



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W, vertreten durch Mag. Clemens Reinöhl, 1190 Wien, Obkirchergasse 34, vom 28. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 29. April 2008 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. war 2004 wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer der B Planungs- und Errichtungsges. m.b.H. (B GmbH9. In der Beilage zur Einkommenssteuererklärung 2004 stellte er Einnahmen aus seiner Tätigkeit für die GmbH in Höhe von 27.083,33 € Ausgaben für Provisionen in Höhe von € 32.500,00 gegenüber. Der handschriftlich eingefügte Betrag für pauschale Aufwendungen in Höhe von 1.625,-- € wurde durchgestrichen. Die Einkommensteuer wurde erklärungskgemäß mit Bescheid vom 20.8.2007 festgesetzt.

Mit Schreiben 10. Jänner 2008 forderte das Finanzamt den Bw. auf, den Namen und die Anschrift des Empfängers der ausbezahlten Provisionen und Lizenzgebühren in Höhe von 32.500,-- € bekannt zu geben.

Nachdem diesem Ersuchen nicht Folge geleistet wurde, hob das Finanzamt den Einkommenssteuerbescheid 2004 gemäß § 299 BAO auf und berücksichtigte im gleichzeitig neu erlassenen Einkommensteuerbescheid vom 29.4.2008 die genannten Provisionen nicht

mehr sondern lediglich einen Pauschbetrag gemäß [§ 17 EStG 1988](#) in Höhe von 1.625,-- €. Dies wurde damit begründet, dass der Bw. zum übermittelten Bedenkenvorhalt keine stichhaltige Gegenäußerung abgegeben habe, weshalb eine Veranlagung im Sinne des Vorhaltes vorgenommen worden sei.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung brachte der steuerliche Vertreter des Bw. vor, der Bw. habe im Jahr 2004 mit Herrn A die B GmbH gegründet. In diesem Jahr habe der Bw. ein Honorar in Höhe von 27.083,33 € von der GmbH erhalten, welches für Herrn A bestimmt gewesen und auch an diesen ausbezahlt worden sei, jedoch ohne schriftliche Empfangsbestätigung, da Herr A zu dieser Zeit angeblich in ein Insolvenzverfahren verwickelt gewesen sei. Herr A habe zugesagt, für das erhaltene Honorar Planungsunterlagen für Projekte der GmbH zu erstellen. Diese Leistung sei aber nie erbracht worden.

Der Bw. habe am 22.07.2008 eine Selbstanzeige beim Finanzamt eingebracht und werde bei der Kriminalpolizei eine Sachverhaltsdarstellung abgeben. Gegen Herrn A werde bereits wegen eines ähnlichen Falles ermittelt.

Der Bw. beantrage daher die Aufhebung des Bescheides und die Neufestsetzung der Einkommenssteuer 2004 unter Berücksichtigung des geltend gemachten Betrages von 32.500,00 €.

In der Folge wurde Herr A zwecks Klärung der Geschäftsbeziehungen mit dem Bw. vom Finanzamt vorgeladen. Der über seine Aussage aufgenommenen Niederschrift ist zu entnehmen, dass der Bw., Herr C und Herr A eine Gesellschaft zur Errichtung der „Erlebniswelt Z“ hätten gründen wollen. In dem darüber errichteten schriftlichen Vertrag sei unter anderem festgelegt worden, dass alle Beschlüsse der zu errichtenden Gesellschaft nur mit Zweidrittelmehrheit gefasst werden dürften. Im Außenverhältnis sei jedoch der Bw. als Einzelgesellschafter aufgetreten, da die beiden anderen Gesellschafter bereits Insolvenzverfahren hinter sich gehabt hätten. Aufgrund dieser Vereinbarung seien von Herrn C 24.000 € und von Herrn A 12.000 € an den Bw. gezahlt worden, damit dieser habe die GmbH gründen können.

In der Folge habe der Bw. 30.000 € an einen ranghohen Politiker als „schwarze Provision“ ausgezahlt. Diese Vorgehensweise sei sowohl von Herrn C, als auch von Herrn A abgelehnt worden, weshalb sie die von ihnen in die GmbH getätigten Einlagen zurückgefordert und den diesbezüglich angestregten Zivilprozess auch gewonnen hätten. Herr A habe die an den Bw. gezahlten 12.000 € mittels Gerichtsbeschluss wieder zurück erhalten. Er habe jedoch niemals einen Betrag in Höhe von 32.500 € für Planungsarbeiten anlässlich der Firmengründung erhalten.

