



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der nach Abschluss des Konkursverfahrens aufgelösten Bw., AdresseBw., vertreten durch Eckhardt Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgmbH, 7033 Pöttching, Hauptstraße 58, vom 30. April 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 26. März 2004 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 bis 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Die Bescheide werden gemäß § 289 Abs 1 Bundesabgabenordnung (BAO idgF), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde I. Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit den für die Kalenderjahre 1998 – 2001 erlassenen, im ggstl. Berufungsverfahren angefochtenen, Bescheiden wurden die Einkünfte der Berufungswerberin (Bw.) aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO idgF einheitlich und gesondert festgestellt.

Begründend wurde ausgeführt:

„Durch die Umrechnung der Beträge von Euro in Schillinge bzw. von Schilling in Euro kann es zu geringfügigen Rundungsdifferenzen kommen.“

In den Verwaltungsakten befindet sich ein nicht datierter Betriebsprüfungsbericht; die in diesem Betriebsprüfungsbericht getroffenen Feststellungen lauten:

- **Tz 11 des Bp-Berichtes:** Die B-GmbH ist zu 25% an der Bw. beteiligt; HG und SR zu jeweils 37,5%.
- **Tz 12 des Bp-Berichtes:** Die Bw. ermittelt ihre Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 5 EStG 1988 idgF.
- **Tz 14 des Bp-Berichtes:** Die Nachforderung an Kammerumlage ist zu passivieren.
- **Tz 15 des Bp-Berichtes:** Die Nachforderung an Körperschaftsteuer ist zu passivieren.
- **Tz 16 des Bp-Berichtes:** Die Nachforderung an Kapitalertragsteuer ist zu passivieren.
- **Tz 17 des Bp-Berichtes:** Auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung ist der Gewinn 2001 entsprechend den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages zur Gänze der B-GmbH zuzurechnen. Der geltend gemachte Aufwand stille Gesellschafter im Jahr 2001 ist daher nicht abzugsfähig.

Gegen die v.a. Feststellungsbescheide richtet sich folgende - nach Angaben der Bw. innerhalb offener Berufsfrist eingebrachte - Berufung:

„ad 1) Aufwand für Programmierarbeiten der Firma Firma1:

Die Fremdleistungen an die Firma2 wurden auf Grund der Dokumentation der erbrachten Leistungen und erstellten Rechnungen bezahlt.

Die erbrachten Leistungen wurden ausreichend dokumentiert und wurde dies auch anlässlich der Vorbesprechungen bzw. Schlussbesprechungen von der Betriebsprüfung nicht angezweifelt.

Zusätzlich ist auszuführen, dass bei der letzten Betriebsprüfung das Finanzamt bei den gleichen Vertragsmodalitäten bzw. Auszahlungsmodalitäten die Betriebsausgabe anerkannt hat.

Hinsichtlich der erhöhten Mitwirkungspflicht möchten wir wie folgt ausführen:

Der Geschäftsführer der Firma1 wird den Erhalt der angezweifelten Beträge notariell beglaubigt bestätigen und werden diese Unterlagen deswegen nachgereicht, da er sich für einige Zeit im Ausland befunden hat, sodass die Unterlagen nicht rechtzeitig beigebracht werden konnten.

Zusätzlich bieten wir auch noch eine persönliche Einvernahme am Finanzamt an.

ad 2) Honorare für Marketingaktivitäten an die Firma AG in S:

Wie anlässlich der Betriebsprüfung und den Schlussbesprechungen ausgeführt, werden die Marketingaktivitäten durch Herrn Rechtsanwalt Dr.S für die AG selbst durchgeführt.

Die dazu geschlossenen Verträge bzw. erbrachten Leistungen der AG wurden anlässlich der Betriebsprüfung ausreichend dokumentiert.

Zusätzlich überreichen wir Ihnen eine definitive Veranlagungsverfügung des kantonalen Steueramtes S für juristische Personen.

Aufgrund obiger Ausführungen sind der Aufwand für Programmierarbeiten der Firma1 und der Aufwand AG anzuerkennen und die Einkünfte gemäß § 188 BAO idgF für die Bw. wie folgt festzusetzen:

1998: ATS 1.655.906,00; 1999: ATS 664.770,00; 2000: ATS 490.737,00 und 2001: ATS 717.391,00“

Zu dieser Berufung nahm das Finanzamt wie folgt Stellung:

- 1. Aufwand für Programmierarbeiten der Firma Firma1:

Die Offenlegung von Sachverhalten mit Auslandsbezug müsse vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Die Mitwirkungs- und Offenlegungspflichten der Parteien seien dann, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzel im Ausland haben, in dem Maße höher als die Pflicht der Abgabenbehörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten.

