



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 3

GZ. RV/0476-K/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Angestellter, wohnhaft in P, vertreten durch L StB, Steuerberater in N vom 27. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, dieses vertreten durch ADir. Walter Halbmayer, vom 25. Jänner 2006 betreffend Einkommensteuer 1997 nach der am 10. November 2009 in 3390 Melk, Abt-Karl-Straße 25, von Amts wegen durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war im Streitzeitraum 1997 als leitender Angestellter in der Steuerberatungskanzlei L StB tätig. Aus dieser Tätigkeit erzielte der Bw. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von S 476.370,00 (brutto). Das Finanzamt veranlagte zunächst erklärungsgemäß.

Unbestrittene Tatsache ist, dass der Bw. im Streitjahr sowie in den davor liegenden Zeiträumen Beratungsleistungen in Steuersachen sowohl gegenüber dem in Z situierten Einzelunternehmen H B (Geschäftsgegenstand dieser Unternehmung war der Großhandel mit Wolle und Handarbeitszubehör) als auch gegenüber der „H. GmbH“ mit Sitz in P. erbracht hat.

Aktenkundig sind folgende niederschriftlich dokumentierte Aussagen des H B vom 10.7.2002, welche wörtlich wie folgt lauten:

„Am 30.10.1997 habe ich an Herrn Bw – Sachbearbeiter in der Steuerberatungskanzlei StB – ATS 400.000,00 persönlich übergeben. Dieser Betrag wurde für die Beratungstätigkeit im Zusammenhang mit der Umgründung EU-GmbH und den Bilanzarbeiten zum 30.6.1997 gefordert.

Eine Honorarnote über diesen Betrag sowie eine Übernahmebestätigung habe ich nicht erhalten. Auf Betreiben meines RA Dr. S, SN, wurde dieser Betrag am 5.10.1999 auf mein Konto retourniert.“

Mit der nämlichen Aussage des Herrn H B konfrontiert, gab der Bw. gegenüber der Betriebsprüfungsabteilung des FA Melk mit Datum 10.9. 2002 zu Protokoll:

„Zur Niederschrift vom 10.7.2002 mit Herrn B gebe ich folgendes bekannt:
Dem behaupteten Betrag von ATS 400.000,00 habe ich nicht übernommen. Für Beratungstätigkeiten wurden von mir keine Honorare gefordert. Es wurde auch keine Honorarnote gestellt. Mein Arbeitsaufwand für die Beratungstätigkeit wurde meines Wissens durch die Kanzlei StB verrechnet.“

Im Zuge weiterer Sachverhaltsermittlungen gelangte die Amtspartei (Finanzamt) in den Besitz folgender Urkunden bzw. Unterlagen:

1. Steuerliche Mehr- Weniger- Rechnung in der E GmbH: Wj. 1.7.1997 – 30.6.1998

Mit dieser handschriftlich erstellten Berechnung ermittelte der Bw. verrechenbare Verluste in Höhe von öS 3.393.276,55, welche durch die von ihm (Bw) entwickelte, unten näher beschriebene steuerliche Konstruktion gegen künftige Gewinne in der E GmbH verrechenbar sein sollten. Bei der Fa. E GmbH handelt es sich um die Rechtsnachfolgerin der HS GmbH; deren Geschäftsgegenstand ist allerdings der Großhandel mit Wolle.

Anzumerken bleibt, dass die Abgabenbehörde die besagte steuerliche Konstruktion des Bw. in weiterer Folge als „Mantelkauf“ qualifiziert hat, sodass die in Aussicht gestellten durch den Verlustausgleich resultierenden steuerlichen Vorteile nie zum Tragen kamen.

2. Darstellung des Darlehensstandes, der Mittelherkunft, der Mittelaufteilung sowie die Abrechnung der im Zuge der Umgründung offenen Beträge:

Unter der Subposition „Mittelaufteilung“ wurde ausgewiesen:

Anteil HS	S 654.500,00
Anteil B	S 100.000,00
Anteil Berater (Know How)	S 428.586,00

3. Schuldschein vom 9.10.1997

Der wörtliche Inhalt dieser Urkunde lautet:

„Ich, Bw., geb. am GebDatum, wohnhaft in P, übergebe mit heutigem Datum S 428.586,00 (in Worten: Vierhundertausendachthundertzwanzigtausendfünfhundertsechsundachtzig) als Darlehen an B H, geb. am GebDat2, wohnhaft in Z HausNr..

Die Rückzahlung beginnt am 15.11.1998 in der Höhe von S 428.586,00 und ist unaufgefordert zu leisten. Vorzeitige Rückzahlungen sind möglich, insbesondere zu den Terminen 15.5.1998, 15.8.1998.

Die Kosten und Gebühren dieses Darlehensvertrages trägt der Darlehensgeber.“

4. Schreiben des Rechtsvertreters von Hermann B, RA Dr. S, an die Steuerberatungskanzlei L StB vom 30.4.1999

Mit diesem Schriftsatz fordert der Rechtsvertreter die von seinem Mandanten an den Bw. erbrachten Zahlungen für Beratungsleistungen im Zusammenhang mit der Umgründung des Einzelunternehmens B in die E GmbH in Höhe von S 400.000,00 zurück. Konkret wird darin ausgeführt:

„Sie haben früher die steuerliche Vertretung meiner Mandantin inne gehabt und im Jahre 1997 die Umgründung der H. GmbH in meine nunmehrige Mandantin konzipiert (*gemeint ist die E GroßhandelsgmbH deren Geschäftsführer H B ist*).“

1. Eine nachträgliche Überprüfung hat ergeben, dass die von Ihnen gewählte Konstruktion einer Überprüfung durch die zuständigen Finanzbehörden nicht standhalten wird. Ich verweise lediglich pauschal auf die Bestimmungen des § 22 BAO. Sämtliche Verträge wurden in einem sehr engen zeitlichen Zusammenhang, teilweise auch am selben Tag durchgeführt, sodass nicht davon auszugehen ist, dass der Gesellschafterwechsel kostenlos von statten geht; es ist auch nicht üblich Geschäftsanteile an fremde Personen zu verschenken.
2. Mein Mandant wurde während seiner Geschäftsverbindung mit ihrem geschätzten Steuerberatungsbüro immer durch Herrn Bw. betreut. Herr Bw hat meinen Mandanten nach Abschluss der Angelegenheit dargelegt, dass insgesamt ein steuerlicher Vorteil in Höhe von S 528.586,00 vorliegen würde. Unter Ausnutzung seiner Stellung als Mitarbeiter ihrer Kanzlei hat sich Herr Bw dann mit einem Schuldschein vom 9.10.1997 den Betrag von S 428.586,00 versprechen lassen. In weiterer Folge hat mein Mandant S 400.000,00 bezahlt, der Rest in Höhe von S 28.586,00 wurde von Herrn Bw nachgesehen.
Es versteht sich von selbst, dass diese Zahlung als Honorar für durchgeführte Arbeiten geleistet wurde. Mein Mandant hat nie Herrn Bw persönlich den Auftrag erteilt, immer nur ihrer Steuerberatungskanzlei. Es bestand für ihn keinerlei Veranlassung, an Herrn Bw direkt irgendeine Zahlung zu leisten. Herr Bw hat immer erklärt, er müsse für die Kanzlei die Zahlung durch Ausstellung eines Schuldscheines sicherstellen.
[...].“

5. Antwortschreiben des Rechtsvertreters von Steuerberater StB, RA Dr. T, auf das Schreiben Dris. S, datiert mit 14.6.1999

In diesem Schreiben bestreitet der Rechtsvertreter von Steuerberater StB, dass seine Mandantschaft Kenntnis vom angeblichen Vorgang (Vereinbarung einer Forderung von S 528.586,00) gehabt habe. Bei den genannten Schuldschein handle es sich angeblich um eine Darlehensgewährung zwischen dem Bw. als Darlehensgeber und H B als Darlehensnehmer. Seine Mandantschaft (StB) bestreite, dass Ansprüche des H B bzw. der E GmbH gegenüber ihm bestehen würden. Im besagten Antwortschreiben bringt RA Dr. T ua. Nachstehendes vor:

