



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 2 am 19. Februar 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Thomas Gyurkovich, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 1. Bezirk in Wien, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1993 nach in Wien durchgeführter Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Abgabe endgültig festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den Berechnungen am Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. bezieht Einkünfte aus Vermietung und betrieb bis einschließlich 1993 eine Handelsagentur, wobei auf Provisionsbasis für die Firma Ro. Druckerzeugnisse vertrieben wurden.

Das diesbezügliche Rechtsverhältnis und die Höhe der Provisionsansprüche gestaffelt nach erreichtem Umsatz, waren durch einen schriftlichen Vertrag genau geregelt. Weiters verpflichtete sich die Firma Ro. zu einer Art Gebietsschutz, indem die Zahl der Vertreter für ein bestimmtes Sachgebiet mit maximal vier limitiert wurde. Auch wurde der Bw. das Recht eingeräumt, sich weiterer Sub-Vertreter zu bedienen, die von der Bw. selbst zu bezahlen (lt. Vertrag zu "verprovisionieren") sind.

Der Sohn der Bw. W. A. Hau. stand ebenfalls in einem gleichartigen, durch schriftlichen Vertrag geregelten Verhältnis zur Firma Ro. Es kam zu gerichtlichen Auseinandersetzungen zwischen W. Hau. Senior (Gatte der Bw.) und der Firma Ro. über Provisionsansprüche. Im Jahr 1993 wurden die Verträge der Bw. und ihres Sohnes gelöst und die Tätigkeit eingestellt.

Daneben wurden von der Bw. regelmäßig "einvernehmliche (Sub-)Provisionen für laufende Werbetätigkeit" an ihren Sohn W. A. Hau. in Rechnung gestellt. Im Gegenzug stellte W. A. Hau. der Bw. ebenfalls "einvernehmlich Subprovisionen für laufende Werbetätigkeit" in Rechnung.

Für die Jahre 1993 bis 1995 wurde eine Betriebsprüfung bei der Bw. durchgeführt. Neben anderen mittlerweile unstrittigen Feststellungen, wurde hinsichtlich Umsatzsteuer 1993 folgendes festgestellt und dem diesbezüglichen Bescheid zugrunde gelegt:

In der Umsatzsteuervoranmeldung für 10/93 hatte die Bw. ursprünglich Provisionserlöse in Höhe von öS 200.000,-- netto (zuzüglich 20% USt) erklärt. Die Buchung datiert vom 31.10.1993 und die Bw. stellt demnach "Subprovisionen für Werbetätigkeit" an W.A. Hau. in Rechnung.

Im Zuge der Erklärungserstellung für 1993 wurde der fragliche Betrag aus der zuvor angeführten Rechnung vom 31.10.1993, von der Bw. allerdings als "Aufwand Subprovisionen" erfasst und scheint in den umsatzsteuerpflichtigen Jahreserlösen 1993, anders als in der UVA 10/93, nicht mehr auf.

Der von der Bw. und auch von W. A. Hau., mit der Besorgung ihrer Buchhaltung beauftragte und auch im laufenden Berufungsverfahren bevollmächtigte Gatte der Bw., W. Hau. Senior,

zeigte sich über diese Feststellungen überrascht und erklärte gegenüber der Prüferin, es handle sich bei diesen öS 240.000,-- um einen Kredit der Bw. an ihren Sohn, W. A. Hau., den der mittels dreier Schecks à öS 80.000,-- zurückbezahlt habe. Eine schriftliche Kreditvereinbarung gäbe es nicht (siehe Arbeitsbogen der BP, S 2b und NS über Schlussbesprechung, E-Akt, Dauerbelege, S 97 verso).

Seitens W. Hau. Senior wurden in weiterer Folge lediglich heftige Vorwürfe gegen die Abgabenbehörde I. Instanz erhoben, eine weitere Klarstellung zu diesem Punkt unterblieb allerdings und das Finanzamt ging auf Basis der Feststellungen der Betriebsprüfung im erlassenen Umsatzsteuerbescheid 1993 davon aus, dass die an W. A. Hau per 31. 10.1993 verrechneten Subprovisionen den umsatzsteuerpflichtigen Erlösen des Jahres 1993 zuzurechnen und diese um diesen Betrag (öS 200.000,-- netto) zu erhöhen wären. Wohingegen ein "Aufwand Subprovisionen" gleicher Höhe per 31.10. 1993 nicht vorläge und daher die darauf entfallende, geltend gemachte Vorsteuer in Höhe von öS 40.000,-- nicht anzuerkennen sei.

Infolge Vorliegens von Verlusten im Bereich Vermietung und Verpachtung, ergingen die Bescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO, vorläufig.

