

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Trias Wirtschaftstreuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Reichsstraße 126, 6800 Feldkirch, über die Beschwerde vom 19. Jänner 2015 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 19. Dezember 2014 betreffend Einkommensteuer 2009 bis 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Rahmen einer bei der „***3*** GmbH“ durchgeführten Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass der Beschwerdeführer (im Folgenden abgekürzt Bf.) vom Geschäftsführer dieser Gesellschaft in den Jahren 2008 bis 2012 insgesamt 475.600,00 € für Projekte in Vietnam erhalten hat.

Zum Rechtsgrund dieser Zahlungen wurde der Bf. vom Finanzamt am 20. September 2013 und am 4. November 2013 einvernommen.

In seiner Vernehmung am 20. September 2013 gab der Bf. an, er sei in eigenem Namen als Vermittler für die Fa. „***3*** GmbH“ in Asien tätig gewesen und habe versucht, Geschäftsanbahnungen für Projektentwicklungen im Industriebereich herzustellen. 2010 und 2011 sei er fast durchgehend in Vietnam wohnhaft gewesen. In Deutschland sei er bis Anfang 2013 auch mit Hauptwohnsitz gemeldet gewesen. Seit 2009 sei er zudem mit Hauptwohnsitz in Österreich gemeldet, tatsächlich sei er immer nur tageweise in Österreich gewesen. Seit 2013 sei er mit einer Indonesierin verheiratet. Das Haus in Vietnam werde von ihm und einer

Assistentin des Geschäftsführers der Fa. „***3*** GmbH“ bewohnt, die ersten drei Monate sei auch der betreffende Geschäftsführer anwesend gewesen, sämtliche Kosten seien an diesen weiterverrechnet worden. Alle Aufwendungen seien in der vorgelegten Zusammenstellung enthalten und die Belege hierzu seien auf einer CD eingescannt worden (laut Niederschrift des Finanzamtes über die Einvernahme des Bf. sind auf dieser CD lediglich Hotelrechnungen bis einschließlich 2011 vorhanden, nicht aber die Belege über die Flüge).

Seinen Lebensunterhalt habe er in diesem Zeitraum mittels der Zahlungen des Geschäftsführers der Fa. „***3*** GmbH“ bestritten. Darüber existierten keine Vereinbarungen, dieser Umstand sei auch nicht mit der Fa. „***3*** GmbH“, sondern mit deren Geschäftsführer persönlich und mündlich vereinbart worden. Sofern Abschlüsse getätigt würden, erhalte er eine Provision über deren Höhe keine Vereinbarungen getroffen worden seien. Üblich wären beispielsweise 3%, die Projekte würden sich auf ca. 100 Mill. Dollar belaufen. Ab 2013 seien kleinere Abschlüsse getätigt worden und er gehe von Einnahmen in Höhe von ca. 20.000,00 € aus.

Er plane, seinen österreichischen Wohnsitz beizubehalten, er habe eine Wohnung in einem Appartementhaus mit ca. 20 m², Unterkunftgeber sei der Geschäftsführer der Fa. „***3*** GmbH“, Herr ***4***.

In seiner Vernehmung am 4. November 2013 gab der Bf. gegenüber dem Finanzamt an, ein Großteil der sich auf der vorgelegten CD befindlichen Belege seien deswegen auf Frau ***5*** ausgestellt worden, weil er sich als Ausländer mit einem dreimonatigen Touristenvisum nur für diese Zeitspanne in Vietnam anmelden habe können. Danach habe er weder einen Mietvertrag abschließen noch sich auf einfachem Weg als Strom- und Gasbezieher registrieren lassen können. Außerdem sei die gewählte Vorgangsweise schon wegen der Sprache viel einfacher gewesen. Er habe in Vietnam ein Bankkonto, von welchem teilweise die Zahlungen an Frau ***6*** erfolgt seien und worauf auch teilweise Gelder von Herrn ***4*** überwiesen worden seien.

Flugkosten in Höhe von 30.000,00 € seien - trotzdem er eineinhalb Jahre durchgehend in Asien gewesen sei - deswegen angefallen, weil er sich nicht ausschließlich in Vietnam aufgehalten habe, sondern wiederholt für einige Tage geschäftlich nach Indonesien, Singapur, Kambodscha, Laos, Katar, Thailand oder wieder nach Europa reisen habe müssen.

Die Miete für das Haus in ***7*** habe deshalb 1.800,00 € bis 2.000,00 € betragen, weil die Mieten in dieser vietnamesischen Stadt grundsätzlich hoch seien. Zudem habe das gemietete Haus ca. 200 m² Wohnfläche gehabt und repräsentativen Zwecken gedient. In diesem Haus hätten er selbst und Frau ***5*** gewohnt, Herr ***4*** lediglich bei seinen Aufenthalten in Vietnam. Hier seien auch Geschäftskunden empfangen worden.

Die Fa. ***8*** sei von Frau ***5*** für den Fall gegründet worden, dass ein Projekt verwirklicht würde, welches dann über diese Firma abgewickelt worden wäre. Da kein Projekt zustande gekommen sei, sei diese Firma wieder stillgelegt worden. Die in diesem Jahr in Indonesien in Angriff genommenen Projekte würden aber voraussichtlich zustande kommen.

Betreffend der von Herrn ***4*** an den Bf. getätigten Zahlungen gab letzterer an, diese seien zum Teil auf ein Konto bei der ***9*** eingezahlt worden und teilweise direkt auf seine Kreditkarte erfolgt. Bei letzterer handle es sich um eine Prepaid-Kreditkarte (***10***) von der ***11***, darauf seien maximal 5.000,00 € einzahlbar.

