

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

29.04.2010

**Geschäftszahl**

2007/15/0002

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der I P in U, vertreten durch Mag. Ludwig Redtensteiner, Rechtsanwalt in 3340 Waidhofen/Ybbs, Unterer Stadtplatz 27, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 20. November 2006, Zl. RV/0452-W/03, betreffend u. a. Einkommensteuer 1996 bis 2001 sowie Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2002, zu Recht erkannt:

**Spruch****Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Die Beschwerdeführerin ist Inhaberin eines protokollierten Einzelunternehmens mit Bilanzstichtag 31. März.

Ab der Gründung der P-GmbH, deren Gesellschafter-Geschäftsführerin die Beschwerdeführerin ist, im Jahr 1989 wurde die bisherige betriebliche Tätigkeit des Einzelunternehmens (Herstellung von Halbstoffen für die Papiererzeugung) in einem laufend ansteigenden Ausmaß von der GmbH übernommen. Betriebsgrundstück und Betriebseinrichtung des Einzelunternehmens wurden der P-GmbH vermietet. Ab dem Jahr 1996 bestand die betriebliche Aktivität des Einzelunternehmens schließlich nur mehr in der Betreuung einzelner Kunden in geringem Umfang, wobei die Beschwerdeführerin sich allerdings die Möglichkeit offen gelassen hat, künftig wiederum eine Produktionstätigkeit im Rahmen des Einzelunternehmens zu entfalten.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für den Zeitraum 1996 bis 2001 traf der Prüfer u.a. folgende Feststellung:

Tz 24b des BP-Berichts vom 17. Mai 2002:

Die P-GmbH habe 3% ihres Lohnaufwandes (nach Ausscheiden des Geschäftsführerbezuges der Beschwerdeführerin) pauschal an das Einzelunternehmen der Beschwerdeführerin verrechnet. Dieser Prozentsatz ergebe sich aus dem Verhältnis der Produktionstätigkeit bei der P-GmbH einerseits zur Produktionstätigkeit im Rahmen des Einzelunternehmens andererseits im Jahr 1995. Dieser Prozentsatz sei auch in den Jahren nach 1995 beibehalten worden. Nach Ansicht des Prüfers seien die weiterverrechneten Kosten im Wirtschaftsjahr 1995/96 zwar noch mit ca 265.000 S als Betriebsausgaben anzuerkennen (Kürzung um 70.000 S), weil ein großer Teil der verrechneten Lohnaufwendungen noch auf das Kalenderjahr 1995 entfalle, in welchem die Beschwerdeführerin im Rahmen des Einzelunternehmens noch eine Produktionstätigkeit entfaltet habe. Für die Folgejahre seien aber aus diesem Titel Betriebsausgaben jeweils nur mehr mit 50.000 S pro Jahr anzuerkennen (Kürzung um Beträge zwischen ca 63.000 S und ca 71.000 S).

Die Beschwerdeführerin habe im Zuge der Prüfung die Weiterverrechnung damit begründet, dass sie laufende Wartungs- und Reparaturarbeiten hinsichtlich der vom Einzelunternehmen an die P-GmbH vermieteten Gebäude und Maschinen betreffe. Dieser Sicht könne sich der Prüfer nicht anschließen, sei doch eine Verrechnung solcher Kosten vom Mieter an den Vermieter nicht fremdüblich. Bei der Besprechung vom 12. März 2002 habe die Beschwerdeführerin als Beweismittel für ihre Darstellung Aktenvermerke vom 2. Jänner 1990, vom 1. August 1991 und vom 1. August 1995 und Umlaufbeschlüsse vom 20. Jänner 1994 und vom 15. Jänner 1996 vorgelegt. Der Prüfer erachte diese als "nachträglich konstruiert", und zwar aus folgenden Gründen: Die im Briefkopf angeführten Telefon- und Telefax-Nummern seien erst ab Mai 1995 gültig. Zudem

weise der Umlaufbeschluss vom 20. Jänner 1994 eine Firmenbuchnummer auf, die zum damaligen Zeitpunkt weder der P-GmbH selbst noch dem Firmenbuchgericht habe bekannt sein können.