„Mein Mandant muss daher aus all diesen Gründen ausdrücklich bestreiten, dass irgendein Anspruch ihrer Mandantschaft (*gemeint: E GroßhandelsgmbH bzw. B*) gegenüber meiner Mandantschaft, Herr L StB, bestehen würde. Sollte der behauptete Zahlungsfluss, sowie eine Ausstellung des Schuldscheines, tatsächlich stattgefunden haben, so müsste Ihrer Mandantschaft selbst vollkommen klar gewesen sein, dass diese Abwicklung nicht meine Mandantschaft betroffen haben kann, sondern allenfalls ein allfälliges Privatgeschäft mit Herrn Bw.“

Dessen ungeachtet ist meine Mandantschaft aus Gründen, die hier nicht näher erörtert werden sollen, bereit, auf ihren Vergleichsvorschlag wie folgt einzugehen:

1. Meine Mandantschaft überweist zu Ihren Handen einen Betrag von S 400.000,00 zur Abgeltung sämtlicher wie immer gearteten Ansprüche Ihrer Mandantschaft aus diesem Geschäftsfall, dies binnen 14 Tagen ab Erhalt ihrer Zustimmung zu diesem Vergleichsvorschlag. Ich betone ausdrücklich, dass meine Mandantschaft, Herr L StB diesen Betrag aus Eigenen überweist, obwohl er weder vom Umstand des angeblichen Zahlungsflusses bzw. der Ausstellung eines Schuldscheines Kenntnis erlangt hat, oder ihm irgendwelche Zahlungen zugeflossen sind, oder sich der Schuldschein bei ihm befinden würde.
2. Seitens Ihrer Mandantschaft, Fa. E GroßhandelsgmbH sowie H B bzw. allfälliger dritter Personen, wird ausdrücklich erklärt, dass keine weiteren Ansprüche gegen meine Mandantschaft aus diesem Geschäftsfall erhoben werden bzw. wird auf derartige Ansprüche ausdrücklich verzichtet. Meine Mandantschaft trifft daher keine wie immer geartete Haftung.
3. Meine Mandantschaft hat aus der früheren Geschäftsverbindung zu ihrer Mandantschaft Honorarnote vom 08.09.1997 bzw. 27.05.1998 gelegt. Aus dieser letzten Honorarnote vom 27.05.1998 Nr. 1/98 bzw. 2/98 ist unter Berücksichtigung von der erfolgten Teilzahlung noch ein Betrag von S 73.440,00 unberichtigt offen und wäre dieser Betrag seitens ihrer Mandantschaft binnen 14 Tagen ab Zustandekommen dieses Vergleiches auf mein Treuhandkonto Nr. 123 bei der Sparkasse Region SN zur Überweisung zu bringen. Ausdrücklich wünscht meine Mandantschaft jedoch nicht eine Gegenverrechnung mit dem im Pkt. 1 genannten Betrag von S 400.000,00.
4. Mit Abschluss dieses Vergleiches bzw. nach Zahlungsfluss des Betrages von S 400.000,00 bzw. S 73.440,00 sind sämtliche wie immer gearteten wechselseitigen Ansprüche und Verpflichtungen zwischen ihrer Mandantschaft und meiner Mandantschaft, Herrn L StB, endgültig erledigt und verglichen.

Allfällige Ansprüche zwischen Bw. einerseits und ihrer Mandantschaft andererseits sind von diesem Vergleich nicht umfasst und nicht Gegenstand meines Vertretungsauftrages. [...].“

6. Schreiben des RA Dr. S an RA Dr. T vom 30.6.1999

In diesem Schreiben wird ausgeführt, dass StB an einer vergleichsweisen Bereinigung der Angelegenheit interessiert sei; Zu den von der Gegenseite vorgetragenen Argumenten in der Sache selbst wird allerdings nicht Stellung bezogen.

7. Antwortschreiben von RA Dr. T an RA Dr. S vom 19.7.1999

In diesem Schreiben teilt der Rechtsvertreter von Steuerberater StB mit, dass seine Mandantschaft einen Vergleich mit folgendem Inhalte akzeptieren würde:

- „1. Mein Mandant überweist auf ihr Kanzleikonto den Betrag von S 400.000,00; dies binnen 14 Tagen ab Erhalt ihrer Zustimmung.
2. Ihre Mandantschaft bezahlt im Gegenzug dazu, binnen 14 Tagen nach Erhalt des oben angeführten Betrages, die aushaftende Honorarnote meines Mandanten in Höhe von S 73.440,00 auf mein Treuhandkonto Nr. 123 bei der Sparkasse Region SN (BLZ. NN). Mein Mandant bestätigt, im Rahmen der von ihm durchgeführten steuerlichen Beratung, die damit verbundenen Gewährleistungsverpflichtungen zu haben. Mein Mandant hat jedoch ausdrücklich Ihre Mandantschaft auf allfällige Risiken dieser Abwicklung aufmerksam gemacht.
[...].

Im besagten Schreiben weist der Rechtsvertreter ausdrücklich darauf hin, dass der Geschäftsfall, aus dessen Anlass angeblich ein Mitarbeiter seiner Mandantschaft irgendwelche Beträge erhalten haben soll, „ohne jegliches Wissen und Verantwortung seiner Mandantschaft“ erfolgt sei.

Aufgrund der soeben genannten für die Behörde neu hervorgekommenen Erkenntnisse wurde der Bw. mit Datum 11.1.2006 abermals niederschriftlich einvernommen.

Über Befragen gab dieser wörtlich zu Protokoll:

„Die Steuerersparnisberechnung und der Schuldschein wurde von Herrn Bw. ausgefertigt. Der Schuldschein war gedacht um einen eventuellen Mehrbetrag zu lukrieren. Der Schuldschein wurde zwar in meinem Namen (Bw) mit Herrn B abgeschlossen, was aber nicht bedeuten soll, dass im Erfolgsfalle ich der alleinige Nutznießer dieses Betrages gewesen wäre. Das Original des Schuldenscheines besitze ich nicht. Herr Steuerberater StB wusste von der Steuerersparnisberechnung und vom Schuldschein erst durch ein Schreiben von Herrn B bzw. seinem Rechtsanwalt zu einem späteren Zeitpunkt. Der Betrag von ATS 400.000,00 wurde von Herrn Bw an Herrn StB nie weiter gegeben und auch keine diesbezüglichen Teilbeträge.“

Herr Bw wiederholt noch einmal (siehe auch NS vom 10.9.2002) diese ATS 400.000,00 von Herrn B nicht übernommen zu haben.“

In weiterer Folge erließ das Finanzamt im **wiederaufgenommenen Verfahren** einen mit 25.1.2006 datierten **Einkommensteuerbescheid 1997**. In diesem Bescheid wurden die

nunmehr strittigen Honorarzahlungen in Höhe von S 400.000,00 bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Ansatz gebracht.

In der Bescheidbegründung führte das Finanzamt diesbezüglich aus:

„1.) Sachverhaltsdarstellung“

Im Zuge einer Betriebsprüfung bei der Fa. E Großhandels GmbH in Adresse1 wurde festgestellt, dass ein Beratungsaufwand in Höhe von ATS 400.000,00 als Betriebsausgabe im Jahr 1997 geltend gemacht wurde.

Hiezu konnte keine Honorarnote und keine Zahlungsbestätigung vorgelegt werden.

Laut Niederschrift vom 10.7.2002 aufgenommen mit Hrn. B H, GF der Fa. E Großhandels GmbH, wurde dieser Betrag am 30.10.1997 an Hrn. Bw. übergeben.

