

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Hans Blasina in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch EURAX Wp u Stb GmbH, Nußdorfer Straße 10-12 Tür 4, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 21.07.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 20.06.2016, betreffend Einkommensteuer 2011, 2013, 2014 sowie Umsatzsteuer 2011 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Eine beim Beschwerdeführer (Bf) durchgeführte Außenprüfung über die Jahre 2011 bis 2014 traf in der Niederschrift zur Schlussbesprechung u.a. folgende Feststellungen:

Unter Tz 5 "Umsatzsteuerpflichtige Erlöse" wird festgehalten, in einem Fall sei ein steuerpflichtiger Provisionsanspruch des Bf gegen die Firma X GmbH, welcher mit einer vom Bf zu leistenden Einlage an der Mitunternehmerschaft „Projekt Y GesmbH“ gegenverrechnet worden sei, der Besteuerung gänzlich entzogen worden (d.h., es wurden weder der Ertrag noch der Umsatz einbekannt). Dies erschließe sich aus einem vom Bf unterschriebenen „internen Aktenvermerk“ des Inhaltes: „25.000,00 werden mit verd. Prov. gegenverrechnet“ [vgl OZ 48, Ergänzungsersuchen vom 15.3.2016 des Betriebsprüfers, AS 6]. Im Ergebnis seien die Eigenmittel von 30.000,00 mit vom Bf erbrachten sonstigen Leistungen gegenverrechnet worden.

Unter Tz 6 "Miete Wohnung N-Ort" wird festgestellt, die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen für eine Wohnung in N-Ort in Tirol seien nicht anzuerkennen, weil es sich um keine Dienstwohnung, sondern um einen Freizeitwohnsitz handle. Dies erschließe sich aus Unterlagen im Zusammenhang mit der Veranlagung der Frau des Bf, die dort ebenfalls eine Wohnung innegehabt habe [vgl zu Scheinvermietungsabsicht Mail vom 1.6.2012, OZ 15]. Außerdem sei die Vereinbarung mit dem Vermieter nicht wie vertraglich vereinbart gelebt worden, trotz dreijähriger Anmietung dort kein Gewerbestandort angemeldet worden und die "Betreuung potentieller Kunden vor Ort" nicht nachgewiesen worden. Weiters ließen die Kaufoption sowie Größe und Ausstattung

der Wohnung auf eine private Nutzung schließen. Die vom Bf ins Treffen geführte Anmietung im Anschluss an Gespräche mit dem Geschäftsführer der Z Dienstleistung GmbH, A. B., sei unzutreffend, denn tatsächlich seien zuerst mit dem Vermieter Verhandlungen geführt worden und die Geschäftsbeziehung zur Z Dienstleistung GmbH erst im Nachhinein zum Schein behauptet worden sein.

Im Zuge der Außenprüfung hat der Bf zur Wohnungsmiete in N-Ort bereits eine Dokumentation zur befristeten betrieblichen Aktivität in Tirol von Ende 2013 bis Ende 2015 vorgelegt:

*„Als jahrzehntelanger Kooperationspartner der Firma Z ist der Geschäftsführer, Herr A. B., Ende 2013 an mich herangetreten, um ihn bei nachstehend angeführter Aufgabe zu unterstützen:*

*Im Jahr 2009 hat das Z einen Ärztebestand an die W Versicherungsmakler GmbH zur Betreuung übergeben. Seitdem ist es laut Aussage von Hr. B. immer wieder zu Beschwerden von Kunden und vor allem Geschäftspartnern gekommen, die mit der Betreuung durch die W nicht einverstanden waren. Darüber hinaus hat sich der Kundenbestand nicht vermehrt, wie angestrebt, sondern verringert.*

*Herr B. hat daher die Überlegung angestellt, den Bestand wieder selbst im Z zu betreuen und auch entsprechend Vertriebsaktivitäten zu entfalten.*

*Meine Aufgabe sollte sein, in Form von Mysteryshopping die örtlichen Gegebenheiten zu überprüfen und formlos an Herrn B. zu berichten. Vor allem die örtliche Dislokation war ein Thema und die damit verbundene Kundenakzeptanz gegenüber Z sowie die Vertriebsmöglichkeiten mit externen Vertriebspartnern. Dafür waren mir im Falle eines Markteintrittes die Exklusivvertriebsrechte für Tirol und Vorarlberg zugesagt.*

*Um für meine dadurch bedingten Aufenthalte in Tirol zentral ein Büro mit Übernachtungsmöglichkeit zu mieten, habe ich meinen Freund und Kooperationspartner C. D. mit der Suche beauftragt und dieser konnte mir eine Wohnung in N-Ort am M-Weg vermitteln. Die Wohnung war groß genug, um sowohl Büro als auch Schlafgelegenheit zu beinhalten.*