Die Bw. erhob gegen den Umsatzsteuerbescheid 1993, wie gegen alle anderen – in Entsprechung der Betriebsprüfungsfeststellungen erlassenen Bescheide Berufung, die an die Abgabenbehörde 2. Instanz vorgelegt wurde. Gegen die Vorläufigkeit der Bescheide wurden darin keine Einwendungen erhoben.

Zusammengefasst behauptet die Bw. nunmehr in der Berufung, es habe sich um einen Fehler des Geschäftsführers der Firma Ro. gehandelt, der irrtümlich dreimal öS 80.000,--, in Summe also öS 240.000,-- per Bankscheck an die Bw. zur Anweisung gebracht habe. Es habe sich dabei allerdings um eine Provisionsforderung von W. A. Hau., des Sohnes der Bw., gegenüber der Firma Ro. gehandelt.

Diese unbelegten Ausführungen für sich vermochten, ebenso wie eine Vorhaltsbeantwortung vom 10.9.1993 (siehe FLD-Akt, OZ 11) wonach

der Sohn W. A. Hau. der Empfänger der Subprovision in Höhe von öS 240.000,-- sei, die fragliche Provisionsgutschrift am 30.12.1991 ausgestellt und die Bezahlung aber zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt sei,

die von der Bw. vorgenommenen Buchungen zum 31.10.1993 nicht restlos aufzuklären. Zumal in einem ergänzenden Schreiben vom 12. August 1999 (siehe FLD-Akt, OZ 18) widersprechend ausgeführt wurde,

es handle sich bei den strittigen öS 240.000,-- (brutto) eigentlich um eine Provisionsgutschrift der Firma W. Hau. Senior Handelsagentur (Firma des Gatten der Bw.) vom 30.9.1991 in Höhe von S 212.500,-- plus öS 42.500,-- USt. Diese Provisionsgutschrift bedeute umgekehrt eine Rechnung der Bw. an W. Hau. Senior.

Wie von den sich so ergebenden öS 255.000,-- brutto, zwingende und logische Rückschlüsse auf die nunmehr strittigen öS 240.000,-- gezogen werden könnten und wie die zeitliche Diskrepanz von zwei Jahren und der "Austausch" der Personen zu erklären wäre, blieb indes offen und die Bw. versagte der Behörde in diesem Punkt weitere Aufklärung.

In diesem Stand des Verfahrens wurden, um eine Klärung des Sachverhalts herbeizuführen, in der Finanzlandesdirektion zwei Besprechungen abgehalten (siehe Niederschriften vom 28.7.1999, FLD-Akt, OZ 5 und vom 6.8.1999, FLD-Akt, OZ 12) und im Zuge derer um die Vorlage von Belegen, Konten und anderweitigen Beweisen gebeten.

Das Ergebnis der diesbezüglichen Vorhaltsbeantwortung der Bw. lautet zusammengefasst dahingehend, dass die Firma Ro. getrennt, sowohl mit der Bw., als auch mit dem Sohn der Bw., W. A. Hau., in Geschäftsbeziehung stand, diese in zwei schriftlichen Verträgen geregelt waren und sowohl an die Bw., als auch an ihren Sohn, W. A. Hau., getrennte Provisionsabrechnungen erstellt und entsprechende Zahlungen geleistet wurden.

Im Jahr 1993 sei durch einen Irrtum des Geschäftsherrn, der Firma Ro., zwar eine Provisionsgutschrift in Höhe von öS 240.000,-- (brutto incl 20% USt) an W. A. Hau. erteilt worden, die Zahlung sei jedoch irrtümlich, in drei Teilzahlungen à öS 80.000,-- an die Bw. erfolgt.

Der Sachverhalt wird in dieser Form von der Bw. auch in ihrer Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof (VwGH, Zl. 99/13/0213 - siehe Seite 5, 6 und 16 der Beschwerdeschrift) nochmals ausdrücklich bestätigt; Zitat:

"Die richtige Handhabe wäre natürlich die Rücküberweisung (anm: der strittigen öS 240.000,00) an die Firma Ro. und Veranlassung der Richtigstellung. W. Hau Senior als fungierenden Aufzeichner für seine bilanzierende Gattin vermeinte irrtümlich, dass seine tatsächlich vorgenommene Bereinigung der Angelegenheit - nämlich Übergabe des zuviel erhaltenen Betrages (anm: an den Sohn, W. A. Hau.) den Tatsachen gleichkomme und führte dies auch durch. Der hierfür notwendige Zahlungsbeleg wurde unrichtigerweise als

"Subprovision" und nicht richtig als "Übergabe einer zu Unrecht erhaltenen Zahlung" bezeichnet".

