



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin A und die weiteren Mitglieder Hofrat BC und D im Beisein der Schriftführerin E über die Berufung des Bw., vertreten durch Vertreter, vom 16. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch F, vom 18. Juni 2009 betreffend Einkommensteuer 2008 nach der am 6. Dezember 2013 in 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 2b, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, in der Folge als Bw. bezeichnet, bezog im Jahre 2008 Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie aus nichtselbständiger Arbeit.

Im Zuge einer u. a. die Umsatz- und die Einkommensteuer des Bw. des Jahres 2008 betreffenden Betriebsprüfung stellte das prüfende Organ fest, dass Vorsteuern iHv € 36.000,-- und sonstige Betriebsausgaben iHv € 185.686,18 bei Einnahmen (§ 109a) iHv € 20.513,83 begehrt worden seien. Der Bw. habe diesbezüglich einen Beleg der GmbH, Wien, über einen Aktienverkauf der H mit einem Nettoentgelt iHv € 180.000,-- mit Rechnungsdatum 30. Dezember 2008 betreffend den Leistungszeitraum Mai 2005 bis Dezember 2008 vorgelegt.

Die Frage nach dem wirtschaftlichen Gehalt dieser Gebarung habe der Bw. wie folgt beantwortet:

In den Jahren 2005 und 2006 sei die Gmbh, deren handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bw. sei, beauftragt worden, für Ing. H. das Einkaufszentrum H. an die deutsche K um € 30.000.000,-- zu verkaufen. Als Provision sei für die Gmbh ein Betrag iHv € 360.000,-- netto vereinbart worden. Alleingesellschafter der Gmbh sei die L Privatstiftung. Als deren Stifter fungierten der Bw. und dessen Ehefrau.

Da der Gmbh auf Grund eines Prozesses mit dem T der Konkurs gedroht habe, habe der Bw. mit Ing. H. vereinbart, dass er selbst als Einzelunternehmer bw anstatt der Gmbh die o. a. Provision erhalten solle. Die Provisionsabrechnungen seien 2005 und 2006 auf bw ausgestellt worden und das Geld, € 240.000,-- (zzgl. USt € 48.000,--) im Jahre 2005 und € 120.000,-- (ohne USt) im Jahre 2006, von Ing. H. auf das Konto von bw überwiesen worden. Dieses Geschäft habe am Verrechnungskonto bw bei der Gmbh keinen Niederschlag gefunden.

Der Bw. habe diese Provisionsbeträge 2005 und 2006 der Umsatz- und Einkommensteuer unterzogen. Da nun im Jahre 2008 der Prozess entweder zu Gunsten der Gmbh entschieden werde, oder die Versicherung den Schaden abdecke, habe der Bw. den ersten Teil dieser Provisionsbeträge an die Gmbh iHv € 180.000,-- zzgl. 20 % USt wieder „rücküberrechnet“. Dieser Vorgang sei am Verrechnungskonto bw bei der Gmbh gebucht worden. Geld sei keines geflossen. Der zweite Teil der Provision iHv € 180.000,-- netto solle 2009 erfolgen.

Dieser Sachverhalt sei rechtlich wie folgt zu würdigen:

Da der Bw. den Aktienverkauf in den Jahren 2005 und 2006 für Ing. H. als Einzelunternehmer selbst durchgeführt habe und dafür auch die Provisionen auf sein Bankkonto erhalten habe, bestehe keinerlei rechtlicher Anspruch der Gmbh, die Provisionen im Jahre 2008 an den Bw. zu verrechnen. Vorsteuern und Betriebsausgaben seien daher nicht zu gewähren. Somit ergebe sich im Jahre 2008 laut BP eine Vorsteuerkürzung iHv € 36.000,-- und eine Betriebsausgabenkürzung iHv € 180.000,--.

Das Finanzamt erließ am 18. Juni 2009 die Bescheide betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer des Jahres 2008 den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend und führte jeweils begründend aus, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt sei und dass diese Feststellungen der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfbericht zu entnehmen seien.

In der mit Schreiben vom 16. Juli 2009 gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2008 rechtzeitig erhobenen Berufung führte der Bw. im Wesentlichen aus, dass das o. e. Vermittlungsgeschäft zur Gänze von der Gmbh abgewickelt worden sei, dass er, der Bw., die diesbezüglichen Beträge jedoch zufolge einer damals existierenden existenziellen wirtschaftlichen Gefährdung dieses Unternehmens zunächst und vorläufig fakturiert,

vereinnahmt und versteuert habe. Die Werte, die sich in der GmbH befänden, dienten - über die Familienstiftung des Bw. - dem Bw. für die Zeit nach dessen Pensionierung.