Die Fremdleistungen an die Firma1 seien aufgrund von - nicht nachvollziehbaren - Dokumentationen bar an den Geschäftsführer der Firma1 bezahlt worden.

An der Firma1 sei AW zu 60 % beteiligt.

Davon abgesehen habe das Finanzamt den Wert der erbrachten Leistungen nicht verifizieren können.

Gegen die Anerkennung der Fremdleistungen spreche auch die im allgemeinen Wirtschaftsleben nicht übliche Vorgangsweise, die hohen Beträge in bar zu bezahlen.

„Es ist nicht die Abgabenbehörde beweispflichtig, sondern es trifft bei Vorliegen einer Auslandsbeziehung den Berufungswerber eine erhöhte Mitwirkungspflicht, die eine erhöhte Offenlegung, Beweismittelbeschaffungspflicht und Vorsorgepflicht umfasst. Diese Verpflichtung wurde von der Berufungswerberin nach Ansicht des Finanzamtes nicht erfüllt.

Die vorgenommene Beweiswürdigung hat gegenüber allen anderen Möglichkeiten die überragende Wahrscheinlichkeit für sich, dass diese dem tatsächlichen Verlauf entspricht und ist nach Ansicht des Finanzamt sowohl mit den Denkgesetzen als auch dem allgemeinen Erfahrungsgut vereinbar. Das Verhalten der Berufungswerberin bzw. das

nach Ansicht des Finanzamtes „sorglose“ Vorgehen bei der Abrechnung der Leistungen mit der Firma3 spricht für eine fremdunübliche Geschäftsgebarung. Immerhin ist die Berufungswerberin an der Firma3 in beherrschender Stellung beteiligt und hätte durchaus die Möglichkeit gehabt, einen nachvollziehbaren Zahlungsverkehr mit der Firma zu verlangen.

Das Finanzamt ist unter Berücksichtigung der im gesamten Verfahren vorgelegten Unterlagen und der vorgenommenen Beweisaufnahmen in freier Beweiswürdigung zur Ansicht gelangt, dass die Fremdleistungen nicht anzuerkennen sind.“ (© Finanzamt).

▪ 2. Honorare für Marketingaktivitäten an die Firma AG in S:

Die Leistungen seien nicht ausreichend dokumentiert; aus dem vorgelegten Schriftverkehr gehe nicht hervor, welche Leistungen Dr.S für die Bw. erbracht habe.

Der Inhalt der Vereinbarung über Marketingaktivitäten/Dr.S lasse nicht darauf schließen, welche Kunden Dr.S für die Bw. geworben habe bzw. ob er in irgendeiner Form für die Bw. tätig geworden sei.

„Der minimale Schriftverkehr und die nach Ansicht des Finanzamtes gänzliche Unterlassung der Prüfung, ob eine ordnungsgemäße Vertragserfüllung durch Dr.S erfolgt ist oder nicht, ist eine sehr unübliche Geschäftsgebarung.

Außerdem konnte nicht verifiziert werden, ob die Firma AG2 tatsächlich ein tätiges Unternehmen ist.

Recherchen des Finanzamtes haben ergeben, dass die Firma AG, die an der Anschrift des Rechtsanwaltsbüros Dr.S ihren Sitz haben soll, dort gänzlich unbekannt ist. Es gibt weder einen eigenen Telefonanschluss noch eine eigene Mailadresse.

Nach Ansicht des Finanzamtes ist es im allgemeine Wirtschaftsleben völlig unüblich, dass eine tätige Gesellschaft, die nach den Angaben der Berufungswerberin über einen längeren Zeitraum für sie Marketingaktivitäten entwickelt hat, über einen mehrjährigen Zeitraum nicht in den Telefonbüchern des Ortes eingetragen ist, in dem sie ihre Tätigkeit ausübt, wodurch sie objektiv betrachtet für potentielle Geschäftspartner nicht erreichbar ist, da sie auch über keine eigene Telefax- bzw. Telefonnummer verfügt, aber trotzdem Millionenbeträge für Leistungen vereinnahmt, wobei der Zahlungsgrund nicht nachvollziehbar ist.