Hr. B war der Annahme, dass es sich bei diesem Betrag um das Honorar für die Umgründung der H. GesmbH in die E Großhandels GmbH handle.

Die Fa. H. GesmbH, das Einzelunternehmen H B und die E Großhandels GesmbH wurde steuerlich von der Kzl. StB durch Herrn Bw. vertreten.

Hr. Bw hat die Arbeiten iZm der Umgründung durchgeführt.

Nach Abschluss der Arbeiten wurde Hrn. B eine Steuerersparnisberechnung vorgelegt. In der Berechnung wurde als „Anteil Berater (Know How)“ ein Betrag in Höhe von ATS 428.586,00 ausgewiesen.

Hr. BW lies sich dann diesen Betrag (ATS 428.586,00) mit einem Schulschein vom 9.10.1997 besichern.

Sowohl die Steuerersparnisberechnung als auch der Schulschein wurde von Hrn. BW erstellt. Auf die Niederschrift v. 11.1.2006 wird verwiesen.

Wie bereits oben angeführt, wurde am 30.10.1997 ein Betrag in Höhe von ATS 400.000,00 an Hrn. BW übergeben.

Eine Honorarnote oder eine Empfangsbestätigung wurde nicht ausgefertigt.

Der restliche Betrag in Höhe von ATS 28.586,00 wurde von Hrn. Bw nachgesehen.

Hr. B ist bei Bezahlung des Betrages davon ausgegangen, dass es sich um das Honorar für die Umgründung und die Bilanzarbeiten zum Jahresabschluss 1997 handelt.

In der Honorarnote v. 27.5.1998, ausgestellt von der Kanzlei StB, wird für Bilanzvorarbeiten für den Jahresabschluss 1997 ein Betrag in Rechnung gestellt. Nach Ansicht von Hrn. B wurde diese Leistung bereits mit der Entrichtung der ATS 400.000,00 beglichen. Dies wird mit Schreiben v. 8.6.1998 auch der Kzl. StB mitgeteilt und um Neuausstellung einer Honorarnote ersucht.

In einem Schreiben v. 30.4.1999 von RA Dr. S an Hr. StB wird die Rückzahlung des übergebenen Betrages gefordert.

Aufgrund eines Vergleiches vom 19.7.1999 wurde von der Kanzlei StB ein Betrag von ATS 400.000,00 an den Rechtsanwalt von Hrn. B überwiesen.

In der Niederschrift vom 10.9.2002 bestreitet Hr. Bw den Erhalt des obgenannten Betrages in Höhe von ATS 400.000,00. Es sei auch kein Honorar für die Beratungstätigkeit seinerseits gefordert worden.

Nachdem Hr. Bw mit dem vorliegenden Schulschein und der Steuerersparnisberechnung konfrontiert wurde, gab er folgendes an:

- a) er hat keine ATS 400.000,00 von Hrn. B übernommen
- b) der Schuldschein wurde zwar im Namen von Hrn. Bw mit Hrn. B abgeschlossen, was aber nicht bedeuten soll, dass im Erfolgsfalle Hr. Bw der alleinige Nutznießer dieses Betrages gewesen wäre.
- c) Hr. Steuerberater StB wusste von der Steuerersparnisberechnung und vom Schuldschein erst durch ein Schreiben von Hrn. B bzw. dessen Rechtsanwalt zu einem späteren Zeitpunkt.
- d) von Hrn. Bw wurde in diesem Zusammenhang keinerlei Geldbeträge an Hrn. StB gegeben.

2.) Steuerliche Würdigung

Nach Ansicht des ho. Finanzamtes konnte aufgrund der vorgelegten Unterlagen

Steuerliche Mehr- Weniger- Rechnung
 Steuerersparnisrechnung
 Schuldschein

und der Tatsache, dass ein Betrag in Höhe von ATS 400.000,00 von der Kanzlei StB an Hrn. B refundiert wurde, davon ausgegangen werden, dass die lt. Niederschrift vom 10.7.2002 von Hrn. B an Hrn. Bw übergebenen ATS 400.000,00 als Honorar für die durchgeführten Arbeiten i.Z. mit der Umgründung „H. GmbH – E Großhandels GesmbH“ geleistet wurde.

Bemerkt wird, dass auch der in der Steuerersparnisberechnung angeführte Anteil HS (ATS 654.500,00) ebenfalls im Rahmen des Forderungskaufes teils abgewickelt und dann wieder rückerstattet wurde.

Unter Berücksichtigung des vorliegenden Ergebnisses des Abgabeverfahrens ist das Finanzamt der Überzeugung, dass die strittigen ATS 400.000,00 tatsächlich von Hrn. B an Hrn. Bw im Jahr 1997 bezahlt wurden (VwGH v. 23.11.2004, 2002/15/0020).

Da die ATS 400.000,00 in der Steuererklärung bisher nicht erfasst sind, wird im Zuge der Wiederaufnahme gem. § 303 (4) BAO der hinterzogene Betrag hinzugerechnet.

Der Betrag i. H. von ATS 400.000,00 wird im Jahr 1997 als Vorteil aus dem Dienstverhältnis den „Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit“ hinzugerechnet.

Zu den Vorteilen aus einem Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 EStG gehören auch solche, die sich ein Arbeitnehmer ohne Willensübereinstimmung mit dem Arbeitgeber aneignet.

Nutzt ein Dienstnehmer eine durch das Dienstverhältnis gebotene Gelegenheit, um sich zu bereichern, und solcher Art Vorteile zu erzielen, liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor.

Vorteile, die sich der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft, unterliegen aber nicht dem Steuerabzug, sondern sind im Veranlagungswege zu erfassen.“

Mit **Berufungseingabe vom 24.2.2006** berief der Bw., vertreten durch Steuerberater StB, gegen diesen Bescheid mit folgender Argumentation:

„In der Begründung zum Einkommensteuerbescheid 1997 wird seitens des Finanzamtes dargelegt, dass im Zuge der Betriebsprüfung bei der E Großhandels GmbH festgestellt wurde, dass ein Beratungsaufwand iHv. ATS 400.000,00 im Jahre 1997 als Betriebsausgabe geltend gemacht wurde und hiezu keine Honorarnote und keine

Zahlungsbestätigung vorgelegt werden konnte. In den weiteren Ausführungen wird davon ausgegangen, dass dieser Betrag an meinen Mandanten quasi als Beratungshonorar bezahlt worden ist.

Diese Darstellung ist insofern unrichtig, als Herr B in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der E Großhandels GmbH am 29.10.1997 ATS 400.000,00 auf sein Privatkonto überwiesen hat und in der Gesellschaft keine Betriebsausgabe geltend gemacht wurde. Dieser Betrag ist Herrn B auch im Zuge seiner Betriebsprüfung als Spekulationsgewinn zugerechnet worden. In der Niederschrift vom 10.7.2002 gab Herr B an, dass er angenommen habe, bei diesem Betrag handle es sich um das Honorar für die Umgründung der Elektro HS GmbH in die E Großhandels GmbH.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass Herr B sein Einzelunternehmen mit 30.6.1997 aufgegeben hat, also Betriebsaufgabe vorliegt und keine Umgründung und demnach kein derartiges Beratungshonorar bei Herrn B aufgelaufen ist. In der Schlussbilanz per 30.6.1997 des Einzelunternehmens ist auch für die Abschlussarbeiten eine Rückstellung iHv. ATS 40.000,00 gebildet worden. Jedenfalls ist der in Rede stehende Betrag zu einem späteren Zeitpunkt (fälschlicherweise) in eine dementsprechend abgeänderte Bilanz aufgenommen worden.

Anscheinend hat Herr B erst im Zuge der im November 2001 begonnenen Betriebsprüfung meinen Mandanten als Empfänger dieser ATS 400.000,00 genannt um sich diese Betriebsausgabe zu sichern. Siehe Tz 12 Betriebsprüfungsbericht vom 7.10.2002.