Unter Hinweis auf die Bestimmung des § 23 Abs 1 BAO führte der Bw. weiters aus, dass diese Vorgänge als Scheingeschäfte, die niemals zu Steuerfolgen hätten führen können, einzustufen gewesen seien.

Weiters erklärte sich der Bw. - alternativ zur Anerkennung des Betrages von € 180.000,- als Betriebsausgabe - mit einer eventuell vorzunehmenden Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer der Jahre 2005 und 2006 bei einer gleichzeitig bei der GmbH auf Basis des § 295 Abs 3 BAO vorzunehmenden Gegenberichtigung der in Rede stehenden Provisionen einverstanden.

Abschließend beantragte der Bw. die Entscheidung über seine Berufung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

In ihrer Stellungnahme zur Berufung vom 1. September 2009 führte die Betriebsprüfung im Wesentlichen aus, dass bis dato keine schriftlichen Unterlagen, aus denen der in der Berufung geschilderte Sachverhalt hervorginge, vorgelegt worden seien. Auch sei unglaublich, dass von vornherein ein Scheingeschäft vorgelegen habe. Dies deshalb, da die in Rede stehenden Provisionen zwar in den Einkommensteuererklärungen des Bw. der Jahre 2005 und 2006 aufschienen, jedoch bei der GmbH weder eine Erfassung einer Forderung noch eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter erfolgt sei.

Der Bw. brachte in seiner mit Schreiben vom 5. November 2009 erstellten Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung vor, dass der ursprüngliche, das in Rede stehende Vermittlungsgeschäft betreffende Provisionsvertrag auf Grund des Zeitablaufes nicht mehr hätte aufgefunden werden können. Anlässlich der Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung sei ein Schreiben des H., in dem dieser ausdrücklich festgestellt habe, dass anlässlich des Verkaufes des Einkaufszentrums h ein entsprechendes Provisionsvertragsverhältnis ausschließlich mit der GmbH und nie mit dem Bw. persönlich bestanden habe, vorgelegt worden.

Am 4. Dezember 2009 legte das Finanzamt die Berufung des Bw. dem UFS zur Entscheidung vor.

Mittels Ergänzungsersuchens vom 14. April 2013 forderte die erkennende Behörde den Bw. um Vorlage sämtlicher Unterlagen, aus denen ersichtlich sei, dass die Vermittlung des Verkaufes des Einkaufszentrums h ausschließlich von der GmbH angebahnt und abgewickelt worden sei sowie um Vorlage des im vorletzten Absatz erwähnten Schreibens des H. auf.

Weiters ersuchte der UFS den Bw. um Bekanntgabe der Gründe für die von ihm gewählte Vorgangsweise.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens gab der Bw. mit Schreiben vom 26. Juni 2013 bekannt, dass – mutmaßlich auf Grund des Zeitablaufes - keine schriftlichen Vereinbarungen zwischen Herrn H.. und der Gmbh vorlägen. Die Vereinbarung zwischen dem Genannten und dem Bw. sei jedenfalls mündlich getroffen worden. Es existiere ein Schreiben des H.. vom 17. Juni 2009, fälschlich datiert mit 17. Juli 2009. Dieses liege diesem Schreiben bei und sei von H.. zwecks Vorlage zur Schlussbesprechung mit der Betriebsprüfung erstellt worden. Bei dieser sei auf dieses – Schreiben – nicht eingegangen worden. Die Behauptung der Betriebsprüfung, dass das in Rede stehende Schreiben bei der Schlussbesprechung nicht vorgelegen sei, werde vom Bw. ausdrücklich zurückgewiesen.

Angemerkt wird, dass in diesem von H.. an die Gmbh gerichteten Schreiben wörtlich wie folgt ausgeführt wurde:

„Betrifft: Vertragsverhältnis

Sehr geehrte Damen und Herren!

Seitens der Geschäftsführung Ihrer Gesellschaft wurde ich gefragt, ob das Vertragsverhältnis anlässlich des Verkaufes des H. Einkaufszentrums mit Herrn bw. persönlich oder mit der Gmbh bestanden hat.

Der Vertrag ist ausdrücklich und ausschließlich mit der Gmbh zustande gekommen.

Ergänzend darf ich Ihnen dazu mitteilen, weshalb das Vertragsverhältnis mit der Gmbh bestanden hat. Herr bw hat mir damals auf Anfrage mitgeteilt, dass er auf Grund seines Dienstvertrages persönlich diese Leistungen gar nicht erbringen darf."