Die Bw. habe zwar erkannt, dass die Zahlung irrtümlich an sie erfolgt sei, die Firma Ro. davon aber nicht in Kenntnis gesetzt, da sie noch eigene Provisionsforderungen gegenüber der Firma Ro. hatte und den Betrag als Art Akontozahlung behandelte.

In einer unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober 1993 habe die Bw. die für die "Irrläuferzahlung" errechnete Umsatzsteuer in Höhe von öS 40.000,-- vorangemeldet und an das Finanzamt abgeführt. Soweit erschießbar, vermeint die Bw., diese "unrichtige Überzahlung" müsse ihr im Zuge des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 1993 "gutgeschrieben" bzw. "rückerstattet" werden.

Weiters habe die Bw. diese Zahlung dann mittels "Provisionsgutschrift" an ihren Sohn weiterverrechnet, dabei "eine Kurzschlusshandlung begangen" und die Verrechnung irrtümlich als Subprovisionen bezeichnet. Die Zahlung selbst sei irgendwann später erfolgt (soweit die Beschwerdeausführungen).

Laut dem von der Bw. vorgelegten Konto (siehe E-Akt, 1995, S 39 und 40) hat diese im Jahr 1993 an die Firma Ro. Provisionen in Höhe von öS 668.689,58 (brutto incl 20% UST) verrechnet bzw. wurden diese seitens der Firma Ro. gutgeschrieben. Die strittigen öS 240.000,-- sind in dieser Summe nicht enthalten, was auch mit der Darstellung der Bw. korrespondiert, wonach eine entsprechende Provisionsgutschrift seitens der Firma Ro. nur auf dem Konto ihres Sohnes W. A. Hau. vorgenommen wurde.

Daneben erfolgten noch wechselseitige Leistungsverrechnungen zwischen der Bw. und ihrem Sohn, W. A. Hau. die so unübersichtlich gestalten wurden, dass der Eindruck entstand, die Bw. selbst habe den Überblick darüber verloren.

Aufklärungsbedürftig und ungewöhnlich erschien bereits der Betriebsprüfung, dass W. A. Hau. 1993 Subprovisionen in Höhe von öS 791.194,-- (Teile wurden i.w.F. von der Bp nicht anerkannt, daher die betraglichen Differenzen) an die Bw., seine Mutter zu leisten hatte, wohingegen seine eigenen Provisionseinnahmen von der Firma Ro. geringer waren. Er wäre also bereit gewesen, an die Bw. wesentlich mehr für von ihr angeblich erbrachte Teilleistungen zu bezahlen, als er selbst für die gesamte Vermittlungsleistung inklusive seiner eigenen Leistung seitens der Firma Ro. erzielen konnte. Die Bw. machte dazu keine konkreten Angaben.

Anders als mit der Firma Ro. wurde zwischen der Bw. und ihrem Sohn kein schriftlicher Vertrag errichtet. In den Rechnungen (siehe BP-Arbeitsbogen, S 89 ff) werden von der Bw. "einvernehmlich Provisionen für geleistete bzw. laufende Werbetätigkeiten" für ein halbes bzw. ein ganzes Jahr in Rechnung gestellt (1993 verrechnet öS 791.194,62 brutto) und bezahlt, insgesamt öS 582.589,87 brutto incl 20 % USt.

bezahlte Re. von E.Hau. an W. A. Hau. betr. Subprovision
am

| | | | | |
|--------------|------------|------------|------------|--|
| W 1 (Bl. 91) | 19.05.1993 | 44.806,80 | 19.5.1993 | für geleistete Werbetätigkeit in den Monaten Jan bis Mai |
| W 2 (Bl. 92) | 19.07.1993 | 88.421,71 | 19.8.1993 | vereinbarte Subprovision für laufende Werbetätigkeit |
| W 3 (Bl. 94) | 15.12.1993 | 449.361,36 | | Rest Subprovision für geleistete Werbetätigkeit 1993 |
| | insgesamt | 582.589,87 | 31.08.1993 | Barscheck zur Abdeckung Provisionsforderung an W. Hauser |

Es ist nicht erschießbar, welche Leistungen im einzelnen erbracht wurden, welchen Umfang diese jeweils erreichten und ob die Bezahlung leistungsangemessen und fremdüblich gestaltet wurde. Gleiches gilt für die Subprovisions-Rechnungen des W. A. Hau. an die Bw. Es werden zwei mal jeweils öS 240.000,-- brutto incl. 20% USt in Summe also öS 480.000,--, brutto, ebenfalls als "einvernehmliche Provision für laufende Werbetätigkeit" in Rechnung gestellt und die Vorsteuer in Höhe von öS 80.000,-- geltend gemacht.