Zweck seiner Vermittlungstätigkeit sei gewesen, dass Herr ***4*** Verträge als Generalunternehmer für den Bau von diversen Großprojekten erhalte. Bisher habe es nicht geklappt, weil das Geld dazu gefehlt habe. Zwar sei das Geld ebenso wie die Kontakte grundsätzlich vorhanden gewesen, ersteres habe aber nicht ins Land verbracht werden können ohne Steuern zu zahlen.

Nach Einreichung von Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2009 bis 2012 im Juni 2014 und auf Verlangen nachgereichten dazugehörigen Beilagen im Juli 2014 wurde am 30. Juli 2014 dem Finanzamt eine „Niederschrift zur mündlichen Vereinbarung vom April 2009“ übermittelt. In der mit 20. Juni 2014 datierten und vom Bf. sowie von ***2*** unterzeichneten Niederschrift wird expressis verbis Folgendes ausgeführt:

*„Präambel: Gemeinsam möchte man sich neue Märkte und Kunden für Herrn ***2*** bzw. die Firma ***12*** Ges.m.b.H. erschließen. Das können Projekte sein, die Stahlerzeugnisse benötigen, oder neue Firmenkunden, wie zum Beispiel in Vietnam, aber auch in Asien.*

Hierzu beschlossen beide Parteien Folgendes:

*Erstens: Herr ***2*** bzw. die Fa. ***12*** gewährt dem Bf. ein Darlehen für Geschäftsanbahnungen in Asien.*

Die Darlehensgröße soll sich von einem anfänglichen Budget in Höhe von 100.000 € (i.W. Einhunderttausend Euro) in weiterer Folge an den tatsächlich anfallenden Aufwendungen orientieren.

*Zweitens: Herr ***2*** bzw. die Fa. ***12*** und der Bf. vereinbaren einen Zinssatz in Höhe von 7,5% p.A. anfallend auf die jeweils vereinbarte Darlehenssumme. Herrn ***2*** ist bewusst, dass es sich um Risikokapital handelt. Dies wird über einen höheren Zinssatz als marktüblich abgegolten.*

Drittens: Die Laufzeit des Darlehens bzw. die Aktivitäten werden auf sechs Jahre begrenzt, beginnend mit der mündlichen Vereinbarung und kann einvernehmlich von beiden Parteien jeder Zeit verlängert bzw. aufgelöst werden.

*Viertens: Ziel zur Sicherung dieses Darlehens sollen Verträge sein, die der Bf. zu Gunsten von Herrn ***2*** und seinen Firmen zur Abschlussreife bringt. Dazu verpflichtet sich der Bf. regelmäßig und in kurzen Abständen Herrn ***2*** über Fortschritte zu informieren und sich abzustimmen. Sollten sich aus diesen Verträgen Gewinne ergeben, so werden die Darlehen gegen eine allfällige Provision für den Bf. in Abzug gebracht. Provisionen werden jeweils für jeden Vertragsabschluss individuell vereinbart und auch nur im Erfolgsfall fällig. Dies gilt auch für die Zahlung der Zinsen.*

Fünftens: Der ausstehende Betragsstand heute beträgt 275.600 € und schlüsselt sich auf wie folgt:

Im Jahr 2009 87.000 €, davon 10.000 € nicht rückzahlbar privat für den Bf. für den Lebensunterhalt.

Im Jahr 2010 98.300 €, davon 10.000 € nicht rückzahlbar privat für den Bf. für den Lebensunterhalt.

Im Jahr 2011 64.400 €, davon 10.000 € nicht rückzahlbar privat für den Bf. für den Lebensunterhalt.

Im Jahr 2012 25.900 €, davon 20.000 € nicht rückzahlbar privat für den Bf. für den Lebensunterhalt.

Gesamt Darlehenssumme 225.600 €, davon 50.000 Privatentnahmen.

*Beide Parteien sind sich einig, dass es sich bei dieser Darlehenssumme um eine Forderung zuzüglich Zinsen in vollem Umfang abzüglich der Privateinnahmen zu Gunsten Herrn ***13*** bzw. Fa. ***14*** gegen den Bf. handelt.“*

In der dem Finanzamt von der steuerlichen Vertretung des Bf. am 23. Oktober 2014 übermittelten Stellungnahme führt der Bf. hinsichtlich des Darlehensvertrages aus, es sei ein Zins für den Erfolgsfall vereinbart worden. Es mache keinen Sinn, einen Zins zu zahlen, solange auch der Lebensunterhalt aus dem Darlehen bestritten werde, somit keine Einkünfte vorhanden seien. Daher habe Herr ***4*** das Darlehen als Risikokapital definiert und deshalb im Erfolgsfall einen höheren Zins vereinbart. Auch müsse für einen rechtsgültigen Darlehensvertrag, insbesondere bei einem Privatarlehen, keine Sicherheit vereinbart werden. Normalerweise sei dies sogar eher unüblich.

Zu den 100.000,00 € werde angemerkt, dass diese Summe von Herrn ***4*** in Forex (Devisenhandel) investiert worden sei. Das habe der Bf. für ihn organisiert. Das Geld sei direkt zu ***15*** (***21***) transferiert worden, wo es verloren worden sei. Die Firma sei mittlerweile in Konkurs. Dies habe Herr ***4*** auch so deklariert. Es sei daher falsch, diese Summe dem Bf. zuzuordnen. Auch die Ausgaben, die Frau ***5*** in ihrem Namen getätigt

habe, seien zum Großteil aus Geldern bezahlt worden, die der Bf. von Herrn ***4*** bekommen habe. Zudem sei er nach seinem Wissensstand nicht rechenschaftspflichtig über die Verwendung der Gelder aus dem Darlehen.