Auch die bisherige Verbuchung widerspreche der Verantwortung der Beschwerdeführerin: Bis einschließlich 1995 seien Lohn- und Gehaltskosten der P-GmbH im Verhältnis der Produktion (bei P-GmbH einerseits und beim Einzelunternehmen andererseits) verrechnet, und nicht, wie in den nunmehr vorgelegten Aktenvermerken und Umlaufbeschlüssen dargestellt, nach stundenweiser Abrechnung dem Einzelunternehmen angelastet worden. Der sich im Jahr 1995 aus dem Verhältnis der Produktionstätigkeit ergebende Schlüssel von 3% sei von der Beschwerdeführerin auch in den Folgejahren beibehalten worden, obwohl das Einzelunternehmen keine Produktionstätigkeit mehr entfaltet habe, was zu überhöhten Betriebsausgaben geführt habe.

Beim Einzelunternehmen der Beschwerdeführerin ergebe sich aus dieser Feststellung neben der Kürzung der Betriebsausgaben auch eine Kürzung der abziehbaren Vorsteuern.

Tz 27 des BP-Berichts:

Die Beschwerdeführerin sei Geschäftsführerin der P-GmbH. Die P-GmbH habe auch rund 10% des Geschäftsführerbezuges der Beschwerdeführerin dem Einzelunternehmen der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellt (in den Wirtschaftsjahren 1995/96 bis 1999/2000 jährliche Beträge zwischen ca. 49.000 S und 78.000 S). Nach Ansicht des Prüfers könnten Bezüge, die ein Steuerpflichtiger für die Führung seines Einzelunternehmens erhalte, auch nicht durch Zwischenschaltung einer GmbH zu Betriebsausgaben des Einzelunternehmens werden. Die weiterverrechneten Geschäftsführerbezüge seien daher keine Betriebsausgaben des Einzelunternehmens. Auch dies führe zu einer Kürzung der entsprechenden Vorsteuern.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung hätten die Beschwerdeführerin und ihr steuerlicher Vertreter mehrmals vorgebracht, dass diese weiterverrechneten Kosten die Tätigkeit der Beschwerdeführerin betreffen, zumal sie im Ausmaß von ca. 10% ihrer Arbeitsleistung nicht für die P-GmbH, sondern für ihr Einzelunternehmen tätig gewesen sei. Diese Begründung habe der steuerliche Vertreter auch in seiner schriftlichen Stellungnahme vom 8. März 2002 festgehalten.

Im Gegensatz dazu habe der steuerliche Vertreter bei der Besprechung vom 12. März 2002 und in der schriftlichen Stellungnahme vom 20. März 2002 vorgebracht, die Weiterverrechnung betreffe nicht Leistungen der Beschwerdeführerin, sondern Leistungen anderer Dienstnehmer der P-GmbH. Der steuerliche Vertreter habe dabei einen mit 2. Jänner 1990 datierten Aktenvermerk vorgelegt. Aus diesem ergebe sich, die Weiterverrechnung werde zwar mit 10% des Gehaltes der Beschwerdeführerin als Geschäftsführerin bemessen, betreffe aber folgende Leistungen: Buchhaltung, Schriftverkehr, Organisation der Instandhaltungsarbeiten sowie Postwesen.

Der Prüfer vertrete die Ansicht, dass der mit 2. Jänner 1990 datierte Aktenvermerk erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung verfasst worden sei. Die im Kopf des Schriftstückes angeführten Telefon- und Telefax-Nummern seien erst ab Mai 1995 gültig. Zudem sei die Verrechnung erst ab April 1990 erfolgt. Nach Ansicht des Prüfers komme diesem Schriftstück daher keine Beweiskraft zu. Auch die Behandlung in der Buchhaltung der P-GmbH als "Erlös Konsulentenhonorar bzw. Erlös Geschäftsführerbezug" bestätige diese Einschätzung des Prüfers. Der Behauptung, die verrechneten Kosten betreffen nicht die persönliche Tätigkeit der Beschwerdeführerin, könne daher kein Glauben geschenkt werden.

Gegen die auf der Grundlage der abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1996 bis 2001 und Vorauszahlungen an Einkommensteuer brachte die Beschwerdeführerin Berufung ein.

Zu den Ausführungen in Tz 24b des BP-Berichts brachte sie vor, da das Einzelunternehmen vereinbarungsgemäß die Kosten für alle Instandhaltungs- und Wartungsarbeiten der an die P-GmbH vermieteten Gegenstände trage, jedoch über kein eigenes Personal verfüge, sei eine fremdübliche Abgeltung mit 3% des Lohnaufwandes vereinbart worden.