Der Bw. wurde im Zuge des Berufungsverfahrens vor der II. Instanz mitgeteilt, dass, soweit aus den vorliegenden Unterlagen ersichtlich, diesen Verrechnungen wegen des familiären Naheverhältnisses, mangels Fremdüblichkeit, ungewöhnlicher Gestaltung und des Fehlens entsprechender schriftlichen Vereinbarungen, die steuerliche Anerkennung zu versagen wäre und die Bw. weitere Aufklärung geben und Belege beibringen möge, die es ermöglichen, die verrechneten Leistungen zu beurteilen (siehe Niederschrift vom 6.8.1999 FLD-Akt, OZ 12).

In Reaktion darauf "setzte die Bw. sich gegen diese Andeutungen zur Wehr" (Schreiben vom 7.8.1999, FLD-Akt, OZ 15) und behauptete, es bestünde ein "Dreiecksverhältnis" zwischen der Firma Ro und den zwei selbständigen Firmen der Bw. und ihres Sohnes. Sollte man die Leistungsbeziehung zwischen Bw. und Sohn nicht anerkennen, so ginge das "Recht auf Berichtigung auftretender Fehler verloren". In einem weiteren Schreiben vom 11.8.1999 (siehe FLD-Akt, OZ 17) beschäftigt sich die Bw. weitwendig mit der Schilderung des Inhalts der diversen Tätigkeiten (insgesamt 9 Aufgabenbereiche), die Mutter und Sohn wechselweise für einander besorgten. Konkrete Angaben, nach welchen Regeln die Arbeiten verteilt werden,

wie sich der Umfang dieser wechselseitigen Leistungen und deren Kontrolle und Abrechnung gestaltet und nach welchen Kriterien die Bezahlung bemessen wird, bleibt die Bw. jedoch schuldig. Belege werden keine vorgelegt.

Die Bw. führt in ihrem Antwortschreiben abschließend aus, dass

- die "Erfolgsteilung" jeweils anlässlich der bevorstehenden Abrechnung an die Firma Ro. einvernehmlich abgesprochen würde,
- das Familienverhältnis dazu beitrage, dass keine Streitfälle entstünden,
- die Aufteilung der Arbeit nach persönlicher Veranlagung bzw. Freude und Wille erfolge
- und zwischen der Bw. und W. A. Hau. nur eine sich aus der Logik ergebende Vereinbarung bestünde.

In der Beschwerdeschrift an den Verwaltungsgerichtshof stellt die Bw. in diesem Zusammenhang zudem eine verwandtschaftliche Beziehung zur Firma Ro. in Abrede.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Berufungsentscheidung vom 3.9.1999, ZI. RV/720-15/08/99, RV/721-15/08/99, hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1993 wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Alle übrigen Bescheide sind nach der Aktenlage in Rechtskraft erwachsen (VwGH vom 24.9.2003; ZI. 99/13/0213).

Am 6.2.2004 erschien W. Hau. Senior in den Amtsräumen des UFS, legte eine Vollmacht der Bw., datiert mit 12.12.2003 vor und beantragte Akteneinsicht.

Die Akteneinsicht wurde W. Hau. Senior in alle Aktenteile (Veranlagungsakt, Arbeitsbogen der Betriebsprüfung, FLD- und UFS-Akten) gewährt. Von W. Hau. Senior geforderte Kopien von Aktenteilen wurden diesem ausgehändigt.

Auf ausdrückliche Nachfrage wurde erklärt, dass hinsichtlich des ho. Verfahrens keine weiteren Vorbringen bzw. Eingaben beabsichtigt seien (siehe Niederschrift vom 6.2.2004).

Der Senat hat erwogen:

Irrtümliche Zahlung der Firma RO:

Vorauszuschicken ist, dass die vehementen Bemühungen und die Aufmerksamkeit, vor allem des von der Bw. bevollmächtigten Gatten, im gegenständlichen Verfahren nicht auf den aufklärungsbedürftigen Sachverhalt, sondern nahezu ausschließlich darauf gerichtet waren,

sich gegen die Einleitungsverfügung eines Finanzstrafverfahrens zu Wehr zu setzen, der im gegenständlichen Verfahren keinerlei Relevanz zukam. Deshalb wird aus dem weit überwiegenden Teil der für die Bw. erstatteten Ausführungen und Eingaben, nur in Kenntnis dieses Umstands, eine gewisse subjektive Sinnhaftigkeit erschließbar.