Die vorgelegte Veranlagungsverfügung des kantonalen Steueramtes S für juristische Personen stammt aus dem Jahr 2000 und kann hinsichtlich der Leistungen der Firma AG keinerlei Beweiskraft entfalten.

Das Finanzamt ist unter Berücksichtigung der im gesamten Verfahren vorgelegten Unterlagen und der vorgenommenen Beweisaufnahmen in freier Beweiswürdigung zur Ansicht gelangt, dass die Zahlungen an die Firma AG nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen sind.“ (© Finanzamt).

UFS-Mängelbehebungsverfahren:

Mit Bescheid vom 23. September 2008 ist die Bw. aufgefordert worden, auf die angefochtenen Bescheide sich beziehende Erklärungen, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden (§ 250 Abs 1 lit b BAO idgF) abzugeben und eine auf die angefochtenen Bescheide sich beziehende Begründung (§ 250 Abs 1 lit d BAO idgF) binnen drei Wochen ab Erhalt des Bescheides vorzulegen.

Der Bescheid vom 23. September 2008 ist der Bw. am 25. September 2008 zugestellt worden, die Mängelbehebungsfrist hat am 16. Oktober 2008 geendet.

Auf den v.a. Mängelbehebungsbescheid hat die Bw. mit zwei gleich lautenden Schriftsätzen geantwortet; einen Schriftsatz hat die Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat am 16. Oktober 2008 per Telefax übermittelt; den zweiten Schriftsatz hat die Bw. am 16. Oktober 2008 bei der Post aufgegeben. Die do. Ausführungen der Bw. lauten:

Die Betriebsprüfung habe die angefochtenen Bescheide in Bezug auf vier Sachverhalte abgeändert: Die nicht gemeldete Kammerumlage sei als Aufwand abgezogen worden; nicht anerkannt worden seien, Reinigungsarbeiten, Aufwendungen für Programmierarbeiten der Firma4 und Honorare für Marketingaktivitäten an die AG in S.

„Hinsichtlich der Begründung verweisen wir auf unsere Ausführungen vom 30.04.2004 und führen zusätzlich wie folgt aus, warum die bezahlten Beträge an die Firma4 im Jahr 1999 iHv ATS 1.620.000,00, im Jahr 2000 iHv ATS 1.800.000,00 und im Jahr 2001 iHv ATS 1.200.000,00 jedenfalls als Betriebsausgaben zu gelten haben:

Durch I wurde Anfragen an die B-GmbH gestellt, dass bestehende Programm für Osteuropa zu erstellen und wurde dies durch I nicht selbst erstellt, sondern an die B-GmbH weiter gegeben, da das ursprüngliche deutsche Programm einen Aufwand von 80 Mannjahren verursacht hatte.

Die Programmierstunde betrug zu diesem Zeitpunkt ATS 800,00. Aus diesem Grund wurde 1992 die B-GmbH gegründet und wurden folgende Aufgaben erbracht: Das gesamte Übersetzungsprogramm, die Programmanpassungen (z.B. Formulare für die jeweiligen Länder), für jedes Land eine gesetzliche Überprüfung (für Polen, Slowakei, Tschechien, Bulgarien, Rumänien) und war vor allem die kyrillische Schrift für Bulgarien eine Herausforderung.

Da Herr Prof. BY (an der Universität Sofia) für den Ostbereich zuständig war, wurde ihm diese Aufgabe zum Großteil übertragen. Auch verfügte Herr Prof. BY in Sofia über eine edvAnlage, wo die Programme erstellt und getestet wurden.

Aufgrund dieser Konstruktion war es möglich, kostengünstig ein übersetztes Programm für Osteuropa zu erstellen und hätte eine Erstellung in Österreich ein vielfaches gekostet. Auch liegen die gesamten Testberichte von Bulgarien im Original bei I auf.

Außerdem verweisen wir auf unseren Brief von 01.10.2007 (siehe Beilage) in dem an das Finanzamt Eisenstadt der Name von Herrn Prof. BY übermittelt wurde und auch ein Originalbrief übermittelt wurde, aus dem hervorgeht, dass Herr Prof. BY die beanstandeten Zahlungen erhalten hat.

Zusätzlich möchten wir noch Herrn AS als Zeugen nennen (Adresse wird nachgereicht), der als ehemaliger Mitarbeiter bezeugen kann, dass die Honorare geflossen sind und er sogar persönlich einige Male Geldbeträge mitgenommen und übergeben hat.