Im Dezember 2014 fand eine die Einkommen- und die Umsatzsteuer der Jahre 2009 bis 2012 betreffende Außenprüfung statt, bei der die folgenden beschwerdegegenständlich wesentlichen Feststellungen getroffen wurden:

„Tz 1 Kontrollmitteilung

*Laut hieramtlicher Unterlagen hat der Bf. in den Jahren 2008 bis 2012 insgesamt 475.600,00 € von Herrn ***1*** für Projekte in Vietnam erhalten (davon 375.600,00 € für 2009-2012). Die Beträge wurden teilweise bar bezahlt, teilweise überwiesen und teilweise liegen hierfür eidesstattliche Erklärungen über den Erhalt vom Bf. vor.*

Erhaltene Geldbeträge lt. Beilage zu den Einkommensteuererklärungen des Bf.

2009	87.000,00 €
2010	***BF1StNr1***.300,00 €
2011	64.400,00 €
2012	25.900,00 €
	275.600,00 €

*Erhaltene Geldbeträge lt. Fa. ***12***:*

2008	100.000,00 €
2009	187.000,00 €
2010	***BF1StNr1***.300,00 €
2011	64.400,00 €
2012	25.900,00 €
	475.600,00 €

Für 2008 wurde keine Einkommensteuererklärung zugesendet, da kein Wohnsitz im Inland besteht.

Tz 2 Tätigkeit des Bf. in Zusammenhang mit diesen Beträgen

*Laut vorgelegter eidesstattlicher Erklärungen und laut niederschriftlicher Auskünfte am 20.9.2013 und am 4.11.2013 war er in eigenem Namen als Vermittler für die Fa. ***16*** in Asien tätig. Er versuchte Geschäftsanbahnungen für Projektentwicklungen im Industriebereich*

herstellen. Zweck der Vermittlungstätigkeit war, dass Herr ***4*** Verträge als Generalunternehmer für den Bau von diversen Großprojekten erhält, wie z.B:

- Krankenhausprojekt von Herrn ***17***
- Bebauungsprojekt der ***18***
- Infrastrukturprojekt im Distrikt 2 von ***19***
- Projekt im Dreiländereck von Laos, Kambodscha und Vietnam in ***20***

Die Projekte belaufen sich auf ca. 100 Mill. Dollar.

Tz 3 Bemessungsgrundlagen laut Einkommensteuererklärungen

		2009	2010	2011
Erlöse	KZ 9040	10.000,00 €	10.000,00 €	10.000,00 €
Betriebsausgaben	KZ 9230	1.200,00 €	1.200,00 €	1.200,00 €

Als Grundlage für diese Ermittlung wurde die Niederschrift über eine mündliche Vereinbarung zwischen dem Bf. und ***2*** bzw. Fa. ***12*** GmbH vom 20.6.2014 vorgelegt, wonach ein Darlehen in Höhe von 275.600,00 € gewährt wurde.

Rechtliche Würdigung

Gemäß § 21 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Der Darlehensvertrag wird steuerlich aus folgenden Gründen nicht anerkannt:

- Keine Zinsen bis dato und keine Sicherstellung ist fremdunüblich
- Abzug für Lebensunterhalt ist fremdunüblich
- Die dargestellte Darlehenssumme im Vertrag ist nicht vollständig, es fehlen je 100.000,00 € im Jahr 2008 und 2009, obwohl unter Erstens vom anfänglichen Budget in Höhe von 100.000,00 € die Rede ist.
- Keine Vereinbarung für den Fall, dass keine Vertragsabschlüsse zustande kommen.
- Weder bei den Erstauskünften am 20.9. und 4.11.2013 im Finanzamt noch bei den eidesstattlichen Erklärungen ist von einem Darlehen die Rede.
- Laut Darlehensvertrag waren je 10.000,00 € von 2009 bis 2011 und 20.000,00 € für 2012 für den Lebensunterhalt. Laut der Aufstellung über die getätigten Ausgaben hat der Bf. von 2008 – 2012 46.000,00 € erhalten.
- Laut niederschriftlicher Auskunft war der Bf. im eigenen Namen tätig.

Die Zahlungen sind daher als Einnahmen in folgender Höhe anzusetzen:

*Lt. BP ***12*** GmbH*

2009	187.000,00 €
2010	***BF1StNr1***.300,00 €
2011	64.400,00 €
2012	25.900,00 €
	375.600,00 €

Tz 4 Anlässlich der BP wurde eine Aufstellung über die Betriebsausgaben und eine CD mit Rechnungen vorgelegt.

*Der Großteil der Rechnungen ist nicht auf den Bf. ausgestellt, sondern auf Frau ***5***. Dass Aufwendungen über das Betriebsausgabenpauschale angefallen sind ist glaubhaft, mangels Überprüfungsmöglichkeit werden diese in Höhe von 30% geschätzt.*

Tz 6 Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut BP

	2009	2010	2011	2012
Einnahmen	187.000,00 €	***BF1StNr1***.300,00 €	64.400,00 €	25.900,00 €
Betriebsausgaben 30%	56.100,00 €	29.490,00 €	19.320,00 €	7.770,00 €
Einkünfte	130.900,00 €	68.810,00 €	45.080,00 €	18.130,00 €

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und setzte mit Einkommensteuerbescheiden vom 19. Dezember 2014 die Einkommensteuer 2009 mit 55.655,00 €, jene für 2010 mit 22.660,00 €, jene für 2011 mit 12.076,00 € und jene für 2012 mit 1.720,00 € fest.

In der gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2012 erhobenen Beschwerde vom 19. Jänner 2015 bringt der Bf. vor, es handle sich bei den im Jahr 2009 auf dem Verrechnungskonto von ***2*** an ihn ausgewiesenen 100.000,00 € um Kapital des Herrn ***4***, das dieser in den Devisenmarkt investiert gehabt habe. Für die Teilnahme am Devisenmarkt sei das Eröffnen einer Position mittels Trading-Account bei einem Forex-Broker erforderlich. Der Bf. habe diesen Account im Namen von Herrn ***4*** eingerichtet, da hierfür weitreichende Fremdsprachenkenntnisse erforderlich gewesen seien. Dieser Betrag sei daher keinesfalls dem Bf. zuzurechnen.