Allerdings waren diese Bestrebungen letztlich ebenso wenig hilfreich, den entscheidungswesentlichen Sachverhalt im vorliegenden Berufungsfall zu erhellen, wie die wechselnden Darstellungen bezüglich der Kernfrage, wie die vorgenommenen Buchungen der strittigen öS 240.000,-- denn zu erklären wären.

Wurde zuerst ein Kredit der Bw. an den Sohn in dieser Höhe behauptet, so hieß es kurz darauf, es handle sich um Subprovisionen, die der Gatte bereits im Jahr 1991 an die Bw. verrechnet haben soll und schließlich wurde als 3. Erklärungsvariante gewählt, dass es sich um eine "Irrläuferzahlung", verschuldet durch die Firma Ro handeln soll - jene letztgültige Variante, zu der sich die Bw. schlussendlich auch in der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof verstanden hat.

Die höchst unterschiedlichen, und einander ausschließenden Erklärungsversuche der Bw. sind für sich schon bemerkenswert und selbst bei wohlwollender Betrachtung, vermitteln sie den Eindruck, dass die Bw. und der von ihr mit der Buchhaltung betraute W. Hau. Senior, die Vorgänge im eigenen Rechenwerk nur mit größter Mühe nachvollziehen, und erst nach mehreren vergeblichen Anläufen, einigermaßen sinnvoll erklären konnten.

Die Behauptung, es läge ein Kredit vor, ist mehrfach unstimmig und unglaubwürdig. Üblicher Weise wird für einen Kredit nicht 20% Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Die angeblichen "Rückzahlungen" stammen zudem nicht vom Kreditnehmer, sondern von der Firma Ro. Es gibt angeblich zwar keinen schriftlichen Kreditvertrag, wohl aber eine, in diesem Kontext völlig unverständliche Rechnung über Subhonorare. Die Bw. scheint mittlerweile auch selbst davon abgekommen zu sein, das Vorliegen eines Kredits zu behaupten. Aus den vorgelegten Unterlagen und dem Akt ergibt sich jedenfalls nichts, was für einen Kredit spricht. Daher geht der Senat davon aus, dass die Bw. ihrem Sohn keinen Kredit erteilt hat und die Bw. dies, wiewohl mehrfach, so wohl doch nur irrtümlich oder mangels anderer plausibler Erklärungen behauptet hat.

Auch bei der Behauptung, es habe sich um Subprovisionen ihres Gatten W. Hau. Senior aus dem Jahr 1991 gehandelt, hat es sich offenkundig um einen Irrtum der Bw. gehandelt. Es stimmt weder der in Rechnung gestellte Betrag – öS 255.000,-- gegenüber öS 240.000,-- , noch der Zeitraum – 1991 und nicht 1993 -, noch das Rechnungsdatum 30.9.1991 – Buchung

31.10.1993 - und der Rechnungsleger, mit jenem in den vorgelegten Buchhaltungsunterlagen überein.

Die Bw. verfolgt diese beiden Argumentationslinien nunmehr augenscheinlich auch nicht weiter.

Insgesamt erscheint am glaubhaftesten, wahrscheinlichsten und mit den vorgelegten Unterlagen in Einklang stehend und nimmt der Berufungssenat es somit als erwiesen an, dass es sich bei den öS 240.000,-- um irrtümlich seitens der Firma Ro. an die Bw. geleistete Zahlungen handelt.

Der Bw. ist insoweit beizupflichten, als die von ihr gewählte Vorgangsweise falsch war und es vielmehr richtig und fremdüblich gewesen wäre, die Firma Ro. auf ihren Fehler aufmerksam zu machen, das Geld an diese zurückzugeben und Konten und Buchungen entsprechend zu berichtigen.

Ebenso zutreffend, unterlag W. Hau. Senior "als fungierendem Aufzeichner" der Bw. einem Irrtum, wenn er vermeinte, man könne die "Angelegenheit bereinigen" in dem man das Geld, quasi innerhalb der Familie, an den Sohn weitergäbe, bloß weil dieser Provisionsforderungen an die Firma Ro. hatte, und dafür auch noch einen "notwendigen" Zahlungsbeleg konstruierte, der zudem, aus welchen Gründen auch immer, noch dazu "unrichtigerweise als Subprovisionen" und nicht, wie die Bw. als richtig vermeint, "als Übergabe einer zu Unrecht erhaltenen Zahlung bezeichnet" wurde.

Wie die Bw. selbst mehrfach zutreffend betont, handelt es sich bei ihrer Firma und jener ihres Sohnes W.A. Hau. um zwei selbständige Unternehmen, die jeweils, unabhängig voneinander, in Geschäftsverbindung mit der Firma Ro. standen.