Abschließend führte der Bw. in der o. e. Vorhaltsbeantwortung vom 26. Juni 2013 aus, dass der Grund für die gewählte Vorgangsweise darin gelegen gewesen sei, dass die Gmbh im Jahre 2003 auf Leistung von Schadenersatz iHv € 1,400.000,-- geklagt worden sei. Ob Versicherungsschutz bestanden hätte, sei nicht eindeutig gewesen. Ohne einen solchen hätte das genannte Unternehmen bei Prozessverlust Insolvenz anmelden müssen. Auf Grund einer im Jahre 2007/2008 erfolgten Einschränkung dieses Klagebegehrens auf einen Betrag von unter € 450.000,-- hätte die Gmbh selbst im Falle eines Prozessverlustes und keiner ausreichenden Versicherungsleistung über ein zur Erfüllung dieser Ansprüche ausreichendes Vermögen verfügt. Aus diesem Grund sei die o. e. Rechnung vom 30. Dezember 2008 betreffend den in Rede stehenden Aktienverkauf vom letztangeführten Unternehmen gelegt

worden. Angemerkt wird, dass der Bw. umfangreiche, diesbezügliche Unterlagen mit gleichem Schreiben beibrachte.

Mittels Auskunftersuchens iSd § 143 BAO vom 15. Mai 2013 ersuchte die erkennende Behörde H.. um Bekanntgabe, ob die Anbahnung und Abwicklung des im Jahre 2005 erfolgten Verkaufes des Einkaufszentrums h durch die Gmbh oder durch den Bw. erfolgte sowie weiters um Vorlage sämtlicher diesen Verkauf betreffender Provisionsvereinbarungen.

In Beantwortung dieses Auskunftersuchens gab H.. mit Schreiben vom 13. Juni 2013 bekannt, dass die Anbahnung des Verkaufes des o. a. Einkaufszentrums durch die Gmbh erfolgt sei. Der Bw. habe dem Genannten selbst mitgeteilt, dass die Anbahnung und Abwicklung nicht durch ihn hätte erfolgen sollen, da der, der Bw., aufgrund seines Dienstvertrages die Leistung nicht hätte erbringen können. Daher sei das Vertragsverhältnis mit der Gmbh beschlossen worden. Eine schriftliche Provisionsvereinbarung existiere nicht, H.. halte sich jedoch als Kaufmann an seine Vereinbarungen.

Nach dem erfolgten Verkauf des in Rede stehenden Einkaufszentrums sowie nach dem diesbezüglichen Zahlungseingang habe H.. die entsprechenden Zahlungen an die Gmbh leisten wollen. Der Bw. habe ihm, nachdem dieser um Bekanntgabe der Kontonummern ersucht worden sei, mitgeteilt, dass zwischenzeitig Umstände eingetreten seien, die es für ihn - den Bw. - als wünschenswert hätten erscheinen lassen, die Zahlung nicht über das genannte Unternehmen sondern über ihn – den Bw. – persönlich zu verrechnen. Über die diesbezüglichen Hintergründe habe H.. den Bw. nicht befragt. Es sei jedoch vereinbart worden, dass eine Zahlung an den Bw. auch mit schuldbefreiender Wirkung für die Gmbh erfolgen solle. Nach dieser – wiederum mündlichen – Vereinbarung seien die diesbezüglichen Zahlungen direkt an den Bw. erfolgt.

Am 1. Juli 2013 übermittelte die erkennende Behörde Kopien des o. e. Auskunftersuchen vom 15. Mai 2013 und dessen Beantwortung vom 13. Juni 2012 sowie des o. e. Vorhaltes vom 10. Mai 2013 und dessen Beantwortung vom 26. Juni 2013 samt fünf Beilagen dem Finanzamt zur Kenntnis.

Das Finanzamt nahm mittels e-mails vom 17. Juli 2013 zu den im vorigen Absatz erwähnten Schriftstücken Stellung und führte in diesem im Wesentlichen aus, dass der Bw. die gegenständlichen Provisionserlöse in seinen Einkommensteuererklärungen erfasst habe. Diese Erlöse seien bei der Gmbh nicht als Forderung an den Bw. bilanziert worden. Außerdem sei keine verdeckte Ausschüttung in der Körperschaftsteuererklärung ausgewiesen worden. Für eine Rechnungslegung und Rücküberrechnung von € 180.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer am 30. Dezember 2008 liege keine betriebliche Veranlassung, die geeignet wäre, im Jahre 2008 eine

Einkommensminderung zu bewirken, vor. Außerdem sei in diesem Jahr kein Mittelabfluss erfolgt. Hinzuweisen sei auch darauf, dass bei der Schlussbesprechung am 17. Juni 2009 das nunmehr vorgelegte Schreiben von H., datiert mit dem 17. Juli 2009, nicht vorgelegt worden sei. Die im o. e. Schreiben vom 26. Juni 2013 vom Bw. erstellten Ausführungen, wonach das im vorigen Satz erwähnte Schreiben fälschlich mit dem 17. Juli 2009 datiert worden sei, seien als Schutzbehauptungen zu werten.