Hinsichtlich des Darlehensvertrages werde angemerkt, dass der Bf. seinen Lebensunterhalt aus dem Darlehen bestreite, weshalb für die Zinszahlung ein weiteres privates Darlehen erforderlich gewesen wäre. Dies gelte auch für die Sicherstellung. Die vereinbarten Zinsen

würden daher erst bei Rückzahlung des Darlehens verrechnet. Zinsen und Sicherstellung seien bestimmende Faktoren eines Bankdarlehens. Dem Bf. sei aber aufgrund fehlender Einkünfte nur der Weg des Privatdarlehens offen gestanden. Bei einem solchen Sachverhalt könne kein Fremdvergleich mit einem Bankdarlehen erfolgen.

Auch sei der Abzug für den Lebensunterhalt nur im Vergleich zu einem Bankdarlehen fremdunüblich. Ein Bankdarlehen liege nicht vor, weshalb keine Vergleichbarkeit gegeben sei.

Zur Feststellung der Betriebsprüfung, wonach die dargestellte Darlehenssumme im Vertrag nicht vollständig sei, sondern jeweils im Jahr 2008 und 2009 100.000,00 € fehlen würden, obwohl unter „*Erstens*“ von einem anfänglichen Budget in Höhe von 100.000,00 € die Rede sei, sei Folgendes zu entgegnen: Die mündliche Vereinbarung sei erst im April 2009 zwischen den Vertragspartnern getroffen worden, über das Darlehen im Jahr 2008 gebe es keine Niederschrift. Bezüglich des fehlenden Betrages im Jahr 2009 werde auf obige Ausführungen verwiesen.

In der „*Niederschrift zur mündlichen Vereinbarung*“ sei ein Zinssatz von 7,5% p.a. im Bewusstsein vereinbart worden, dass es sich bei diesem Darlehen um ein „*mit Risiko behaftetes Invest*“ handle.

Es werde daher die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2012 sowie die erklärungsgemäße Festsetzung der Einkommensteuer 2009 bis 2012 beantragt.

Mit Schriftsatz des Finanzamtes vom 12. Februar 2015 wurde der Bf. ersucht, anhand von geeigneten Unterlagen (Bestätigung über die Eröffnung eines Trading Accounts, E-Mails, Kontoauszüge, Buchungsbelege, Spesenabrechnungen, etc.) den Nachweis darüber zu erbringen, dass der Betrag von 100.000,00 € für die erfolgten Transaktionen bei einem Forex-Broker im Namen des Herrn ***4*** erforderlich gewesen und verwendet worden sei.

In der Folge wurden dem Finanzamt am 26. Februar 2015 von der steuerlichen Vertretung des Bf. folgende Unterlagen übermittelt:

- Eine Bestätigung, dass ***2*** am 12. Februar 2008 an die „***21***“ 100.000,00 € überwiesen hat.
- Ein von ***2*** am 4. Februar 2008 unterzeichnetes „Risk Disclosure Statement“ (Erklärung zur Risikoaufklärung) betreffend die „***21***, ***22***“.
- Ein „Certificate of Foreign Status of Beneficial Owner for United States Tax Withholding“ (Wirtschaftlicher Eigentümer Quellensteuer, US-Steuerabzug), lautend auf ***2*** und von diesem am 2. April 2008 unterzeichnet. Als Amount (Menge) ist eine Summe von 100.000,00 € angeführt.
- Ein Kontenantrag lautend auf Forex ***4***-***23*** (Bf.), wobei in der E-Mail Adresse „***24***“ angeführt wird. Konteninhaber ist ***2***.

Mit Beschwerdevereentscheidung vom 5. März 2015 wurde die Beschwerde im Wesentlichen mit der Begründung abgewiesen, nach dem in § 2 Abs. 1 EStG 1988 verankerten Grundsatz der Individualbesteuerung werde im Gegensatz zur „Haushaltsbesteuerung“ nur das Einkommen einer (natürlichen) Person besteuert. Die sachliche Steuerpflicht nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 knüpfe an den Begriff des Einkommens an. Die Summe der vom Steuerpflichtigen innerhalb eines Wirtschaftsjahres erzielten positiven und negativen Einkünfte führe zum Gesamtbetrag der Einkünfte.

Im Ertragsteuerrecht sei die wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 21 BAO vorherrschend. Rechtsgeschäftliche Grundlagen welcher Art auch immer würden nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht nach ihrer äußeren Erscheinungsform beurteilt. Von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sei kein Rechtsgebiet ausgeschlossen (VfGH 16.6.79, B 421/77). Nach § 21 BAO solle die wirtschaftliche Betrachtungsweise den wahren wirtschaftlichen Gehalt eines Sachverhalts zum Gegenstand der Subsumtion machen.

Einkünfte würden dem Steuersubjekt zugerechnet, das auf eigene Rechnung den Steuertatbestand aufgrund seiner Dispositionsfähigkeit durch Leistungserbringung am Markt erfülle. Entscheidend sei die Disposition (Verfügungsmacht) über den Einsatz des Leistungspotentials, also das wirtschaftliche Bewirken derjenigen Leistung, durch die der Steuertatbestand verwirklicht werde. Die Leistungserbringung als solches sei weit gefasstes oberstes Merkmal für alle sieben Einkunftsarten und bedürfe der Konkretisierung in den verschiedenen Fallkonstellationen. Disposition (Verfügungsmacht) über die Leistung sei die Nutzung von Marktchancen, das Anbieten oder auch Einstellen von Leistungen. Die Zurechnung der Einkünfte erfolge gleichzeitig mit der Verwirklichung des Steuertatbestandes durch den Steuerpflichtigen. Die zivilrechtliche Gestaltung habe nur Indizwirkung (so Bodis, Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften, 24, zur Darstellung von Ruppe; davon abweichende Rechtsansichten zur zivilrechtlichen Maßgeblichkeit auf S. 41). Die angeführten Zurechnungsgrundsätze würden für beschränkt wie für unbeschränkt Steuerpflichtige gelten. Mit Zurechnung sei die persönliche Zurechnung der Einkünfte zu jenem Steuersubjekt gemeint, das die Marktleistung tatsächlich bewirke.