Zu den Ausführungen in Tz 27 des BP-Berichts brachte die Beschwerdeführerin vor, die P-GmbH erbringe Leistungen im Bereich des Rechnungswesens an das Einzelunternehmen der Beschwerdeführerin. Zwischen der P-GmbH und der Beschwerdeführerin sei vereinbart worden, dass die Leistungen mit pauschal 10% des Geschäftsführergehaltes der Beschwerdeführerin abgegolten würden. Dieses Pauschale gelte die Kosten für Buchhaltung, Postwesen, Schriftverkehr, etc. ab.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab.

Die Kürzung der Betriebsausgaben des Einzelunternehmens der Beschwerdeführerin um einen Teil der von der P-GmbH weiterverrechneten Lohnaufwendungen, wie sie das Finanzamt vorgenommen habe, sei berechtigt. Das Einzelunternehmen habe im Jahr 1995 die Produktion eingestellt. Bereits 1990 seien die Arbeitnehmer des Einzelunternehmens von der P-GmbH übernommen worden, wobei sodann je nach dem Verhältnis der Produktion bei der P-GmbH einerseits und beim Einzelunternehmen andererseits der Prozentsatz für die Weiterverrechnung der Lohnaufwendungen (von der P-GmbH an die Beschwerdeführerin als Einzelunternehmerin) ermittelt worden sei. Trotz der Produktionseinstellung ab 1995 sei der noch für 1995 ermittelte Prozentsatz (3%) in den Folgejahren unverändert weitergeführt worden. Nebenbei sei es zu einer

Schwächung der Vermieterposition gekommen, weil die P-GmbH als Mieterin auf eigene Kosten Gebäudeteile neu errichtet und Maschinen ersetzt habe, was zu einer Mietenreduktion ab August 1995 geführt habe.

Eine nachvollziehbare Vereinbarung über die Prozentsatzregelung sei nicht vorhanden gewesen. Die belangte Behörde erachte den vom Finanzamt im Schätzungsweg anerkannten Verrechnungsbetrag als angemessen. Es liege damit eine hinreichende Abgeltung von Instandhaltungs- und Wartungsarbeiten am Bestandsobjekt vor.

Die Weiterverrechnung von 10% des Geschäftsführergehaltes der Beschwerdeführerin von der P-GmbH an das Einzelunternehmen der Beschwerdeführerin sei steuerlich nicht anzuerkennen. Dass dieser Verrechnung Leistungen der P-GmbH in Form von Buchhaltung, Postwesen, Schriftverkehr, etc zu Grunde lägen, stelle eine nachträgliche Behauptung der Beschwerdeführerin dar. Eine solche Vereinbarung sei im gegenständlichen Fall an Hand nachweislich rückwirkend erstellter Aktenvermerke vorzuspiegeln versucht worden. Erst im Laufe der Prüfung sei von der bisherigen Sachverhaltsdarstellung, wonach 10% des Geschäftsführerbezuges weiterverrechnet worden seien, willkürlich abgewichen worden. Es wäre im Übrigen unverständlich, warum die in der Berufung angeführten Aufwendungen für Buchhaltung, Postwesen, Schriftverkehr mit dem Satz von 10% weiterverrechnet werden sollten, während im Übrigen die Lohnsumme (ohne Geschäftsführerbezug) mit 3% weiterverrechnet worden sei.

Gegen diesen Bescheid hat die Beschwerdeführerin Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben. Sie erachtet sich im Recht auf Anerkennung von Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 EStG verletzt, wonach Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst seien, als Betriebsausgaben anzuerkennen seien.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 stellen Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind, Betriebsausgaben dar.

In der Beschwerde wird vorgebracht, die Beschwerdeführerin vermiete aus ihrem Einzelunternehmen Maschinen und Gebäude an die P-GmbH. Das Einzelunternehmen trage vereinbarungsgemäß die Kosten für die Instandhaltungs- und Wartungsarbeiten. Die Weiterverrechnung des anteiligen Lohnaufwandes von der P-GmbH an das Einzelunternehmen sei vereinbart worden, weil das Einzelunternehmen mangels eigener Dienstnehmer diese Wartungs- und Reparaturarbeiten nicht selbst durchführen könne. Die Ansicht, die Verrechnung der Reparatur- und Wartungsarbeiten an das Einzelunternehmen sei steuerlich nicht anzuerkennen, sei unrichtig.