Nicht nachvollziehbar ist jedenfalls, weshalb seitens der Betriebsprüfung Herrn B diese Ausgabe zuerkannt wurde, die allenfalls, wie auch Herrn B gemeint hat, mit der Gesellschaftsgründung in Zusammenhang steht und nicht mit seinem aufgegebenen Einzelunternehmen.

Es wurde auch seitens der Betriebsprüfung die Beweggründe nicht geklärt, weshalb einerseits der Betrag nicht von der Gesellschaft bezahlt, sondern auf ein Privatkonto des Herrn B überwiesen wurde, um dann in der Folge ohne Honorarnote und Zahlungsbeleg, das im Geschäftsleben völlig unüblich ist, an meinen Mandanten ausbezahlt werden sollte. Der angesprochene Schulterschein vom 9.10.1997 sieht erst eine Rückzahlung am 15.11.1998 vor. Im Übrigen wird dazu auf die Aussage meines Mandanten in der Niederschrift vom 11.01.2006 verwiesen.

Der meinerseits getroffene Vergleich mit Herrn B vom 19.7.1999 hat in keiner Weise mit der in Rede stehenden Sache meines Mandanten zu tun.

Mein Mandant verweist nochmals auf die bereits getätigten Aussagen in den Niederschriften vom 10.09.2002 und 11.01.2006 und es wird beantragt, von der Zurechnung dieser ATS 400.000,00 zu den Einkünften aus nsA Abstand zu nehmen."

Der mit der Bearbeitung des gegenständlichen Rechtsmittels beauftragte bzw. betraute Fachbereich des Finanzamtes übermittelte die Berufung der Betriebsprüfungsabteilung zur Stellungnahme. Von Seiten der **Betriebsprüfung** wurde mit Datum 28.6.2006 nachstehende **Erklärung** („**Stellungnahme zur Berufung**“) abgegeben:

- 1.) In der Begründung zum Einkommensteuerbescheid 1997 wurde irrtümlich festgehalten, dass der Beratungsaufwand iHv 400.000,00 im Jahr 1997 als Betriebsausgabe bei der Fa. E Großhandels GmbH geltend gemacht wurde. Der Beratungsaufwand wurde nicht in der Fa. E Großhandels GmbH (Hr. B H ist an der GmbH beteiligt und gleichzeitig Geschäftsführer) sondern im Einzelunternehmen von Herrn B als Betriebsausgabe zum Ansatz gebracht. Dies hat aber für die Beurteilung als Einnahme keine Auswirkung.
- 2.) Vom Firmenkonto der E Großhandels GmbH bei der Raiffeisenbank X mit der Kto.Nr. 111 erfolgte lt. Kontoauszug Nr. 22 v. 29.10.1997 eine Überweisung auf das Privatkonto von Herrn B H (Kto. Nr. 33) in Höhe von ATS 400.000,00. Lt. Kontoauszug Nr. 4 v.

18.11.1997 des Privatkontos erfolgte am 30.10.1997 eine Barbehebung in Höhe von ATS 400.000,00.

Dieser Betrag wurde lt. Aussage von Hrn. B H (siehe Niederschrift v. 10.7.2002) am 30.10.1997 an Hrn. BW übergeben.

- 3.) Es entspricht nicht den Tatsachen, dass dieser Betrag als Spekulationsgewinn bei der Einkommensermittlung berücksichtigt wurde.
Als Spekulationseinkünfte wurden Forderungen die unter dem Nennwert erworben und innerhalb der Spekulationsfrist zum Nennwert eingezogen wurden berücksichtigt.
- 4.) Mit Stichtag 1. Juli 1997 wurden die Geschäftsanteile an der H. GesmbH schenkungsweise an I und H B abgetreten. Der Firmenname wurde von „H. GmbH“ in E Großhandels GmbH umbenannt, der Sitz der Firma von X. nach Z. verlegt. Das Einzelunternehmen von Hr. B H, ein Großhandel mit Wolle, wurde an die E Großhandels GmbH und das Vermögen der vormaligen Elektro Hintersteiner GesmbH, ein Elektrofachgeschäft, an das neu gegründete Einzelunternehmen Johann Hintersteiner verkauft. Die Forderungen von Fr. Sch, Fr. F und Hrn. HS gegen die H. GesmbH in Höhe von ATS 1.400.000,00 wurde um eine Gegenleistung iHv. ATS 610.000,00 an Hrn. B H überlassen.
- 5.) Der an Hrn. Bw E. übergebene Betrag wurde im Zuge der Um- und Nachbuchungen vom neuen steuerl. Vertreter in Rechnungswesen erfasst. In der Schlussbilanz per 30.6.1997 des Einzelunternehmens wurde der Beratungsaufwand iHv. ATS 400.000,00 bereits bilanziert und wurde nicht erst im Zuge der Betriebsprüfung geltend gemacht und berücksichtigt.
- 6.) Auch wenn in der Berufung seitens des steuerl. Vertreters von Hrn. Bw behauptet wird, dass der seinerseits mit Hrn. B H getroffene Vergleich vom 19.7.1999 in keiner Weise mit der in Rede stehende Sache von Hrn. Bw im Zusammenhang stehe, so wird auf das Schreiben v. 30.4.1994 der RAe Dr. Ar und Dr. S. verwiesen.
In diesem Schreiben wird darauf hingewiesen, dass die Zahlung als Honorar für durchgeführte Arbeiten nach Meinung von Hrn. B H. geleistet wurde.
- 7.) In der Steuerersparnisrechnung wird von einem Anteil HS in Höhe von ATS 654.50000 ausgegangen.

Mit Notariatsakt GZ 1851/1997 vom 27.6.1997 werden die Forderungen von

	ATS
E. Sch	400.000,00
M. F	600.000,00
J. HS	<u>400.000,00</u>
Gesamtforderung	1.400.000,00

gegen die überschuldete H. GmbH in X. – Gd an Hrn. B H. abgetreten.

Als Gegenleistung wird ein Betrag iHv. ATS 610.000,00 vereinbart.

Zahlbar in 4 Teilbeträgen und zwar an

	ATS
E. Sch	160.000,00
M. F	240.000,00
J. HS	<u>210.000,00</u>
Gesamtforderung	610.000,00

Nachfolgende Beträge wurden tatsächlich überwiesen

	ATS
E. Sch	92.500,00
M. F	110.250,00
J. HS	<u>142.500,00</u>

bezahlte Beträge	345.250,00
------------------	------------

Da nach Ansicht des neuen steuerlichen Vertreters bei einer Überprüfung durch die Finanzbehörde die gewählte Konstruktion nicht standhalten wird (Mantelkauf), wurde zur Sicherstellung der bereits angewiesenen Beträge eine Bankgarantie abverlangt.

	ATS
E. Sch	187.000,00
M. F	280.500,00
J. HS	<u>187.000,00</u>
Gesamtforderung (entspricht der Steuerersparnisberechnung)	654.500,00

Auf Grund dieser Bankgarantie wurden 2002 auch entsprechende Beträge zurückgefordert.“

Zur Untermauerung ihrer Argumentation legte die Betriebsprüfung einen Auszug aus der Datenträgernachweisliste der E Großhandels GmbH bei, aus welcher als „Vorgangsnummer 3“ die Überweisung eines Betrages von ATS 400.000,00 auf das Privatkonto des Geschäftsführers B H zu ersehen ist. Ebenso wurde vermerkt, dass vom Privatkonto des H B lt. Auszug 13/02 vom 18.11.1997 eine am 30.10.1997 erfolgte Barbehebung in Höhe von ATS 400.000 getätigt worden sei.

Aktenkundig sind weiters die von Seiten der Bank1 sowie der Sparkasse1 im Auftrag von J. HS, M. F sowie E. Sch zu Gunsten des H B ausgestellten Bankgarantien.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 13. 7. 2006** wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 als unbegründet abgewiesen.