Der Bf. habe anlässlich seiner niederschriftlichen Einvernahme am 20. September 2013 angegeben, dass er im Prüfungszeitraum im eigenen Namen als Vermittler für die Fa. „***12*** GmbH“ in Asien tätig sei und versuche, Geschäftsanbahnungen für Projektentwicklungen im Industriebereich herzustellen. Zweck der Vermittlungstätigkeit sei gewesen, dass Herr ***4*** Verträge als Generalunternehmer für den Bau von diversen Großprojekten erhalte. Für die Abgabenbehörde sei somit unzweifelhaft, dass der Bf. – wie er selbst erwähne – am Markt aufgetreten sei und so die geforderte Marktleistung auch tatsächlich erbracht habe.

Um die besagten Geschäftsanbahnungen bewerkstelligen zu können und zur Bestreitung seines privaten Lebensunterhaltes seien dem Bf. im Zeitraum 2009 bis 2012 insgesamt 375.600,00 € (2009: 187.00,00 €, 2010: 98.300,00 €, 2011: 64.400,00 €, 2012: 25.900,00 €) von Seiten der Fa. „***12*** GmbH“ bzw. von Herrn ***4*** persönlich zugeflossen. Zugeflossen („bezogen“, Abs. 1 S 1) sei eine Einnahme, sobald der Empfänger über sie „tatsächlich und rechtlich“ (VwGH 29.4.2010, 2007/15/0293) bzw. „rechtlich und wirtschaftlich“ (VwGH 19.6.2002, 98/15/0142; LStR 631) verfügen könne (zur rechtlichen Verfügungsmöglichkeit kritisch Taucher, Zufluss-Abfluss-Prinzip, 20, sowie DKMZ/Doralt § 19 Rz 10; siehe Rz 26 „Widerrechtlicher Bezug“), sich der Zufluss also wirtschaftlich in einer Vermehrung des Vermögens des Steuerpflichtigen auswirke (VwGH 7.7.2011, 2007/15/0156). Ein Betrag sei auch dann zugeflossen, wenn er dem Steuerpflichtigen bloß gutgeschrieben worden sei, vorausgesetzt, dass er über den Betrag rechtlich und wirtschaftlich verfügen könne (VwGH 26.9.2000, 99/13/0193; siehe Rz 26 „Gutschriften“); die Verfügung könne auch durch ein „Stehenlassen“ erfolgen (siehe Rz 26).

Die Zahlungen seien teilweise bar erfolgt bzw. existierten darüber eidesstattliche Erklärungen. Für die zur Entscheidung berufene Behörde stehe somit fest, dass der Bf. tatsächlich und wirtschaftlich über den Gesamtbetrag von 375.600,00 € verfügen habe können und ihm dieser Betrag daher in Anwendung des § 19 EStG 1988 zugeflossen sei.

Der Argumentation des Bf., wonach es sich bei den strittigen Geldern um ein Darlehen an ihn bzw. um Geld für die Einrichtung eines Forex-Broker-Kontos handle, werde wie folgt entgegengetreten: Aufgrund der vorliegenden Unterlagen sei feststellbar, dass im Zuge der persönlichen Vorsprache des Bf. am 4. November 2013 keine Rede davon gewesen sei, dass ein Darlehensvertrag existiere. Mit E-Mail vom 30. Juli 2014 sei der Betriebsprüfung ein schriftlicher, mit 20. Juni 2014 datierter Darlehensvertrag übermittelt worden. Dabei handle es sich um die schriftliche Abfassung der im April 2009 mündlich getroffenen Vereinbarung. Allerdings habe es dazu erst der Aufforderung der Betriebsprüfung bedurft, die mündlich getroffene Vereinbarung schriftlich abzufassen.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise iSd § 21 BAO (Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht nach der äußeren Erscheinungsform des Sachverhaltes) diene der Auslegung, sie sei ein Element der teleologischen Interpretation (Ritz, BAO⁴, § 21 Rz 6).

Der vorliegende Darlehensvertrag werde aus folgenden Gründen nicht anerkannt:

- Trotz der Tatsache, dass der Darlehensvertrag in Pkt. 2 einen Zinssatz in Höhe von 7,5% p.a. vorsehe, seien keine Zinsen für die offene Darlehensvaluta bezahlt worden.
- Vereinbarungen bezüglich der Rückführung des Darlehens für den Fall des Nichtzustandekommens von Geschäftsabschlüssen würden fehlen.

- Die Mitfinanzierung des privaten Lebensunterhalts des Darlehensnehmers in einem Darlehen für Geschäftsanbahnungen sei unüblich.
- Die Darlehenssumme im Darlehensvertrag divergiere mit der tatsächlichen Darlehenshöhe.
- Bei den Erstauskünften am 20. September 2013 und am 4. November 2013 sowie in der eidesstattlichen Erklärung sei keine Rede von einem vorhandenen Darlehensvertrag gewesen.
- Laut Darlehensvertrag seien je 10.000,00 € von 2009 bis 2011 und 20.000,00 € für 2012 für den privaten Lebensunterhalt des Darlehensnehmers gedacht gewesen. Den Aufstellungen des Bf. sei jedoch zu entnehmen, dass er im Zeitraum 2008 bis 2012 46.000,00 € erhalten habe.
- Der Darlehensgeber habe keine Sicherheit für die hingegebene Darlehensvaluta verlangt.

