige Nachteile aus der Beauftragung der Subunternehmen zu Lasten der beteiligten Bundesministerien gehen. Dies ist jedoch nicht der Fall.

Wie sich aus der insoweit unstrittigen Aktenlage ergibt, war gemäß § 3 des Vertrages vereinbart, dass der Bw seine nachgewiesenen Kosten und Entgelte (abzüglich allfälliger Vorsteu-

ern) lediglich bis zum Betrag von maximal 2.500.000 S erhalten sollte. Allfällige Kostenüberschreitungen sollten zu Lasten des Bw gehen. Soweit die Aufwendungen für die Subunternehmen die Zahlungen durch die beteiligten Bundesministerien überstiegen, führte dies daher zu Verlusten des Bw. Kostenüberschreitungen gingen daher zu seinen Lasten. Hingegen war es für den Bw nicht möglich, im Umfang allfällig geringerer Aufwendungen einen zusätzlichen Gewinn zu erzielen, da Aufwendungen nur in der tatsächlichen Höhe durch die beteiligten Bundesministerien ersetzt wurden. Kosteneinsparungen gingen daher nicht zu Gunsten des Bw, sondern zu Gunsten der beteiligten Bundesministerien. Das Risiko einer Kostenüberschreitung hatte daher der Bw zu tragen, die Chance einer Kosteneinsparung kam hingegen nicht dem Bw, sondern den beteiligten Bundesministerien zu Gute. Daran änderte letztlich auch die nachträgliche Erhöhung des Kostenersatzes durch die beteiligten Bundesministerien nichts, da diese nicht die gesamte Kostenüberschreitung erfasste (Stellungnahme des Bw vom 5.3.2001). In diesem Umfang erfolgte die Abwicklung des Projektes daher jedenfalls auf eigene Rechnung des Bw.

Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Annahme von durchlaufenden Posten iSd § 4 Abs 3 EStG liegen daher insgesamt nicht vor, da die strittigen Beträge weder im Namen noch (zur Gänze) für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt wurden.

Die Berufung erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 289 Abs 2 BAO abzuweisen.

Wien, am 2. Dezember 2005