Mit diesem Vorbringen entfernt sich die Beschwerde von den Sachverhaltsfeststellungen, die dem angefochtenen Bescheid zu Grunde liegen.

Der Prüfer hat im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung die Feststellung getroffen, da seit 1990 keine Arbeitnehmer mehr beim Einzelunternehmen der Beschwerdeführerin beschäftigt seien, sei der Lohnaufwand der P-GmbH (abzüglich Geschäftsführerbezug der Beschwerdeführerin) in den Jahren ab 1990 in jenem Ausmaß von der P-GmbH an die Beschwerdeführerin (für ihr Einzelunternehmen) verrechnet worden, das dem Verhältnis der Produktionstätigkeit der P-GmbH zur Produktionstätigkeit des Einzelunternehmens entspreche. Für 1995 habe sich auf diese Weise eine Weiterverrechnung von 3% ergeben. Auch nach Ablauf des Kalenderjahres 1995 sei dieser Prozentsatz beibehalten worden, obwohl es zur völligen Einstellung der Produktionstätigkeit im Einzelunternehmen gekommen sei. Die Beschwerdeführerin habe dieses Aufteilungsverhältnis erst nachträglich im Zuge der Außenprüfung mit Instandhaltungskosten für die an die P-GmbH vermieteten Gegenstände begründet.

Der Prüfer konnte diese Sachverhaltsfeststellungen insbesondere darauf stützen, dass sie der ersten Verantwortung der Beschwerdeführerin im Prüfungsverfahren entsprechen und die Beschwerdeführerin als Beweismittel für ihre später geänderte Verantwortung Aktenvermerke und Umlaufbeschlüsse vorgelegt hat, deren erst nachträgliche Erstellung der Prüfer nachweisen konnte.

Die belangte Behörde hat diese Sachverhaltsfeststellungen in ihren Bescheid übernommen. Die Beschwerde vermag nicht aufzuzeigen, dass die Feststellungen das Ergebnis unschlüssiger Beweiswürdigung wären. Sie vermag insbesondere auch nicht aufzuzeigen, welcher Zusammenhang zwischen den von ihr behaupteten Instandhaltungs- und Wartungsarbeiten an den von der Beschwerdeführerin vermieteten Gegenständen einerseits und dem Satz von 3% der Lohnsumme (ohne Geschäftsführerbezug) der P-GmbH bestehen sollte.

Auf der Basis der sohin unbedenklichen Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde haben die durch die P-GmbH in Rechnung gestellten Beträge im Ausmaß eines bestimmten Anteiles ihrer Lohnaufwendungen (ohne Geschäftsführerbezug) das Entgelt dafür dargestellt, dass die Dienstnehmer der P-GmbH auch für die Beschwerdeführerin tätig gewesen sind, und zwar im Rahmen der Produktionstätigkeit ihres Einzelunternehmens. Auf der Grundlage der Feststellung, dass sich die von der P-GmbH (durch ihre Arbeitnehmer) dem Einzelunternehmen der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen gemindert haben, ist es nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn die belangte Behörde auch nur einen verminderten Betrag der Zahlung vom Einzelunternehmen an die P-GmbH als iSd § 4 Abs. 4 EStG 1988 durch den Betrieb des Einzelunternehmens veranlasst angesehen hat.

Die Beschwerde bekämpft nicht konkret die Sachverhaltsfeststellung, dass der Weiterverrechnung eines Teiles der Bezüge der Beschwerdeführerin als Geschäftsführerin der P-GmbH die Erbringung von Leistungen durch die Beschwerdeführerin an ihr Einzelunternehmen zu Grunde liegt. Es entspricht aber der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass Leistungen des Unternehmers für sein Unternehmen auch nicht durch Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft zu Betriebsausgaben führen (vgl. etwa die hg Erkenntnisse vom 23. April 2008, 2005/13/0115, und vom 31. März 2005, 2000/15/0117).

Mit dem angefochtenen Bescheid wird auch über Vorauszahlungen an Einkommensteuer abgesprochen. Ein eigenständiges Vorbringen hiezu enthält die Beschwerde nicht.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Von der Durchführung einer Verhandlung konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II 2008/455.

Wien, am 29. April 2010