Eine "Dreiecksbeziehung", wie sie die Bw. wiederholt behauptet, hat zu keinem Zeitpunkt bestanden. Der Umstand, dass die Firma Ro. es ihren Vertretern vertraglich gestattet, sich weiterer Gehilfen (Subvertreter) zu bedienen, die dann auch ausdrücklich von den Vertretern zu entlohnen sind, begründet kein Rechtsverhältnis zwischen der Firma Ro. und diesen Subvertretern und schon gar kein Dreiecksverhältnis, wie die Bw. vermeint.

Ein aus diesem Sachverhalt erfließendes "Recht auf Berichtigung von fehlerhaften Abrechnungen" der Firma Ro. besteht nur gegenüber dieser und war dies zu keinem Zeitpunkt strittig.

Keinesfalls aber besteht ein "Recht" - wie die Bw. irrtümlich vermeint - zu unrecht einbehaltene Zahlungen der Firma Ro. zum "Ausgleich" von Provisionsforderungen zu verwenden, die ein anderer Vertreter gegenüber der Firma Ro. haben mag. Eine dreiseitige

Rechtsbeziehung, die derartiges rechtfertigen könnte, existiert nicht.

Selbst als Hypothese nur schwer vorstellbar ist, dass die Firma Ro. und einander fremd gegenüberstehende Vertreter, sich zu einer derartigen "Verrechnungsvereinbarung" bereit finden könnten. Derartiges wäre geradezu unsinnig. Die konkurrenzierenden Vertreter gewännen Einblick beim jeweiligen Konkurrenten und die Firma Ro. würde weitgehend die Kontrolle über ihre Provisionsabrechnungen verlieren, ohne dass irgend ein Vorteil aus dieser Vereinbarung erkennbar wäre.

Die Bw. hatte, wie diese ganz richtig erkannt hat, eine Verpflichtung gegenüber der Firma Ro., das zu unrecht erhaltene Geld zurückzuzahlen.

Es bestand aber zu keinem Zeitpunkt eine Verpflichtung oder ein Recht der Bw., dieses Geld an ihren Sohn W.A. Hau. weiterzuleiten. Dieser hatte lediglich eine Provisionsforderung gegenüber der Firma Ro., wohingegen für eine Forderung gegenüber der Bw., ihm öS 240.000,-- zu bezahlen, kein Titel existierte.

Hinsichtlich dieser "Verrechnung" bestand keine, wie auch immer geartete Rechtsbeziehung zwischen der Bw. und W.A. Hauser und eine solche konnte auch durch die Ausstellung eines "notwendigen Zahlungsbelegs" mit unrichtiger Bezeichnung nicht herbeigeführt werden. Die aufgrund dieses "Belegs" vorgenommenen Buchungen waren falsch, rechtsgrundlos und unzulässig und wären von der Bw. umgehend zu berichtigen gewesen.

Für den im fortgesetzten Berufungsverfahren zu erlassenden Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1993 ist weiter davon auszugehen, dass lediglich jene Provisionen der Umsatzsteuer zu unterziehen sind (- siehe die nachstehenden Ausführungen zu den fremdunüblichen Subhonoraren), die von der Firma Ro der Bw. gutgeschrieben wurden. Die strittigen öS 240.000,-- bzw. der Nettobetrag von öS 200.000,-- sind darin nicht enthalten und wurden und werden daher bei der Bw. auch nicht der Umsatzsteuer unterzogen.

Umsatzsteuervoranmeldung Oktober 1993:

Die Umsatzsteuervoranmeldung 10/1993 wurde nicht angefochten und ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

Es mag durchaus zutreffen, dass die Bw. die fraglichen öS 200.000,-- netto in ihre UVA 10/1993 aufgenommen hatte und die darauf entfallenden öS 40.000,-- Umsatzsteuer auch an das Finanzamt abgeführt hat.

Die Bw. selbst hatte offenkundig in der Umsatzsteuerjahreserklärung für 1993 diesen Umsatz nicht mehr aufgenommen, weshalb es zu den aufklärungsbedürftigen Differenzen kam.

Daraus kann aber keineswegs, wie die Bw. vermeint, gefolgert werden, dass im Umsatzsteuerjahresbescheid 1993 eine "Überzahlung von öS 40.000,-- festzustellen" wäre.

Die von der Bw. im Zuge der UVA's vorangemeldeten und bereits geleisteten Umsatzsteuervorauszahlungen für das Jahr 1993 in Höhe von rd. öS168.000,--, in denen auch die öS 40.000,-- enthalten sein mögen, sind lediglich für die Verrechnung auf dem Abgabenkonto der Bw. von Belang – eventuell zu viel vorausbezahlte Umsatzsteuer wird dem Saldo des Kontos gutgeschrieben - und haben keinerlei Bedeutung für die bescheidmäßige Abgabenfestsetzung im Zuge des Umsatzsteuerjahresbescheides.