Das Finanzamt begründete seine Entscheidung wie folgt:

„Zu der in der Berufsbegründung gerügten falschen Bescheidbegründung hinsichtlich der Ausführungen, dass im Zuge der Betriebsprüfung bei der Fa. E Großhandels-GesmbH festgestellt wurde, dass ein Beratungsaufwand iHv. S 400.000,00 im Jahr 1997 als Betriebsausgabe geltend gemacht wurde, wird ausgeführt:
Es handelt sich hier um einen Schreibfehler – richtig muss es statt „Fa. E Großhandels-GesmbH“ „Einzelunternehmen H B“ (Geschäftsführer der E Großhandels-GesmbH) heißen.

Die in der Berufsbegründung getroffene Aussage, dass „dieser Betrag“ (gemeint S 400.000,00) Herrn B als Spekulationsgewinn zugerechnet wurde, entspricht nicht den Tatsachen.

Weiters wird festgestellt, dass für die Beantwortung der Frage, ob der Betrag in Höhe von S 400.000,00 tatsächlich bezahlt wurde, nicht maßgeblich ist wann und bei welchem Unternehmen der Betrag als Betriebsausgabe verbucht wurde.

Der Rüge, dass „seitens der Betriebsprüfung die Beweggründe nicht geklärt wurden, weshalb einerseits der Betrag nicht von der Gesellschaft bezahlt, sondern auf ein Privatkonto des Herrn B überwiesen wurde, um dann in Folge ohne Honorarnote und Zahlungsbeleg, ...an meinen Mandanten ausbezahlt werden sollte“ ist entgegenzuhalten:

Die Klärung der Frage des unüblichen Zahlungsflusses ist nicht von entscheidender Bedeutung. Es wäre reine Spekulation und nicht beweisbar würde man z.B. in Erwägung ziehen, dass der im offiziellen Geschäftsleben unübliche Zahlungsweg deshalb gewählt wurde, um eine – vielleicht ursprünglich als „Schwarzgeschäft“ geplante – Transaktion abzuwickeln.

Vielmehr ist für das gegenständliche Verfahren von Bedeutung, ob unter Berücksichtigung aller Umstände und Beweismittel, das Finanzamt zu Recht davon ausgehen konnte, dass der Betrag von Herrn B tatsächlich an Herrn Bw bezahlt wurde.

Vom Finanzamt wurde der Sachverhalt völlig erhoben und diverse Schriftstücke als Beweismittel gewürdigt. Letztendlich ergibt sich folgender Stand des Sachverhaltes:

Eine Vergleichszahlung in Höhe von 400.000,00 von Herrn StB an Herrn B (bzw. E Großhandels-GesmbH), welche beim Zahler Betriebsausgabe und beim Empfänger Betriebseinnahme darstellt.

Das Finanzamt kommt in Ausübung der freien Beweiswürdigung gem. § 167 Abs. 2 BAO zum Schluss, dass diese Zahlung in Zusammenhang mit der strittigen Honorarzahlung an Herrn Bw steht. Hätte es die Zahlung von Herrn B an Herrn Bw nicht gegeben, wäre es auch nicht zu dieser Vergleichszahlung gekommen.

Aufgrund der vorliegenden Schriftstücke (Schriftverkehr zwischen den Anwälten) steht der Abschluss des Vergleiches nachweislich sehr wohl in Zusammenhang mit dieser Causa, wenngleich im späteren Schriftverkehr auf „Gründe die hier nicht näher erörtert werden sollen“ hingewiesen wird.

Das Finanzamt ist also unter Berücksichtigung aller Umstände und Beweismittel im Rahmen der freien Beweiswürdigung zum Schluss gekommen, dass ein Betrag in Höhe von 400.000,00 Herrn Bw zugeflossen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.“

Mit **Eingabe vom 30.10.2006** beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Im Zuge der Berufungsvorlage wurde vom Finanzamt der entscheidungswesentliche aus Behördensicht sich ergebende Sachverhalt samt den daraus gezogenen Schlussfolgerungen wie folgt zusammengefasst:

„Herr B H betreibt bis 1997 ein gewinnbringendes Einzelunternehmen in Z (Großhandel mit Wolle und Handarbeitszubehör).

Herr Waxenegger Erich als Angestellter der Steuerberatungskanzlei StB L berät Herrn B im Jahr 1997 über die Möglichkeit einer betrieblichen Umstrukturierung.

Es gab zu diesem Zeitpunkt die „H. GesmbH“ mit Sitz in P. die über beträchtliche vortragsfähige Verluste verfügte. Die Gesellschafter dieser GesmbH hatten Forderungen an die Gesellschaft, die aufgrund der sehr schlechten Vermögenslage der GesmbH uneinbringlich schienen.

Die geplante und auch durchgeführte Vorgangsweise, um einerseits die Verluste der Hintersteiner GesmbH steuerlich durch Herrn B verwerten zu können und andererseits den Gesellschaftern der Hintersteiner GesmbH (zumindest teilweise) zu ihrem Geld aus den Forderungen an die Gesellschaft zu verhelfen war folgende (Konstruktion hielt jedoch der späteren steuerlichen Überprüfung nicht stand):

- Mit 1.7.1997 wurden die Geschäftsanteile von den Gesellschaftern der H. GesmbH im Schenkungswege an die (fremden) Personen H und I B abgetreten.
- Mit 1.7.1997 wurde der Firmenname von H. GesmbH in E Großhandels-GesmbH geändert und der Sitz der Firma wurde von X. nach Z. verlegt, Herr H B wird zum Geschäftsführer bestellt.
- Das Vermögen des ehemaligen Elektrofachgeschäftes (HS GesmbH) wurde an das neugegründete Einzelunternehmen des J. HS verkauft.
- Das Vermögen des Einzelunternehmers B H wurde an die E Großhandels-GesmbH (vormals H. GesmbH) verkauft.
- Ebenfalls mit 1.7.1997 werden die Forderungen der ehemaligen Gesellschafter der HS GesmbH an die Gesellschaft in Höhe von 1,4 Mio. öS an Herrn B um einen Betrag von 610.000,00 öS abgetreten.

Zur Veranschaulichung dieses Modells wurde von Herrn Bw an Herrn B übergeben:

- Eine „Steuerliche Mehr-/Weniger-Rechnung in der E GesmbH“
Ergebnis: „gegen künftige Gewinne verrechenbar öS 3.393.279,-“
- Eine weitere Aufstellung wo unter dem Titel „Mittelaufteilung“ angeführt wird:
Anteil HS´s 654.500,- (lt. Fußnote 30-40% von 1,4 Mio + off. Zinsen)
Anteil B 100.000,-
Anteil Berater (Knowhow) 428.586,-
Die Summe dieser drei Beträge (Anteile) entspricht genau jenem Betrag der unter dem Titel „Mittelherkunft“ als Summe der Steuerersparnis ausgewiesen wurde.
- Ein Schulschein über öS 428.586,- mit Herrn Bw als Darlehensgeber und Herrn B als Darlehensnehmer.

Da der neue steuerliche Vertreter von Herrn B die Ansicht vertrat, dass diese Konstruktion einer steuerlichen Überprüfung durch das Finanzamt nicht standhalten wird (Mantelkauf), wurde zur Sicherstellung der Beträge von den Gesellschaftern der ehemaligen HS GesmbH eine Bankgarantie verlangt (im Falle des Scheiterns der Konstruktion, können durch die Bankgarantien getätigte Zahlungen an die ehemaligen Gesellschafter der HS GesmbH jederzeit rückgängig gemacht werden).

Diese wurde in Höhe von öS 654.500,- (= „Anteil Hintersteiner“ lt. Steuerersparnisberechtigung) gewährt und letztlich auch (wegen Nichtanerkennung der Konstruktion durch das Finanzamt) geltend gemacht.