Am 19. Juli 2013 übermittelte die erkennende Behörde dem Bw. Kopien des o. e. Auskunftersuchens vom 15. Mai 2013 und dessen Beantwortung vom 13. Juni 2012 sowie der im vorigen Absatz erwähnten Stellungnahme des Finanzamtes vom 17. Juli 2013 zur Kenntnis.

In seiner diesbezüglichen Stellungnahme vom 6. August 2013 führte der Bw. im Wesentlichen aus, dass betreffend des o. e., mit dem 17. Juli 2009 datierten Schreibens von H. von einer Schutzbehauptung keine Rede sein könne, da es sich um einen Flüchtigkeitsfehler bei der Datierung einer Beweisvorsorge gehandelt habe. Weiters wies der Bw. auf das Fehlen eines Neuerungsverbot im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz hin. Schlussendlich brachte der Bw. vor, dass ein Mittelabfluss nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht nur in Form einer barwirksamen Bewegung, sondern auch durch Buchung beim Zahlungsempfänger über ein dort befindliches Verrechnungskonto erfolgen könne.

Die im vorigen Absatz erwähnte Stellungnahme des Bw. wurde dem Finanzamt am 9. August 2013 zur Kenntnis übermittelt.

In der am 6. Dezember 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung verwies der Bw. zunächst auf seine bisherigen Eingaben und hielt die darin enthaltenen Ausführungen vollinhaltlich aufrecht. Insbesondere sei zu berücksichtigen, dass eine Versteuerung der Provisionserlöse bei der GmbH wesentlich günstiger gewesen wäre, da bei ihm als Einzelunternehmer ein Steuersatz von 50% zur Anwendung gelangt sei. Die Gründe, warum die Vereinnahmung beim Bw. persönlich erfolgt sei, seien im Sachverhalt ausreichend dargelegt worden.

Die Finanzamtsvertreterin brachte ergänzend vor, dass aus Sicht des Finanzamtes nicht eindeutig feststehe, dass das Vermittlungsgeschäft tatsächlich von der GmbH abgewickelt worden sei. Diesbezüglich existierten insofern widersprüchliche Angaben, als einerseits der Bw. behauptete, dass der ursprüngliche Provisionsvertrag nicht mehr (vermutlich aus Gründen des Zeitablaufes) aufgefunden werden könne und andererseits Ing. H. am 13. Juni 2013 angegeben habe, dass der Provisionsvertrag mündlich abgeschlossen worden sei. Weiters

wurde auf die Stellungnahme des Finanzamtes vom 24. Juli 2013 verwiesen, insbesondere darauf, dass die vom Bw. gewählte Vorgangswiese aus Gläubigerbenachteiligungsgründen gewählt worden sei. Nach Ansicht des Finanzamtes sei auch nicht vom Vorliegen eines Scheingeschäftes auszugehen, weil lediglich der Zahlungsfluss auf den Bw. übergegangen sei. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass in den Jahren 2005 und 2006 die Provisionserlöse beim Bw. als gewerbliche Einnahmen erklärt worden seien, eine Erfassung bei der GmbH aber nicht erfolgt sei. Hinsichtlich der Frage, ob im Jahr 2008 ein Betriebsausgabenabzug zulässig sei, werde eingewendet, dass tatsächlich ein Mittelabfluss nicht erfolgt sei, die Einbuchung auf dem Verrechnungskonto des Bw. bei der GmbH bewirke keine Betriebsausgabe.

Der Bw. replizierte, dass er nie gesagt habe, dass ein schriftlicher Vertrag existiere. Er habe lediglich angeboten, einen solchen zu suchen. Eine Einbuchung einer Forderung in den Jahren 2005 und 2006 hätte keinen Sinn gemacht. Weiters wurde eingewendet, dass nach der Rechtsprechung des VwGH eine Verbuchung auf dem Verrechnungskonto eine Zahlung bewirke.