Das Beschwerdevorbringen, wonach es für den Bf. aufgrund seiner persönlichen Situation erforderlich gewesen sei, ein privates Darlehen aufzunehmen, da er von einem Bankinstitut kein solches bekommen hätte, sei für das Finanzamt kein Argument für die steuerliche Anerkennung des vorliegenden Vertrages. Der Rechtsansicht des Bf., wonach deshalb kein Vergleich mit einem Bankdarlehen getroffen werden dürfe, sei vielmehr entgegenzuhalten, dass nach der allgemeinen Lebenserfahrung und der Geschäftspraxis jeder Darlehensgeber Sicherheiten für das hingegebene Kapital fordere. Dabei mache es keinen Unterschied, ob es sich um ein privates Darlehen oder um ein Bankdarlehen handle. Diese Grundsätze würden auch für die Ausführungen in der Beschwerde zum Abzug des privaten Lebensunterhaltes des Bf. gelten.

Hinsichtlich des strittigen Betrages von 100.000,00 €, welcher nach Angabe des Bf. für Investitionen des Herrn ***4*** in den Devisenmarkt verwendet worden sei, werde auf das unbeantwortet gebliebene Ergänzungsersuchen des Finanzamtes zu verwiesen. Der Bf. habe somit von der Möglichkeit, den diesbezüglichen Sachverhalt aufzuklären und so zu einer korrekten Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen beizutragen, keinen Gebrauch gemacht. Der strittige Betrag werde deshalb in Anwendung des § 21 BAO dem Bf. als Betriebseinnahme hinzugerechnet.

Mit dem fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Ergänzend wurde vorgebracht, entgegen den Feststellungen in der Beschwerdevorentscheidung seien dem Finanzamt Unterlagen übermittelt worden, die aufzeigen würden, dass ein Betrag von 100.000,00 € für Transaktionen bei einem Forex-Broker im Namen des Herrn ***4*** verwendet worden seien.

Im Vorlagebericht des Finanzamtes vom 12. Mai 2015 wurde in der Stellungnahme zu den Ausführungen im Vorlageantrag darauf hingewiesen, dass aufgrund eines Versehens die

Faxnachricht des steuerlichen Vertreters vom 26. Februar 2015 betreffend Broker-Konto für den Devisenmarkt im Zuge der Erlassung der Beschwerdeentscheidung nicht gewertet worden sei.

Mit Schreiben vom 14. November 2022 ersuchte das BFG den Bf. um Beantwortung folgender Fragen und um Vorlage folgender Unterlagen:

- *„Haben Sie bezüglich der Ihnen von Herrn ***2*** in den Streitjahren 2009 bis 2012 überlassenen Geldern in Höhe von 375.600,00 € Rückzahlungen getätigt? Sollten Rückzahlungen erfolgt sein, ist der Zahlungszeitpunkt sowie die jeweilige Höhe der Zahlungen anzugeben und überdies belegmäßig nachzuweisen.*
- *Haben sie aufgrund erfolgreicher Geschäftsabschlüsse Provisionen erhalten und bejahendenfalls in welcher Höhe?*
- *Sie wurden mit Schriftsatz des Finanzamtes vom 12. Februar 2015 ersucht, anhand von geeigneten Unterlagen (Bestätigung über die Eröffnung eines Trading Accounts, E-Mails, Kontoauszüge, Buchungsbelege, Spesenabrechnungen, etc.) den Nachweis darüber zu erbringen, dass der Betrag von 100.000,00 € für die erfolgten Transaktionen bei einem Forex-Broker im Namen des Herrn ***4*** erforderlich gewesen und verwendet worden ist. Mit Antwortschreiben vom 26. Februar 2015 wurde für das Jahr 2008 ein solcher Nachweis erbracht, nicht aber für 2009. Sie werden daher nochmals ersucht, den gegenständlichen Nachweis für 2009 vorzulegen.“*

Mit Schriftsatz vom 9. Dezember 2022 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Das Ergänzungsersuchen des BFG vom 14. November 2022 blieb bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt unbeantwortet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. ist laut Zentralem Melderegister seit 4. September 2009 mit Hauptwohnsitz im Inland gemeldet. Unterkunftgeber ist der Geschäftsführer und mittelbare Gesellschafter (mit einem Anteil von 99%) der „***3*** GmbH“.

In den Streitjahren 2009 bis 2012 war der Bf. als Vermittler im eigenen Namen für die Fa. „***3*** GmbH“ in Asien tätig. Vermittelt werden sollten Vertragsabschlüsse, die der Fa. „***3*** GmbH“ die Stellung eines Generalunternehmers für diversen Großprojekte (z.B. Krankenhausprojekt von Herrn ***17***, Bebauungsprojekt der ***18***, Infrastrukturprojekt im Distrikt 2 von ***19***, Projekt im Dreiländereck von Laos,

Kambodscha und Vietnam in ***20***) einräumen sollten. Für getätigte Abschlüsse waren Provisionen vorgesehen, deren Höhe nicht festgelegt war.

Im Zeitraum 2009 bis 2012 hat der Bf. von der „***3*** GmbH“ bzw. von deren Geschäftsführer insgesamt 375.600,00 € (2009: 187.000,00 €, 2010: 98.300,00 €, 2011: 64.400,00 €, 2012: 25.900,00 €) erhalten (teils in bar, teils mittels Überweisung auf ein Konto bei der ***9*** bzw. auf eine Prepaid-Kreditkarte (***10***). Mangels anderweitiger Einkünfte hat der Bf. mit einem Teil dieser Gelder seinen Lebensunterhalt bestritten.