Im Zuge der Betriebsprüfung beim Einzelunternehmen des Herrn B wurde festgestellt, dass ein Beratungsaufwand in Höhe von öS 400.000,- als Betriebsausgabe geltend gemacht wurde. Als Nachweis dafür wurden der Prüferin oben näher erläuterten Unterlagen (Mehr-/Wenigerrechnung, Steuerersparnisberechnung, Schulschein) vorgelegt. Die Überprüfung des Zahlungsflusses und der Verbuchung ergab:

Vom Firmenkonto der E Großhandels GmbH erfolgte am 29.10.1997 eine Überweisung auf das Privatkonto von Herrn B H in Höhe von öS 400.000,-. Am 30.10.1997 wurden öS 400.000,- in bar behoben. Laut niederschriftlicher Aussage wurde dieser Betrag von Herrn B an Herrn Bw für die Beratung übergeben. Im Zuge der Um- und Nachbuchungen bei der Erstellung des Jahresabschlusses per 30.6.1997 für das Einzelunternehmen B H, wurde der Beratungsaufwand bilanziert. Mit Schreiben vom 30.4.1999 teilte der Anwalt von Herrn B (bzw. E Großhandels-GesmbH) dem Dienstgeber von Herrn Bw (StB. StB) sinngemäß unter anderem mit:

- Die gewählte steuerliche Konstruktion werde einer Überprüfung durch die Finanzbehörde nicht standhalten.
- Unter Ausnutzung seiner Stellung als Mitarbeiter der Kanzlei StB, habe sich Herr Bw für die Verschaffung eines Steuervorteils mit einem Schuldschein öS 428.586,- versprechen lassen.
- Herr B habe in weiterer Folge öS 400.000,- an Herrn Bw bezahlt (der Rest von 28.586,- wurde „nachgesehen“).

Weiters wird Herr StB als Dienstgeber von Herrn Bw aufgefordert, die unberechtigt eingeforderten öS 400.000,- nach Abzug einer anerkannten Forderung von öS 100.000,- (für den Fall einer ordnungsmäßigen Rechnungsausstellung) an den Anwalt zu überweisen.

Schließlich wurde im Juli 1999 zwischen den Herren B und StB ein Vergleich mit sinngemäß folgendem Inhalt geschlossen:

- Herr StB überweist öS 400.000,- binnen 14 Tagen
- Herr B überweist im Gegenzug öS 73.440,- offene Honorare
- ... (nicht für die Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes relevant)

Der Grund für das Eingehen von Herrn StB auf die Vergleichsforderung von Herrn B wird nie schriftlich genannt. So steht im Schriftsatz vom 14.6.1999 des Anwaltes von Herrn StB an den Anwalt von Herrn B :

„Dessen ungeachtet ist meine Mandantschaft aus Gründen, die hier nicht näher erörtert werden sollen, bereit, auf Ihren Vergleichsvorschlag wie folgt einzugehen...“

In der Niederschrift vom 11.1.2006 mit Herrn Bw und StB wurde sinngemäß zu Protokoll gegeben:

- Die Steuerersparnisrechnung und der Schuldschein wurden von Herrn Bw ausgefertigt.
- Das Original des Schuldenscheines ist nicht im Besitz von Herrn Bw.
- Herr StB hat erst durch ein Schreiben vom Anwalt des Klienten B von der Existenz der Steuerersparnisrechnung und des Schuldenscheines erfahren.
- Ein Betrag von 400.000,- wurde von Herrn Bw an seinen Dienstgeber Herrn StB nicht weitergegeben (auch keine Teilbeträge).
- Herr Bw hat von Herrn B nicht 400.000,- übernommen.

Schlussfolgerungen:

Aufgrund des vorliegenden mit Schriftstücken belegbaren Sachverhaltes, ist das Finanzamt in freier Beweiswürdigung zum Schluss gekommen, dass Herr Bw im Jahr 1997 einen Betrag in Höhe von öS 400.000,- als Honorar entgegengenommen hat, der ihm steuerlich zuzurechnen ist.

Die Überlegung, dass grundsätzlich jeder steuerliche Aufwand eines Zahlers beim Empfänger eine steuerliche Einnahme darstellt, bestätigt die schlüssige Beweiswürdigung durch das Finanzamt:

Unbestritten und überprüfbar ist die Tatsache, dass die Vergleichszahlung des Herrn StB an Herrn B (bzw. E Großhandels-GesmbH) beim Zahler als Betriebsausgabe und beim Empfänger als Betriebsentnahme behandelt wurde.

Wenn nicht vorher bereits öS 400.000,- geflossen wären, wäre dieser Vergleich nicht nötig gewesen. Dieser vorhergehende Zahlungsfluss war Betriebsausgabe beim Einzelunternehmen des Herrn B und ist daher als Einnahme bei Herrn Bw zu erfassen. Es

ist unerheblich und wäre rein spekulativ aus welchen Gründen die Rückzahlung des Betrages nicht von Herrn Bw, sondern von dessen Arbeitgeber erfolgte (und auch als Betriebsausgabe geltend gemacht wurde)."

Im Zuge des zweitinstanzlichen Verfahrens wurde ex officio eine mündliche Berufungsverhandlung anberaumt, um so einen unmittelbaren Eindruck von der Glaubwürdigkeit des Bw. bzw. des als Zeugen einvernommenen H B zu gewinnen. Ebenso als Zeuge geladen wurde Steuerberater L StB, der allerdings von seiner Mandantschaft (Bw.) von der ihm obliegenden Verschwiegenheitspflicht gem. § 91 WTBG iVm § 171 Abs. 2 BAO nicht entbunden worden ist. Damit entschlug sich dieser der Aussage.

Dezidierte Aussagen zur vereinbarten Beratungsleistung sowie zur Art und Weise ihrer Berichtigung machte hingegen der Zeuge B.

Über die Berufung wurde erwogen:

Außer Streit steht, dass der Bw. für den Einzelunternehmer H B umfangreiche Beratungsleistungen im Zusammenhang mit der Umgründung des Einzelunternehmens in eine Gesellschaft mbH sowie für die Ausarbeitung einer Steuerersparnis Konstruktion, welche allerdings in weiterer Folge seitens der Finanzbehörde als Mantelkauf qualifiziert und somit steuerlich nicht anerkannt wurde, erbracht hat. Strittig ist hingegen, ob dieser für die genannten Tätigkeiten ein Honorar in Höhe S 400.000,- erhalten hat. Fakt ist, dass eine Quittung über den Erhalt dieses Betrages nicht vorliegt.

Der erkennende Senat hatte die ihm vorliegenden Beweise (Zeugenaussagen, Urkunden) sowie das Vorbringen der Verfahrensparteien einer Würdigung zu unterziehen und gemäß § 167 Abs. 2 BAO in freier Überzeugung unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des abgeführten Beweisverfahrens zu beurteilen, ob der in Streit stehende Zahlungsfluss von B an den Bw. als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der Umstand, dass der Bw. für B im Streitjahr sowie in den Jahren davor beratend tätig gewesen ist und das vom Finanzamt dargelegte Modell zur Steuerersparnis entwickelt hatte, ist notorisch und wird auch nicht bestritten. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass der Bw. die im Sachverhaltsteil dieser Entscheidung eingangs näher erläuterte „Mehr-Weniger-Rechnung“ ebenso erstellt hat wie die Darstellung in Bezug auf „Mittelherkunft, Mittelaufteilung sowie Abrechnung“. Ebenso offenkundig ist der Umstand, dass der Bw. einen mit 9.10.1997 datierten Schulterschein ausstellte, welcher als Titelgeschäft eine Darlehensgewährung an H B in Höhe von S 428.586,- auswies. Auch dieses Faktum wird vom Bw. nicht bestritten.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wandte der Bw. erstmals ein, dass zwar ein Beratungshonorar in der vom Finanzamt vorgetragenen Höhe vereinbart worden sei, jedoch sollte dieses lediglich dann zur Auszahlung gebracht werden, wenn die von ihm entwickelte Steuerersparniskonstruktion auch seitens der Finanzbehörde Anerkennung gefunden hätte. Nur im Fall des Wirksamwerdens eines Steuervorteils wäre B dazu verhalten gewesen, die festgelegte Honorarsumme auszuzahlen. So lasse etwa das im Schulterschein (AS 22) ausgewiesene Datum des Rückzahlungsbeginnes („15.11.1998“) in eindeutiger Weise erschließen, dass die Honorarleistung lediglich bedingt für den Fall der steuerlichen Anerkennung der Konstruktion durch die Behörde vereinbart gewesen sei. Ebenso würde im Umstand, dass in der auf AS 21 dargelegten Aufstellung („Mittelherkunft – Mittelaufteilung – Abrechnung“) unter der Position „Berater bereits bezahlt“ ein Betrag von „S 0,00“ ausgewiesen sei, ein weiteres Indiz für die Richtigkeit seines diesbezüglichen Vorbringens zu erblicken sein.