Hinsichtlich der nicht anerkannten Honorare an die AG in S ist auszuführen, dass die Aktivitäten dieser Gesellschaft ausführlich dargestellt wurden und die Beträge iHv ATS 6.426,00 für 1998 und ATS 1.060.625,00 für 1999 und ATS 169.700,00 für 2000 überwiesen wurden und wurde auch die Empfängerbenennung erbracht, sodass die genannten Beträge jedenfalls als Betriebsausgaben anzuerkennen sind.

Außerdem wurde die definitive Veranlagungsverfügung des kantonalen Steueramtes S für juristische Personen an das Finanzamt Eisenstadt übermittelt und war von der Betriebsprüfung zugesagt, dass bei Vorliegen dieser Veranlagungsverfügung die Beträge anzuerkennen sind" (© Bw.).

Die im Schriftsatz (16. Oktober 2008) erwähnte Beilage ist ein mit 1. Oktober 2007 datierter Schriftsatz der B-GmbH betreffend „Berufung vom 02.07.2007, Nachreichung der Begründung, Frist verlängert bis 30.09.2007" (© Bw.). Die do. Ausführungen betreffen u.a. von einer FrauS durchgeführte Reinigungsarbeiten und Botengänge:

„Auch zeigt das Sachverständigengutachten Dr.P, dass ein großer Teil dieser Aufwendungen durch das Gutachten anerkannt wurden“ (© Bw.).

IZm Firma4 wird auf einen Originalbrief des Geschäftsführers BY verwiesen, aus dem klar hervorgehe, dass die Zahlungen wie dargestellt erfolgt seien. BY sei von Beruf Universitätsprofessor; deshalb sei davon auszugehen, dass seine Aussagen wahrheitsgemäß erfolgt seien.

IZm dem Verkauf- und Lizenzvertrag für das Programm wird ausgeführt:

„Die Berechnungen von Herrn DrMP im Gutachten folgen keinen sechs modernen Unternehmensbewertungen und führt er auch aus, dass er den Wert mit EUR 625.000,00 annimmt, schränkt jedoch sofort ein, dass es offensichtlich keinen Käufer gegeben hätte, der diesen Preis bezahlt hätte.

Außerdem ist im Urteil auf Seite 14 wie folgt ausgeführt: Im ggstl. Kaufvertrag wurde zwar eine angemessene Gegenleistung als Kaufpreis vereinbart. Wir bitten deshalb die Änderung gemäß Tz 7 durch die Betriebsprüfung wieder rückgängig zu machen.

Aufgrund der obigen Ausführungen sind auch die in der Tz 8 dargestellten verdeckten Ausschüttungen als keine verdeckten Ausschüttungen zu werten.

Tz 9 stille Gesellschafter bei Stattgabe der Berufung sind die geltend gemachten Kosten der stillen Gesellschafter abzugsfähig und bitten wir deshalb die gemachten Erfolgsänderungen der Betriebsprüfung wieder rückgängig zu machen ...“

Eine Dokumentation über alle erbrachten Leistungen wurde nicht vorgelegt.

Mit E-Mail vom 11. März 2009 wurden Name und Anschrift von AS, Anschrift/AS, bekannt gegeben und mitgeteilt, „es“ betreffe u.a. auch die Bw. des ggstl. Berufungsverfahrens.

UFS-Ermittlungsverfahren:

- E-Mail (19. November 2008); lautend:

„In den Verwaltungsakten/NameBw. befindet sich ein mit 7.9.2007 datiertes Schreiben, in dem mitgeteilt wird, dass über das Vermögen der Bw. der Konkurs eröffnet, abgewickelt und die Bw. liquidiert worden ist und dass eine amtswegige Löschung der Bw. erfolgen wird.

Ablichtungen der auf die Konkurseröffnung, Konkursabwicklung, Liquidation und amtswegige Löschung der Bw. sich beziehenden Gerichtsbeschlüsse befinden sich nicht in den Verwaltungsakten.

Deshalb werden Sie ersucht, diese Gerichtsbeschlüsse ... vorzulegen ...“

Die E-Mail (19. November 2008) wurde von der Bw. nicht beantwortet.

- Ergebnis der Abfrage/Ediktsdatei (22. Juli 2009): kein Eintrag

Über die Berufung wurde erwogen:

Vom Berufungsantrag ausgehend waren für die Jahre 1998 – 2001 gemäß § 188 BAO idgF festgestellte Einkünfte der Höhe nach strittig.