Herr A verwies des Weiteren auf eine gegen den Bw. eingebrachte Betrugsanzeige. In dieser wird weiterführend ausgeführt, dass er am 14. August 2004 12.000 € auf das Konto des Bw. angewiesen habe. Am 16. August 2004 seien weitere 24.000 € von Herrn C auf das Konto des Bw. überwiesen worden, wovon nur 12.000 € auf den Anteil des Herrn C entfielen und die Differenz als Darlehen für das Drittel des Bw. diene. Am 20. August 2004 hätten die drei Partner eine schriftliche Vereinbarung getroffen, der zufolge Beschlüsse der GmbH im Innenverhältnis nur mit Zweidrittelmehrheit getroffen hätten werden dürfen. Etwaige Gewinne und Verluste hätten zu gleichen Teilen aufgeteilt werden sollen. Am 19. Oktober 2004 habe Herr A erfahren, dass der Bw. 6.000 € für einen Pferdeunterstand bezahlt hätte. Er habe den Bw. daher zur Rede gestellt, da dieser ja behauptet habe, aufgrund größerer Projekte keine liquiden Mittel zu besitzen. Der Bw. habe Herrn A in diesem Gespräch darüber informiert, dass er für Investorensuche 30.000 € ohne Wissen der beiden anderen Partner als „schwarze Provision“ an ranghohe Politiker ausbezahlt hätte.

Das Finanzamt wies in der Folge die Berufung als unbegründet ab und führte in der Begründung aus, dass Provisionen als Betriebsausgabe gelten würden, sofern sie betrieblich veranlasst seien. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs seien Betriebsausgaben dann betrieblich veranlasst, wenn die Leistung für die Ausgaben ausschließlich oder vorwiegend aus betrieblichen Gründen erbracht würde. Der Bw. hätte im Jahr 2004 Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit als geschäftsführender Gesellschafter der B GmbH erhalten. Laut seinen Ausführungen hätte er an Herrn A 32.500 € an Provisionen ausbezahlt und diese als Betriebsausgaben geltend gemacht. Diese Aufwendungen hingen jedoch mit der Gesellschaft und nicht mit der Tätigkeit des Bw. als geschäftsführender Gesellschafter zusammen. Eine betriebliche Veranlassung aus der Tätigkeit des Bw. könne sich daher nicht ergeben.

Ergänzend wird unter Verweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass die Höhe der Zahlungen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen sei, wobei der Nachweis von Bargeldübernahmen durchaus zumutbar sei. Der Verzicht auf eine schriftliche Empfangsbestätigung sei dementsprechend äußert untypisch, zumal der Bw. als ehemaliger Bankangestellter bei Finanztransaktionen eine besondere Vorsicht hätte walten lassen müssen. Des Weiteren wäre es Sache des Abgabepflichtigen, für ungewöhnliche und unwahrscheinliche Verhältnisse den Nachweis zu erbringen. Darüber hinaus bestreite Herr A den Erhalt des Honorars.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag beantragte der Bw. als Beweis für die Bezahlung des Honorars an Herrn A die Einvernahme von Frau F als Zeugin, da diese bei der Geldübergabe anwesend gewesen sei.

In ihrer Zeugenaussage gab Frau F an, dass der Bw. (ihr geschiedener Mann) mit den Herrn A und C eine GmbH gegründet habe, zu deren Stammkapital jeder 12.000 € hätte beitragen sollte. Da die beiden Geschäftspartner jedoch bereits nach kurzer Zeit hätten wieder aussteigen wollen, habe ihnen ihr geschiedener Mann eine Erklärung unterschrieben, dass er ihnen das einbezahlte Stammkapital rückerstatten werde. Aufgrund dieser Vereinbarung sei er von seinen Geschäftspartnern geklagt worden und habe diesen Prozess verloren. In der Folge habe er sowohl das geschuldete Stammkapital als auch darauf entfallende Zinsen und Prozesskosten gezahlt. Da das Stammkapital bereits verbraucht gewesen sei, habe sich ihr geschiedener Mann ein Privatdarlehen aufnehmen müssen, um diese Schulden bezahlen zu können. Die Zeugin sei nur bei ganz wenigen Besprechungen dabei gewesen und könne daher nicht sagen, wer welche Ideen eingebracht habe. Sie könne sich aber nicht erinnern, dass es eine Aufgabenteilung zwischen den Herren gegeben habe bzw. dass einer der Herren beauftragt worden wäre, konkrete Pläne zu erstellen.