Der Amtsvertreter setzte dem entgegen, dass die von Seiten des Bw. ins Treffen geführte Position „Berater bereits bezahlt“ sich lediglich auf den Zeitpunkt der Erstellung der Abrechnung beziehen könne, anderenfalls die Ausstellung eines Schulterscheins obsolet wäre. Das Vorbringen des steuerlichen Vertreters, wonach kein einziges Schriftstück existiere, aus dem hervorgehe, dass sein Mandant von B S 400.000,00 erhalten habe, wurde vom Amtsvertreter mit dem Einwand relativiert, dass die Hingabe des Schulterscheines – wirtschaftlich betrachtet – als Quittung zu werten sei.

Die in der mündlichen Berufungsverhandlung an den Bw. herangetragene Frage, was er mit seiner niederschriftlich dokumentierten Aussage vom 11.1.2006 (zit. „*dass im Erfolgsfalle ich nicht der alleinige Nutznießer dieses Betrages gewesen wäre*“) gemeint habe, wurde von diesem unter Hinweis darauf, dass lediglich im Erfolgsfalle eine Honorarzahlung fällig gewesen wäre, nicht beantwortet. Der Bw. bekräftigte abermals, dass sein Arbeitgeber, Steuerberater L StB, vom gesamten Vorgang, insbesondere von der von ihm (Bw.) entwickelten Steuerersparniskonstruktion, keine Kenntnis gehabt habe.

Das Vorbringen des Bw. gründet sich sonach im Wesentlichen auf die Argumentation, dass zwischen ihm und B zwar ein Beratungshonorar vereinbart worden sei, dieses jedoch – als Erfolgshonorar konzipiert – nur dann zur Auszahlung gelangen sollte, wenn die Steuerersparniskonstruktion tatsächlich auch zu steuerlichen Vorteilen geführt hätte.

Diesem Vorbringen stehen die für den erkennenden Senat durchaus schlüssigen und glaubwürdigen Aussagen des Zeugen H B entgegen, welcher im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung über Befragen durch den Verhandlungsleiter und die Parteienvertreter wörtlich Nachstehendes zu Protokoll gab:

„Seit Unternehmensbeginn 1993 wurde ich von der Kanzlei StB steuerlich vertreten. Die steuerlichen Beratungsleistungen wurden ausschließlich von Herrn Bw erbracht, welcher vom Ansuchen bezüglich Vergabe einer Steuernummer, über laufende Beratungstätigkeit bis hin zur Umgründung meines Einzelunternehmens in eine GmbH beratend tätig war. Im Zuge der Umgründung meines Einzelunternehmens in eine GmbH wurde ich ausschließlich von Herrn Bw betreut. Mein alleiniger Ansprechpartner war Herr Bw. Was die Honorarnote anbelangt, so war ich über deren Höhe völlig überrascht. Eine Vereinbarung zwischen mir und dem Herrn Bw bezüglich der Höhe des Beratungshonorares gab es keine. Ich war damals einfach zu unerfahren bzw. zu beschäftigt.“

Richtig ist, dass ich den Betrag von S 400.000,-- vom Konto der E GmbH auf mein bei der Raika eingerichtetes Privatkonto überweisen habe lassen. Ich habe von meinem Privatkonto den Betrag sodann behoben und in weiterer Folge an Herrn Bw bar übergeben. Die Übergabe des Geldes erfolgte in der Kanzlei meiner Firma in Adresse1. Über die Uhrzeit der Übergabe kann ich keine Angaben machen.

Schuldschein und Steuerersparnisrechnung wurden am selben Tag ausgestellt. Herr Bw insistierte auf die Ausstellung eines Schuldscheines zumal ich zum damaligen Zeitpunkt die S 400.000,-- gar nicht hatte. Ich bekam anlässlich der Übergabe des Geldes keine Quittung ausgestellt, vertraute jedoch Herrn Bw, der mich jahrelang beraten hat, auf die Richtigkeit seiner Beratungsleistung bzw. auf die steuerliche Anerkennung des von ihm entwickelten Steuerkonstruktes. Erst in weiterer Folge lernte ich beim Schifahren meinen nunmehr steuerlichen Vertreter, Herrn Mag. W, kennen, welcher mich auf die Problematik der bisherigen Vorgangsweise aufmerksam machte. Nachfragen möchte ich, dass sich bei der Geldübergabe in der Kanzlei meines Geschäfts keine weiteren Personen aufhielten.

Mag. W ist seit ca. 1998 mein Steuerberater. Er machte mich auch aufmerksam darauf, dass das Finanzamt die Konstruktion als Mantelkauf bewerten würde und die Anerkennung versagen würde. Es wurde in weitere Folge ein Zivilprozess beim Handelsgericht SN geführt, welcher damit endete, dass der beklagte Steuerberater StB die von mir geleisteten S 400.000,-- rückerstattet hat.

Über Befragung der Amtspartei gibt der Zeuge an:

Bei Übergabe des Geldes (öS 400.000,--) erhielt ich von Herrn Bw den Originalschuldschein zurück und wurde dieser nach Prozessende vernichtet. Auf die Frage, warum eine Barzahlung stattgefunden hat, gebe ich an, dass ich über diese Vorgangsweise selbst überrascht war. Ich habe mir jedoch nichts Weiteres dabei gedacht, außer dass die ganze Sache sehr teuer sei. Diese Barzahlung war die erste und einzige an Herrn Bw. Warum der Umweg über das Privatkonto mit anschließender Barbehebung und in weiterer Folge Übergabe des Betrages an Herrn Bw gewählt wurde, kann ich heute nicht mehr angeben.

Über Befragen durch Steuerberater StB, weswegen er nicht sogleich anlässlich der Umgründung ihn persönlich wegen der überhöhten Abrechnung gefragt habe, gibt Herr B an:

Ich war der Meinung, dass Steuerberater StB über die gesamten Vorgänge hinsichtlich Umgründung voll informiert worden sei. Es haben auch zu Beginn Gespräche zwischen mir und Herrn StB über die Umgründung stattgefunden, jedoch beinhalteten diese Gespräche keinerlei Aussagen über ein anfallendes Honorar von öS 400.000,--. Eine derartige Summe wurde ausschließlich von Herrn Bw eingefordert.“

Diese Aussagen des Zeugen B stehen im Einklang mit den übrigen aktenkundigen Unterlagen, insbesondere mit der zwischen den beiden Rechtsvertretern Dr. S und Dr. T geführten

Korrespondenz. Im Schreiben des RA Dr. T kam auch deutlich zutage, dass die vom Bw. erstellte Steuerersparniskonstruktion als Eigengeschäft des Bw. mit B zu qualifizieren sei und aus diesem Grunde nicht dem Arbeitgeber des Bw., L StB, zuzurechnen sei. Der Umstand, dass in Bezug auf die Steuerersparniskonstruktion der Bw. im eigenen Namen und auf eigene Rechnung gehandelt hat, wurde von diesem (Bw.) auch ausdrücklich bestätigt. Auch der Zeuge B gab zu diesem Aspekt an, dass der Betrag von S 400.000,- ausschließlich vom Bw. eingefordert worden sei und er mit Steuerberater StB keinerlei Gespräche in Bezug auf ein allfälliges Erfolgshonorar geführt habe.