Es wurde bereits mehrfach vergeblich versucht, der Bw. den Unterschied zwischen bescheidmäßiger Vorschreibung und Zahlung zu vermitteln und zu erklären, dass es sich bei dem mit Umsatzsteuerbescheid 1993 vorgeschriebenen Abgabebetrag um jenen handelt, der von der Bw. schlussendlich geschuldet wird. Davon völlig unabhängig ist, ob die Bw. bereits mehr an Umsatzsteuer auf ihr Konto einbezahlt hat, als nunmehr bescheidmäßig vorgeschrieben wurde. Diesfalls entsteht lediglich auf dem Abgabenkonto ein Guthaben, das allerdings gegen laufende Steuerschulden verrechnet wird – im Falle der Bw. insbesondere gegen jene, die sich aus den Umsatzsteuervoranmeldungen der Jahre 2001 und 2002 ergeben.

Wechselseitige Subhonorare:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerlich nur anerkannt, wenn sie schriftlich fixiert werden, nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl beispielsweise das Erkenntnis vom 17. August 1994, 93/15/0205, Doralt - Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts I, 8. Auflage, 57).

Den wechselseitig zwischen der Bw. und ihrem Sohn W. A. Hau. in Rechnung gestellten "Subhonoraren für Werbetätigkeit" liegt keine klare Vereinbarung zu Grunde.

Es mag sein, dass die wechselseitigen Vereinbarungen – wie die Bw. vermeint - sich "aus der Logik ergeben". Welchen Inhalt diese hypothetischen "Vereinbarungen" haben mögen, bleibt dem Senat mangels jedweder konkreter Angaben der Bw. verborgen.

Während mit der Firma Ro sehr wohl ein schriftlicher Vertrag errichtet wurde, der die wechselseitigen Rechte und Pflichten und die Höhe der jeweiligen Provisionsansprüche genau regelt, erfolgten zwischen der Bw. und ihrem Sohn offenkundig nur spontane

mündliche Absprachen. Dass wenigstens genauere mündliche Vereinbarungen existieren, wird von der Bw. nicht einmal behauptet. Schriftliche Aufzeichnungen oder Verträge existieren offenkundig ohnedies nicht. Die Bw. brachte jedenfalls, trotz behördlicher Aufforderung, keine Belege oder Abrechnungen bei und beschränkte sich auf weitwendige Darstellungen der anfallenden Arbeiten.

Laut Bw. werden diese anfallenden Arbeiten völlig willkürlich "nach persönlicher Veranlagung bzw. Freude und Wille" zwischen der Bw. und ihrem Sohn aufgeteilt.

Regelungen, die vorweg Arbeitsaufteilung, Leistungsumfang, Höhe der Entlohnung, zeitlichen Einsatz, Aufzeichnungen darüber und Kontrollmöglichkeiten, genau und fremdüblich festlegen, existieren offenkundig nicht.

Den Rechnungen ist zu entnehmen, dass die Höhe der Subprovisionen für Werbetätigkeit "einvernehmlich" gleich für ein halbes oder ein ganzes Jahr festgelegt wurde. Ein konkreter Bezug zu im einzelnen erbrachten Leistungen und deren Bewertung, Abrechnung und Kontrolle ist nicht erkennbar und wird auch gar nicht behauptet.

Die sehr allgemein gehaltene Leistungsbeschreibung "Werbetätigkeit" lässt keinerlei Rückschlüsse auf die tatsächlich im Einzelnen erbrachten Leistungen zu, dies, obwohl die Bw. von neun abgrenzbaren Arbeitsbereichen ausgeht.

Bemerkenswert ist auch, dass die Bw. und ihr Sohn bereit sind, sich wechselseitig für erbrachte Arbeitsleistungen als Subvertreter wesentlich großzügiger zu entlohnen, als die Firma Ro. dies ihnen gegenüber tut. Zudem erfolgt diese Entlohnung völlig unkontrolliert, wohingegen die an die Firma Ro. abgerechneten Leistungen und die dafür zu zahlenden Provisionen einer detaillierten Regelung und einer genauen Kontrolle unterliegen.

Der Bw. ist zweifelsohne zuzustimmen, wenn sie meint, dass angesichts dieser völlig unregelmäßigen Verhältnisse, nur wegen des guten familiären Naheverhältnisses zwischen Mutter und Sohn, keine Streitfälle entstünden. Zwischen Fremden wären Streitigkeiten nahezu unvermeidlich, da es an jeglicher verbindlichen Basis für die Übernahme von Arbeiten und für die Höhe der daraus resultierenden Honoraransprüche mangelt.