Streitpunktbezogen ist aus den angefochtenen Feststellungsbescheiden festzustellen:

Die den gemäß § 188 BAO idgF festgestellten Einkünften zugrunde liegende Sachlage ist den Begründungsteilen der Feststellungsbescheide zu entnehmen. In den Begründungsteilen aller Feststellungsbescheide wurde auf währungsumstellungsbedingte Rundungsdifferenzen hingewiesen: Deshalb waren währungsumstellungsbedingte Rundungsdifferenzen die Sachlage, die der Erlassung der Feststellungsbescheide 1998 – 2001 zugrunde lag.

Im Begründungsteil der Feststellungsbescheide 1998 – 2001 wird auf den im Verwaltungsakt sich befindenden, nicht datierten, an die Bw. im ggstl. Berufungsverfahren adressierten, Betriebsprüfungsbericht nicht verwiesen: Dieser Betriebsprüfungsbericht kann daher nicht Entscheidungsgrundlage der Feststellungsbescheide 1998 – 2001 gewesen sein.

Sollte dieser Betriebsprüfungsbericht dennoch Entscheidungsgrundlage gewesen sein, ist festzustellen, dass der lt. Pkt. 1.) der Berufung versagte Betriebsausgaben-Abzug von Aufwendungen für Programmierarbeiten der Firma1 und der lt. Pkt. 2.) der Berufung versagte Betriebsausgaben-Abzug von Honoraren für Marketingaktivitäten an die AG in S nicht Gegenstand von in diesem Betriebsprüfungsbericht getroffenen Feststellungen war. Die Sachlage, die das Finanzamt veranlasste, den Betriebsausgaben-Abzug für Aufwendungen/Programmierarbeiten der Firma1 und Honorare/Marketingaktivitäten an die AG in S zu versagen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der in den Feststellungsbescheiden 1998 – 2001 festgestellten Höhe zu veranlagern, ist daher aus dem Betriebsprüfungsbericht auch nicht feststellbar.

Gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 idgF sind Betriebsausgaben die durch einen Betrieb veranlassten Ausgaben oder Aufwendungen: Wird daher der Betriebsausgaben-Abzug für die Aufwendungen/Programmierarbeiten der Firma1 und die Honorare/Marketingaktivitäten an die AG in S versagt, muss dieser Entscheidung die Sachlage zugrunde liegen, dass der ursächliche Zusammenhang zwischen den Ausgaben (Aufwendungen) und dem Betrieb fehlt.

Da die Sachlage, die das Finanzamt veranlasste, die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen/Programmierarbeiten der Firma1 und Honorare/Marketingaktivitäten an die AG in S zu verneinen, nicht feststellbar ist, ist nicht nachvollziehbar, welche Ermittlungen das bescheiderlassende Finanzamt durchführte, um zur Auffassung zu gelangen, dass die Aufwendungen/Programmierarbeiten der Firma1 und Honorare/Marketingaktivitäten an die AG in S keine Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs 4 EStG 1988 idgF sind. Deshalb ist auch nicht auszuschließen, dass weitere Ermittlungen zu einem anders lautenden Bescheid hätten führen können oder dass eine Bescheiderlassung unterblieben wäre.

Ist davon auszugehen, dass weitere Ermittlungen zu einem anders lautenden Bescheid hätten führen können oder dass eine Bescheiderlassung unterblieben wäre, liegt ein Bescheidaufhebungsgrund im Sinne des § 289 Abs 1 BAO idgF vor.

Von dieser Rechtslage ausgehend ergeht die Entscheidung:

Die Feststellungsbescheide 1998 – 2001 werden unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde I. Instanz aufgehoben.

Gemäß § 284 Abs 5 BAO idgF kann die beantragte mündliche Berufungsverhandlung im Falle einer Bescheidaufhebung unterbleiben. Da die im ggstl. Berufungsverfahren angefochtenen Bescheide aufzuheben waren, wurde von der Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung aus verfahrensökonomischen Gründen Abstand genommen.

Abschließend ist festzuhalten, dass über die in der ggstl. Berufungssache gestellten Beweisanträge nicht zu entscheiden war, da die angefochtenen Bescheide aufgehoben wurden und die Bescheidaufhebungen eine Entscheidung in der Sache – und damit auch eine Entscheidung über die Beweisanträge – ausschließt.

Wien, am 30. März 2010