Dem Bw. wurde die Aussage seiner geschiedenen Ehefrau zur Kenntnis gebracht und Gelegenheit gegeben, hiezu Stellung zu nehmen. Es erfolgte jedoch bis dato keine Äußerung des Bw.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bw. scheint im Firmenbuch im Zeitraum 28.8.2004 bis 4.3.2010 als Alleingesellschafter der am 19.8.2004 errichteten B GmbH auf und vertrat diese im genannten Zeitraum selbständig als ihr Geschäftsführer. An Vergütungen erhielt er im Jahr 2004 den Betrag von 32.500 € brutto, was dem von ihm angegebenen Nettobetrag von 27.083,33 € entspricht.

Der Gründung der B GmbH lag eine Vereinbarung zwischen dem Bw. und den Herrn C und A zugrunde, die eine Gesellschaft zur Errichtung der „Erlebniswelt Z“ errichten wollten, an deren Stammkapital sie jeweils zu einem Drittel beteiligt sein sollten. Die Anteile der Gesellschafter C und A wurden zunächst treuhändig vom Bw. gehalten. Damit der Bw. ebenfalls seinen Anteil am Stammkapital der B GmbH einbringen konnte, gab Herr C dem Bw. ein Darlehen in Höhe von 12.000,-- €.

Nachdem sich die Gesellschafter jedoch über die Geschäftspraktiken nicht einig werden konnten, verlangten die Herren C und A den von ihnen dem Bw. übergebenen Anteil am Stammkapital der B GmbH sowie das an den Bw. zur Einzahlung seines Anteils am Stammkapital der GmbH eingeräumte Darlehen in einem von ihnen angestregten Zivilprozess

erfolgreich wieder zurück. Die B GmbH wurde am 4.3.2010 gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht.

Vom Bw. wurden an die Herren C und A lediglich die ihm zwecks Gründung der B GmbH übergebenen Beträge retourniert, weitere Zahlungen an Herrn A als Entlohnung für Planungsarbeiten wurden jedoch keine geleistet, zumal Herr A auch keinerlei Leistungen erbrachte.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem großteils übereinstimmenden Vorbringen des Bw., von Herrn A und Frau F, dem Firmenbuchauszug der B GmbH sowie folgender Beweiswürdigung:

Hinsichtlich der Hintergründe der Errichtung der B GmbH und dem späteren Ausscheiden der Gesellschafter C und A wurden von Herrn A und Frau F übereinstimmende Aussagen getroffen, die vom Bw. nicht bestritten wurden. Was die angebliche Übergabe eines Betrages von 32.500,-- € für Planungsarbeiten an Herrn A betrifft, erklärte dieser, den Betrag niemals erhalten zu haben. Eine Empfangsbestätigung wurde auch den Angaben des Bw. zufolge nicht ausgestellt. Die antragsgemäß vernommene Zeugin F konnte sich lediglich an die Rückzahlung der Stammeinlagen nicht aber an eine Geldübergabe erinnern. Darüber hinaus sagte sie aus, dass ihr nicht bekannt gewesen sei, dass ein bestimmter Gesellschafter der B GmbH beauftragt worden wäre, konkrete Pläne zu erstellen.

Da sich die Zeugin zwar sehr genau an die Vorgänge anlässlich des Ausscheidens der beiden Gesellschafter C und A erinnern konnte, ihr aber eine Geldübergabe an Herrn A im Hinblick auf zu erbringende Planungsarbeiten nicht Erinnerungswürdig war, und eine solche von Herrn A auch bestritten wird, erscheinen die diesbezüglichen Ausführungen des Bw. auch im Hinblick darauf, dass seinen eigenen Angaben zufolge diese Leistungen von Herrn A gar nicht erbracht wurden, nicht glaubwürdig. Es ist daher im Hinblick auf die übereinstimmenden Zeugenaussagen davon auszugehen, dass vom Bw. keine derartigen Zahlungen geleistet wurden.

Der festgestellte Sachverhalt ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind gemäß [§ 22 Zif. 2 EStG 1988](#) auch Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Darunter fallen gemäß [§ 22 Zif. 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 leg. cit.) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer

unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11 EStG 1988, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind.