Rechtsgrund von Zahlungen in Höhe von insgesamt 225.600,00 € (2009: 77.000,00 €, 2010: 88.300,00 €, 2011: 54.400,00 €, 2012: 5.900,00 €) war laut der am 30. Juli 2014 dem Finanzamt übermittelten und vom Bf. sowie dem Geschäftsführer der „***3*** GmbH“ unterzeichneten und mit 20. Juni 2014 datierten „*Niederschrift zur mündlichen Vereinbarung vom April 2009*“ ein dem Bf. für Geschäftsanbahnungen in Asien von der gegenständlichen Gesellschaft gewährtes Darlehen mit einer jederzeit einvernehmlich verlängerbaren Laufzeit von 6 Jahren beginnend mit April 2009 und einem Zinssatz von 7,5% p.A. für den Erfolgsfall. Für jeden durch den Bf. vermittelten Vertragsabschluss wurden somit einerseits vereinbarungsgemäß Zinsen fällig gestellt und es war zudem eine noch zu vereinbarende Provision zu zahlen.

Getätigte Zahlungen seitens der „***3*** GmbH“ in Höhe von insgesamt 50.000,00 € (2009: 10.000,00 €, 2010: 10.000,00 €, 2011: 10.000,00 €, 2012: 20.000 €) wurden in der „*Niederschrift zur mündlichen Vereinbarung vom April 2009*“ als vom Bf. nicht rückzuzahlende Privatentnahmen des mittelbaren Gesellschafters der „***3*** GmbH“ zur Sicherung des Lebensunterhaltes des Bf. deklariert.

Ein Betrag von 100.000,00 €, den der Bf. im Jahr 2009 von der „***3*** GmbH“ erhalten hat, wurde laut Angaben des Bf. wie bereits im Jahr 2008 für Transaktionen bei einem Forex-Broker im Namen des Herrn ***4*** verwendet. Trotz mehrmaliger Aufforderung diese Angaben mittels geeigneter Unterlagen zu belegen, ist ein solcher Nachweis lediglich für das Jahr 2008, nicht jedoch für das Jahr 2009 erbracht worden.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den von der Abgabenbehörde im Beschwerdefall vorgelegten Akten und aus seitens des BFG vorgenommenen Firmenbuchabfragen sowie Recherchen im Abgabensinformationssystem.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

In Streit steht, ob es sich bei Geldern in Höhe von 275.600,00 €, die der Bf. in den Streitjahren von der „***3*** GmbH“ erhalten hat, um ein Darlehen handelt. Strittig ist zudem, ob weitere von der gegenständlichen Gesellschaft an den Bf. bezahlte Gelder in Höhe von 100.000,00 € für Investitionen des mittelbaren Gesellschafters dieser Gesellschaft in den Devisenmarkt verwendet wurden.

Gemäß § 983 ABGB verpflichtet sich der Darlehensgeber im Darlehensvertrag, dem Darlehensnehmer vertretbare Sachen mit der Bestimmung zu übergeben, dass der Darlehensnehmer über die Sachen nach seinem Belieben verfügen kann. Der Darlehensnehmer ist verpflichtet, dem Darlehensgeber spätestens nach Vertragsende ebenso viele Sachen derselben Gattung und Güte zurückzugeben.

Gemäß § 984 Abs. 1 ABGB können Gegenstand eines Darlehensvertrags Geld oder andere vertretbare Sachen sein. Ein Darlehen kann entweder unentgeltlich oder gegen Entgelt gewährt werden. Wenn die Parteien nichts über ein Entgelt vereinbaren, gilt der Darlehensvertrag im Zweifel als entgeltlich.

Gemäß § 984 Abs. 2 ABGB ist ein unentgeltlicher Darlehensvertrag ohne Übergabe der Sachen nur wirksam, wenn der Darlehensgeber seine Vertragserklärung schriftlich abgibt.

Gemäß § 985 ABGB hat der Darlehensnehmer, sofern nichts anderes vereinbart ist, bei der Rückgabe der Sachen einen in der Zwischenzeit eingetretenen Wertverlust nicht auszugleichen. Gleichmaßen kann er sich auch nicht auf eine Wertsteigerung zur Minderung seiner Rückgabepflicht berufen.

Gemäß § 988 ABGB heißt der entgeltliche Darlehensvertrag über Geld Kreditvertrag; dazu zählt auch ein Vertrag, mit dem ein Geldbetrag zum Abruf zur Verfügung gestellt wird. Die Parteien dieses Vertrags heißen Kreditgeber und Kreditnehmer. Das Entgelt besteht in der Regel in den vom Kreditnehmer zu zahlenden Zinsen; für diese gilt § 1000 Abs. 1.

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Zutreffend ist, dass ein Darlehen im Unterschied zu einem Kredit zivilrechtlich zinsenlos sein kann und dass auch nicht zwingend eine Besicherung vereinbart werden muss. Wie der Verwaltungsgerichtshof allerdings in seinem Erkenntnis vom 14.4.1993, 91/13/0194, unter Verweis auf die Judikatur des Obersten Gerichtshofes dargelegt hat, kommt ein Darlehensvertrag als Realkontrakt erst mit der Übergabe der Darlehensvaluta zustande. Ein

Darlehensvertrag muss somit jeweils eine konkrete Darlehensvaluta zum Gegenstand haben. Dabei bildet die Rückzahlungsverpflichtung einen wesentlichen Bestandteil des Darlehensvertrages (vgl. VwGH 14.4.1993, 91/13/0194; VwGH 15.3.1995, 94/13/0249).

Im Beschwerdefall wurde der Darlehensbetrag laut Pkt. 1 der „*Niederschrift zur mündlichen Vereinbarung vom April 2009*“ nicht von vorneherein festgelegt. Vielmehr sollte sich dieser nach dem Willen der Vertragsparteien an den tatsächlich anfallenden Aufwendungen des Bf. im Rahmen seiner Vermittlungstätigkeiten für die Fa. „****3*** GmbH*“ orientieren.

Bereits mangels konkreter Darlehensvaluta ist somit der Bestand eines Darlehensvertrages zu verneinen.