Die Finanzamtsvertreterin brachte vor, dass es nach Ansicht des Finanzamtes ungewöhnlich sei, bei einem Geschäft in Höhe von € 360.000,00 nicht zu wissen, ob es eine schriftliche Vereinbarung gegeben habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhaltsmäßig steht Folgendes fest:

Die GmbH wickelte im Jahre 2005 für Ing. H. den Verkauf des Einkaufszentrums h ab. Alleingesellschafter des genannten Unternehmens ist die L Privatstiftung, als deren Stifter fungieren der Bw. und dessen Frau. Handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH ist der Bw.

Die für die Anbahnung und Durchführung des Verkaufes des im vorigen Absatz erwähnten Einkaufszentrums vereinbarte Provision in Höhe von insgesamt € 360.000,-- netto wurde von Ing. H. auf Wunsch des Bw. nicht an die GmbH sondern – mit schuldbefreiender Wirkung für die Gesellschaft – an ihn – den Bw. – persönlich verrechnet und überwiesen, da der GmbH auf Grund einer im Jahre 2003 auf Leistung einer Schadenersatzzahlung im Ausmaß von € 1.400.000,-- gegen sie erhobenen Klage und des Umstandes, dass das Bestehen eines diesbezüglichen Versicherungsschutzes zum damaligen Zeitpunkt nicht feststand, im Jahre 2005 die Insolvenz drohte. Der in diesem Jahr zugeflossene Honorarteil in Höhe von € 240.000,-- netto wurde vom Bw. vereinnahmt und von diesem der Einkommensbesteuerung unterzogen.

Nach dem im Jahre 2008 erfolgten Entfall des Risikos einer Insolvenz der GmbH buchte der Bw. einen Betrag iHv € 180.000,-- zuzüglich 20 % USt bei der genannten Gesellschaft auf dem Verrechnungskonto bw.. ein. Ein diesbezüglicher Geldfluss erfolgte nicht.

Außerdem machte der Bw. den im vorigen Absatz erwähnten Nettobetrag im Zuge dessen Veranlagung zur Einkommensteuer des Jahres 2008 als Betriebsausgabe geltend.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt sowie aus den als glaubhaft zu beurteilenden Angaben des Ing. H. die dieser im Zuge der Beantwortung des Auskunftersuchens der erkennenden Behörde vom 15. Mai 2013 mit Schreiben vom 13. Juni 2013 erstellte.

Rechtliche Würdigung:

Klarstellend ist zunächst darauf zu verweisen, dass ernstlich gewollte Umgehungs- oder Treuhandgeschäfte (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 20.9.1984, Zl. 82/16/0105, vom 5.3.1990, 89/15/0125, vom 27.1.1998, Zl. 93/14/0181, vom 16.12.1999, Zl. 99/16/0311 und vom 25.1.2006, 2002/13/0027,28) keine Scheingeschäfte sind (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 23, Tz4).

Daher handelte es sich bei der zwischen Ing. H. und dem Bw. hinsichtlich der in Rede stehenden Provisionszahlung getroffenen Vereinbarung nicht um ein Scheingeschäft, weil diese von den beiden Parteien tatsächlich – Ing. H. leistete die diesbezügliche Zahlung mit schuldbefreiender Wirkung auch für die GmbH, der Bw. vereinnahmte das gegenständliche Provisionsentgelt persönlich, da infolge der wirtschaftlich prekären Lage der GmbH dessen Verlust drohte – gewollt war. Eine betriebliche Veranlassung für eine Rückgängigmachung dieser Vereinbarung liegt somit nicht vor. Selbst bei Vorliegen eines Scheingeschäftes wäre der Rechtsauffassung des Bw. nicht zu folgen, da ein Scheingeschäft in den Vorjahren – 2005, 2006 – nicht zu einem Betriebsausgabenabzug im Jahre 2008 führen kann.

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

Da der Bw. den Gewinn durch Einnahmen-Ausgabenrechnung gem § 4 Abs 3 EStG 1988 ermittelt und im Jahr 2008 ein Mittelabfluss unstrittig nicht erfolgt ist, kann ein Betriebsausgabenabzug auch aus diesem Grund nicht erfolgen.

Für das vom Bw. in dessen o. e. Schreiben vom 6. August 2013 erstellte Vorbringen, wonach ein Mittelabfluss nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht nur in Form einer barwirksamen Bewegung sondern auch durch Buchung beim Zahlungsempfänger über ein dort befindliches Verrechnungskonto erfolgen könne, ist darauf

hinzuweisen, dass der Bw. seinen Gewinn nach § 4 Abs 3 EStG 1988 ermittelt und sich für dieses (Vorbringen) weder im Schrifttum noch in der Judikatur Anhaltspunkte finden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. Dezember 2013