Da der Bw. im Jahr 2004 ein Drittel der Anteile am Stammkapital der B GmbH für sich selbst hielt, war er wesentlich beteiligt an dieser. Die für seine Tätigkeit erhaltenen Vergütungen stellen daher im Hinblick auf die sich aus seiner kontinuierlichen Tätigkeit für die Bw. ergebende Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit im Sinne des [§ 22 Zif. 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) dar. Der Bw. ermittelte seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben.

Betriebsausgaben im Sinne des [§ 4 Abs 4 EStG 1988](#) sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß [§ 138 Abs. 1 BAO](#) haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 leg. cit.) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

[§ 138 Abs 1 BAO](#) betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde. Es handelt sich um Tatsachen, bei deren Beweisbarkeit der Abgabepflichtige vorsorglich wirken kann (vgl. *Ritz* BAO³, § 138 Tz 1 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Beweisen heißt, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungswesentlichen Tatsache herbeiführen. Die Beweisaufnahme (z.B. Einvernahme eines Zeugen) obliegt der Abgabenbehörde. [§ 138 Abs. 1 BAO](#) verpflichtet daher z. B. zur Namhaftmachung von Zeugen (vgl. *Ritz* aaO § 138 Tz 4).

Ist ein Beweis nach den Umständen nicht zumutbar, so genügt die Glaubhaftmachung. Sie hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung. Ein Sachverhalt ist glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles

dafür sprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich (vgl. *Ritz aaO* § 138 Tz 5 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Wie bereits oben dargelegt, ist es dem Bw. nicht gelungen, nachzuweisen oder glaubhaft zu machen, dass die von ihm geltend gemachten Betriebsausgaben tatsächlich entstanden sind. Der von ihm genannte Empfänger der Zahlung bestreitet deren Erhalt, und die von ihm namhaft gemachte Zeugin kann sich nicht daran erinnern, Zeugin der Übergabe eines Bargeldbetrages gewesen zu sein. Im Hinblick darauf, dass der Bw. auch keine Urkunden über den behaupteten Vorgang vorlegen konnte, war davon auszugehen, dass der Bw. den von ihm angeführten Betrag nicht – wie behauptet – an Herrn A übergeben hat, zumal dieser ja auch nach übereinstimmendem Vorbringen keinerlei Leistungen für den Bw. erbracht hat. Die geltend gemachten Betriebsausgaben können daher nicht anerkannt werden.

Gemäß [§ 17 Abs. 1 EStG 1988](#) können bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 EStG 1988 oder des § 23 EStG 1988 die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 leg. cit. mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt

- bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6%, höchstens jedoch 13 200 €,
- sonst 12%, höchstens jedoch 26 400 €,

der Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 BAO. Daneben dürfen nur folgende Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden: Ausgaben für den Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen sind oder einzutragen wären, sowie Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) und für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden, weiters Beiträge im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1 leg. cit. § 4 Abs. 3 vorletzter Satz EStG 1988 ist anzuwenden.

Die Anwendung des Durchschnittssatzes gemäß [§ 17 Abs. 1 EStG 1988](#) setzt Abs. 2 zufolge voraus, dass

1. keine Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 leg. cit. ermöglichen,

2. die Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 220 000 Euro betragen,

3. aus der Steuererklärung hervorgeht, dass der Steuerpflichtige von der Pauschalierung Gebrauch macht.

Da der Bw. keiner Buchführungspflicht unterliegt und auch nicht freiwillig Bücher geführt hat, die Gewinnermittlung im Streitzeitraum gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 vorgenommen hat, die genannte Umsatzgrenze im vorangegangenen Jahr nicht überschritten hat und aus der Steuererklärung ersichtlich ist, dass er von der Pauschalierung zunächst Gebrauch machen wollte, werden die Betriebsausgaben – im Hinblick darauf, dass die von ihm geltend gemachten nicht anerkannt werden – mit dem Durchschnittssatz gemäß [§ 17 Abs. 1 EStG 1988](#) von 6% der erklärten Umsätze ermittelt.

6% von 27.083,33 € ergibt: 1.625,-- €.

Die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit betragen somit – wie vom Finanzamt im Bescheid vom 29. April 2008 festgesetzt - 25.458,33 € (= 27.083,33 € - 1.625,-- €).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 1. Juni 2011