Im Beschwerdefall kann nach Auffassung des BFG auch nicht von einer Mehrzahl von Darlehensverträgen ausgegangen werden. Für eine solche Annahme könnte zwar allenfalls der Passus „*Herr ***2*** bzw. die Fa. ***12*** und der Bf. vereinbaren einen Zinssatz in Höhe von 7,5% p.A. anfallend auf die jeweils vereinbarte Darlehenssumme*“ in Pkt. 2 der „*Niederschrift zur mündlichen Vereinbarung vom April 2009*“ sprechen; allerdings wird in Pkt. 3. der zitierten Niederschrift die Laufzeit des Darlehens mit sechs Jahren beginnend mit der mündlichen Vereinbarung (April 2009) angegeben, was eindeutig auf das Vorliegen einer singulären Vereinbarung hindeutet.

Zudem ist der Bestand eines Darlehensvertrages auch deshalb zu verneinen, weil für einen Teil der dem Bf. im Rahmen seiner Vermittlungstätigkeiten ausgezahlten Gelder (insgesamt 50.000,00 € in den Streitjahren) keine Rückzahlungen zu tätigen waren und bezüglich der rückzuzahlenden Beträge keine konkreten Rückzahlungsmodalitäten festgelegt wurden.

Überdies ist bei der abgabenrechtlichen Beurteilung der dargestellten beschwerdegegenständlichen Leistungsbeziehungen die wirtschaftliche Betrachtungsweise von Relevanz. Diese hat die Funktion, Lebensvorgänge ohne Rücksicht auf ihre formalrechtliche Gestaltung in ihrer Wirklichkeit steuerlich zu erfassen und damit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung zu tragen. Durch diese Vorgabe wird die von der Rechtsordnung garantierte Gestaltungs- und Vertragsfreiheit nicht beeinträchtigt. Vielmehr wird durch die steuerlich gleiche Behandlung gleicher Lebenssachverhalte, unabhängig von im Einzelfall künstlich produzierten Gestaltungen, der verfassungsrechtliche Gleichheitssatz verwirklicht (siehe dazu Unger, Wirtschaftliche Betrachtungsweise (Stand 13.2.2020, Lexis Briefings in lexis360.at)).

Dass Zahlungen an den Bf. in den Streitjahren in Höhe von 275.600,00 € einzig aufgrund seiner Vermittlungstätigkeiten für die Fa. „****12*** GmbH*“ geleistet wurden, ergibt sich nach Auffassung des BFG bereits aus der Präambel der „*Niederschrift zur mündlichen Vereinbarung vom April 2009*“, wonach die Fa. „****12*** GmbH*“ und der Bf. gemeinsam neue Märkte und Kunden für diese Gesellschaft erschließen wollen. Der Bf. war zudem nicht nur mangels

anderweitiger Einkünfte zur Bestreitung der im Zuge der Vermittlungstätigkeiten anfallenden Betriebsausgaben und seines Lebensunterhaltes auf die gegenständlichen Zahlungen angewiesen. Es ist auch davon auszugehen, dass der Bf. die angesprochenen Leistungen für die Fa. „***12*** GmbH“ ohne die strittigen Zahlungen nicht erbracht hätte. Gegen diese Annahme spricht nach Ansicht des Finanzgerichtes nicht, dass laut Pkt. 4 der *„Niederschrift zur mündlichen Vereinbarung vom April 2009“*, im Fall tatsächlicher Vertragsabschlüsse und daraus lukrierter Gewinne Provisionen fällig werden. Denn abgesehen davon, dass die Provisionshöhe nicht von vorneherein feststeht, sondern für jeden Vertragsabschluss individuell zu vereinbaren ist, würde der Bf. - sollten seine Vermittlungstätigkeiten nicht zu Vertragsabschlüssen führen und sollten diese Verträge überdies maximal die Fixkosten abdecken, also keine Gewinne abwerfen - seine Leistungen nicht nur unentgeltlich erbringen, sondern er hätte auch die ihm erwachsenen, nicht unerheblichen Aufwendungen zu tragen.

Das BFG kommt daher im Rahmen der Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass es sich bei den Geldern in Höhe von 275.600,00 €, die der Bf. in den Streitjahren von der „***3*** GmbH“ erhalten hat, um Entgelte für die Erbringung von Vermittlungsleistungen für diese Gesellschaft gehandelt hat. Die Entgelthöhe wurde dabei offenbar jeweils an Hand der tatsächlich anfallenden Aufwendungen (siehe dazu wiederum Pkt. 1 der *„Niederschrift zur mündlichen Vereinbarung vom April 2009“* wonach sich die *„Darlehensgröße“* an den tatsächlich anfallenden Aufwendungen des Bf. orientiert) plus eines Gewinnzuschlages (in den Streitjahren insgesamt 50.000,00 €) bemessen.

Hinsichtlich der 100.000,00 €, die der Bf. im Jahr 2009 ebenfalls von der „***3*** GmbH“ erhalten hat, hat der Bf. trotz behördlicher und gerichtlicher Aufforderung keinen Nachweis erbracht, dass diese Gelder, wie im Jahr 2008, für Investitionen des mittelbaren Gesellschafters dieser Gesellschaft in den Devisenmarkt verwendet wurden. Das BFG wertet daher diese Gelder ebenfalls als Entgelte für die Erbringung von Vermittlungsleistungen.

Der Beschwerde konnte daher nicht Folge gegeben werden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Ob es sich bei Geldern in Höhe von 275.600,00 €, die der Bf. in den Streitjahren von der „***3*** GmbH“ erhalten hat, um ein Darlehen handelte bzw. ob Gelder in Höhe von 100.000,00 € für Investitionen des mittelbaren Gesellschafters dieser Gesellschaft in den Devisenmarkt verwendet wurden, ist auf Grundlage der im Erkenntnis angeführten

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in freier Beweiswürdigung zu beurteilen.
Derartige nur für den Einzelfall bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen sind einer
(ordentlichen) Revision grundsätzlich nicht zugänglich.

Gesamthaft ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 21. Dezember 2022