Zwischen der Bw. und ihrem Sohn existiert somit keinerlei klare Vereinbarung, es ist nicht erkennbar, welche Leistungen, wann erbracht wurden und es ist kein Bezug zwischen angeblich erbrachten Leistungen und verrechneten Subprovisionen erkennbar. Die verrechneten Beträge wurden offenkundig völlig willkürlich "einvernehmlich" und ohne nachvollziehbaren, realen Bezug zu tatsächlich erbrachter Leistung festgelegt.

Sowohl den von W. A. Hau an die Bw. verrechneten, als auch den von der Bw. an ihren Sohn verrechneten Subhonoraren und dem diesen angeblich zugrundeliegenden Leistungsaustausch wird daher mangels fremdüblicher Gestaltung die steuerliche Anerkennung versagt.

Der für von W.A. Hau verrechnete Subhonorare (= Aufwand der Bw.) geltend gemachten Vorsteuer in Höhe öS 80.000,-- ist daher die Abzugsfähigkeit zu versagen.

Die von der Bw. an W.A. Hau verrechneten Subhonorare (1993 verrechnet öS 791.194,62 brutto) stellen keine umsatzsteuerpflichtigen Erträge dar. Es sind daher lediglich jene, laut den von der Bw. vorgelegten Unterlagen, an die Firma Ro. verrechneten Provisionen in Höhe von öS 668.689,58 (brutto incl 20% UST) bzw. netto öS 557.241,32 als steuerpflichtige Umsätze zu behandeln.

Was das von der Bw. behauptete "Dreiecksverhältnis" und das "Recht auf Berichtigung auftretender Fehler", das angeblich verloren gehen soll, anlangt, so ist auf die obigen Ausführungen zu diesem Thema zu verweisen. Insoweit bei der Leistungsverrechnung zwischen Bw. und ihrem Sohn Fehler auftreten, so sind diese ohnedies irrelevant, da der gesamten wechselseitigen Leistungsverrechnung aus obigen Erwägungen die steuerliche Anerkennung versagt wird und sich daher auch aus etwaigen Fehlern keine Auswirkungen ergeben können.

Es mag zutreffend sein, dass zwischen der Bw. und der Geschäftsleitung der Firma Ro. keine verwandtschaftlichen Beziehungen bestehen. Derartiges hat die Behörde aber auch zu keinem Zeitpunkt behauptet bzw. gar aus einer derartigen Behauptung irgend welche relevanten Schlüsse gezogen. Der diesbezügliche Einwand der Bw. geht also ins Leere. Der Bescheid war endgültig im Sinne des § 200 Abs. 2 BAO zu erlassen, da die offenen Fragen im Bereich Vermietung von der Bw. zweifelsfrei und unstrittig beantwortet wurden und daher kein Grund für die Erlassung eines vorläufigen Bescheides vorliegt.

Unter Berücksichtigung der Umsatzsteuererklärung der Bw. und der im Betriebsprüfungsverfahren getroffenen, im gegenständlichen Verfahren unstrittig gebliebenen Feststellungen, ergibt sich also folgende **rechnerische Darstellung**:

Umsatzsteuer 1993

| | netto | USt |
|--|-----------------|---------------|
| Umsätze Firma Ro. lt BE | 557.241,32 | 111.448,26 |
| Umsatz Handelswaren, lt Erklärung Bw. | 578.716,67 | 115.743,33 |
| <u>verr. Wechselfspesen lt Erklärung Bw.</u> | <u>1.760,50</u> | <u>352,10</u> |
| Umsätze 20 % lt. BE | 1.137.718,49 | 227.543,70 |
| Umsätze 10 % lt. Erklärung Bw. | 274.150,06 | 27.415,01 |

| | | |
|--|-----------|-------------------|
| | Summe: | 254.958,71 |
| Vorsteuer: | | |
| Vorsteuern lt. Erklärung Bw. | | 223.442,36 |
| abzüglich auf nicht anerkannte Subprovisionen | | |
| entfallende Vorsteuern lt. BE | | -80.000,00 |
| Bp-Bericht, Tz 15 iVm Tz 31 und 32, unstrittig | | <u>-7.542,40</u> |
| Vorsteuern lt. BE | | 135.899,96 |
| Umsatzsteuerschuld lt BE: | öS | 119.058,75 |
| gerundet | öS | 119.059,00 |
| | € | 8.652,35 |

Wien, 20. Februar 2004