Ob nunmehr die Rückzahlung des vereinnahmten Betrages durch den Arbeitgeber des Bw. etwa in Ansehung der Bestimmung des § 1313 a ABGB („Erfüllungsgehilfenhaftung“) erfolgt ist, oder ob andere Gesichtspunkte letztendlich dafür ausschlaggebend waren, bleibt für die Beurteilung des gegenständlichen Falles an sich ohne Belang. Tatsache ist jedenfalls, dass sich Steuerberater StB bereit erklärt hat, unpräjudiziert im Wege des Vergleiches den eingeforderten Betrag von S 400.000,00 an seinen ehemaligen Klienten H B rückzuerstatten.

Im Umstand, dass eine Rückzahlung an B erfolgt ist, erblickt der erkennende Senat ein gewichtiges Indiz dafür, dass ein Zahlungsfluss zwischen B und dem Bw. in der vom Zeugen dargestellten Art und Weise stattgefunden hat. Die Rückerstattung eines Betrages in der hier vorliegenden Höhe durch einen Arbeitgeber, dessen Dienstnehmer niemals eine derartige Zahlung zugeflossen ist, würde nämlich in krassem Widerspruch zur allgemeinen Lebenserfahrung stehen. Offensichtlich ist, dass Steuerberater StB ein massives Interesse an einer raschen vergleichsweisen Beendigung bzw. Entschärfung des schwelenden Konfliktes zwischen ihm (bzw. dem Bw.) und B hatte. So wurde bereits im ersten Antwortschreiben seines Rechtsvertreters vom 14.6.1999 signalisiert, dass Interesse daran bestehe, den angebotenen Vergleichsvorschlag näher zu treten. Verknüpft wurde die angestrebte vergleichsweise Konfliktbereinigung allerdings mit der Forderung, dass die Gegenseite sich bereit erklären möge, „keine wie immer gearteten Vorwürfe, insbesondere allfälliger standesrechtlicher oder disziplinärer Hinsicht zu erheben“. Eine dezidierte Aussage von Steuerberater StB zum wahren Grund seiner raschen Bereitschaft, einen Geldbetrag, welcher dem Bw. angeblich niemals zugeflossen sei, zur Gänze zurückzuerstatten, existiert allerdings mangels Entbindung von der ihm obliegenden Verschwiegenheitsverpflichtung nicht.

Das in der Berufungsverhandlung erstattete Vorbringen, wonach der vereinbarte Betrag lediglich im Erfolgsfalle, sohin bei Anerkennung der Konstruktion durch die Finanzbehörde, fließen sollte, erscheint dem erkennenden Senat als bloße Schutzbehauptung. Gegen dieses Vorbringen sprechen letztendlich nicht nur die vorliegenden Urkunden (insbesondere der Schriftverkehr der beiden Rechtsvertreter), sondern auch die Aussagen des Zeugen B, der –

wie bereits skizziert – bei seiner Befragung einen äußerst glaubwürdigen Eindruck hinterließ. So vermochte dieser trotz des verstrichenen Zeitraumes von über zwölf Jahren – von wenigen Detailkenntnissen abgesehen – genaue Angaben zum strittigen Vorgang selbst, und zwar sowohl zum Ablauf der Zahlung als auch zum Ort der Geldübergabe, zu machen. Die Antworten auf sämtliche vom Verhandlungsleiter, Amtsvertreter sowie steuerlichen Vertreter gestellten Fragen erfolgten sicher und spontan, sodass seitens des erkennenden Senates keinerlei Zweifel am Wahrheitsgehalt der Zeugenaussagen aufkamen.

Die von der Behörde insbesondere in ihrer Beilage zur Berufungsvorlage aufgearbeiteten Sachverhaltsfacetten fanden allesamt Deckung einerseits in den zur Vorlage gebrachten Urkunden (Korrespondenzschreiben der Rechtsvertreter, Schuldschein vom 9.10.1997, Mehr-Weniger-Rechnung, Darstellung der „Mittelherkunft-Mittelaufteilung-Abrechnung“, usgl.), andererseits in den Aussagen des Zeugen B. Bei Abwägung all der vorliegenden Fakten im Zusammenhang mit dem Vorbringen der Parteien des Berufungsverfahrens misst der Senat dem Vorbringen der Amtspartei eine weitaus höhere Wahrscheinlichkeit bei, als dem Vorbringen des Bw. Von diesem wurde anfänglich vorgebracht, dass ein Konnex zwischen seiner Tätigkeit für B und der Ausstellung des gegenständlichen Schuldscheines nicht bestehen würde. Erst im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung änderte dieser seine Verantwortung dahingehend, als dass dieser nunmehr einräumte, das vereinbarte Honorar wäre ausschließlich bei Erfolg der Steuerersparnisrechnung fällig geworden, was sich insbesondere aus dem im Schuldschein ausgewiesenen Rückzahlungsdatum (15.11.1998) entnehmen ließe. Damit gibt dieser in eindeutiger Weise zu erkennen, dass ein Zusammenhang zwischen dem vereinbarten Beratungshonorar und dem Schuldschein sehr wohl bestehe. Allerdings vermag das Vorbringen in Bezug auf das angebliche Rückzahlungsdatum nicht zu verfangen. Für den Bw. war nämlich bei Ausstellung der Schuldurkunde jener Zeitpunkt, in welchem die Finanzbehörde seine Steuerkonstruktion (endgültig) bescheidmäßig anerkennen würde, höchst ungewiss. Weiters impliziert die vom Bw. ins Treffen geführte Argumentation, wonach lediglich ein (erfolgs)bedingter Honoraranspruch entstanden sei, bei der hier vorliegenden Sachlage – Tatsache ist, dass ein Betrag von S 400.000,- im Vergleichswege wieder an B zurückgeflossen ist – geradezu die Annahme, dass der nämliche Betrag zuerst an den Bw. zur Auszahlung gebracht wurde und erst infolge der Nichtanerkennung des Steuerersparnismodells durch die Finanzbehörde wieder rückfordert wurde. Von einem, wie vom Bw. ventiliert, aufschiebend bedingten Anfall des Honoraranspruches kann somit keine Rede sein. Ob nunmehr der Rückforderungsanspruch des H B sich auf den Titel des Schadenersatzes oder der Gewährleistung stützt oder auf die Annahme des Bestehens einer zwischen den Vertragsparteien (stillschweigend) vereinbarten auflösenden Vertragsbedingung erweist sich

für den hier zu beurteilenden steuerlichen Aspekt des Zufließens an den Bw. als unmaßgeblich.

Die Ausstellung des Schuldscheines diente dem Bw. offensichtlich lediglich der Besicherung seiner Honorarforderungen gegenüber B. Zur Verschleierung des wahren Grundgeschäftes wurde in der Urkunde ein unverfängliches Darlehen als Titelgeschäft ausgewiesen.

In freier Beweiswürdigung folgt der erkennende Senat dem Vorbringen bzw. dem Schlussantrag der Amtspartei. Das vom Amtsvertreter erstattete Vorbringen erweist sich als schlüssig und nachvollziehbar und wurde zudem durch eine fundierte Sachverhaltsermittlung untermauert.

Aufgrund der vorliegenden Faktenlage im Zusammenhang mit den Ergebnissen des abgeführten Beweisverfahrens unter Einschluss der in der mündlichen Berufungsverhandlung gewonnenen Erkenntnisse war dem Berufungsbegehren die Anerkennung zu versagen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 7. Jänner 2010