*In der Folge habe ich dann, die mir übermittelten Adressen mit dem Gesamtbestand gemäß Ärztelisten für Tirol und Vorarlberg (Quelle: ÄK Tirol bzw. ÄK Vorarlberg) und unter Berücksichtigung der „gebundenen“ Maklerorganisationen (...) abgeglichen. Es hat sich daraus ein zu geringes Potential für eine wirtschaftlich erfolgreiche Umsetzung ergeben.*

*Daher hat Herr B. 2014 unter meiner Begleitung parallel zur laufenden Recherche die Verhandlungen mit W, auch begünstigt durch einen Wechsel in der dortigen Geschäftsleitung, wieder aufgenommen und in 2015 wieder die Bestandsverwaltung zurück übernommen.*

*Damit war für mich die ursprüngliche Geschäftsidee, auf Grundlage der in Aussicht gestellten Exklusivvertriebsrechte einen Ärzteversicherungsmakler für Tirol und Vorarlberg zu gründen, obsolet. Ich habe mich daher entschieden, von weiteren Aktivitäten in Tirol*

*und Vorarlberg Abstand zu nehmen und den Mietvertrag der Wohnung unter Einhaltung der Kündigungsfrist nun Ende 2015 gekündigt. Der Mietvertrag wurde fristgemäß im Jänner 2016 endgültig beendet."*

In der Beschwerde bringt der Bf gegen diese Punkte vor:

Neben einer Geldleistung von 30.000 Euro in die Miteigentumsgemeinschaft seien dem Bf noch 30.000 Euro an Sachleistungen auf seinen Miteigentumsanteil angerechnet worden. Im außerbetrieblichen Bereich gebe es keine Einlage ins Betriebsvermögen, weshalb die Besteuerung im Zuge einer Einlagenbewertung oder des Tausches von Gesellschaftsrechten gegen Einlage ins Leere gehe. Dies gelte bei Personengesellschaften umso mehr, als auch die Einlage von Arbeitsleistungen in Körperschaften für unbeachtlich gehalten werde (Zorn, RdW 2016/329 zu Nutzungseinlagen in Körperschaften).

Zur Miete der N-Ort Wohnung führt der Bf aus, er habe zahlreiche Ärzte bereist, teilweise habe ihn auch Herr B. nach N-Ort begleitet. Die tägliche Rückkehr nach Wien sei aufgrund der Entfernung nicht möglich gewesen. Die Wohnung habe ein eigens dafür eingerichtetes Büro und zwei getrennte Schlafräume gehabt, um mit Herrn B. nicht "im Ehebett" schlafen zu müssen. Die Beendigung der betrieblichen Nutzung nachdem die Untersuchung der dauerhaften Machbarkeit der angesprochenen Betreuungstätigkeit negativ ausgefallen sei, sei eine betriebswirtschaftlich nachvollziehbare Entscheidung. Die Übertragung der Betreuung durch die Z Dienstleistungs GmbH an die W und wieder zurück sei ebenso nachweislich erfolgt. Die Wohnung sei auch letztlich nicht erworben worden.

Die Beschwerdevorentscheidung führt zur strittigen Frage eines Umsatzes von 30.000 Euro (inkl USt) bzw einer Einlage aus, der Bf habe als Vermögensberater Leistungen an die X GmbH erbracht, die im Ausmaß von 7.000 Euro (zuzüglich USt) korrekt fakturiert worden seien. Im weiteren Ausmaß von 25.000 Euro + USt sei keine Fakturierung erfolgt und der Bruttobetrag von 30.000 Euro an die Miteigentumsgemeinschaft Projekt Y GesnBf weitergeleitet worden. Es handle sich hierbei aber nicht um Leistungen des Bf an diese Miteigentumsgemeinschaft, sondern um Provisionen des Bf für Leistungen an die X GmbH. Dies ergebe sich aus den bei der Hausdurchsuchung durch die Steuerfahndung sichergestellten Unterlagen.

Zur Miete der Wohnung in N-Ort führt die belangte Behörde aus wie bisher.

Im Vorlageantrag bringt der Bf vor wie bisher und legt ergänzend aus seinem Kalender rekonstruierte Listen der Tirol-Termine 2014 und 2015 bei. An der Liste für 2013 sowie einer ausführlicheren Beschreibung werde gearbeitet.

Besagte Liste enthält folgende Termine mit jeweils zwei bis drei Ärztenamen: im Jahr 2014 31.1., 24.2., 7.3., 2.4., 8.5., 1.7., 23.7., 25.8., 29.9., 24.10., 13.11., 3.12.; im Jahr 2015 3.2., 25.2., 24.3., 9.4., 25.5., 19.6., 27.7., 25.8., 14.9., 13.10., 27.11.

Weitere Vorbringen wurden nicht erstattet.

A. B. hat im wesentlichen folgende Zeugenaussage getätigt: Er sei beiläufig vom Bf angesprochen worden, dass dieser ein Büro in N-Ort habe und sich vorstellen könne, die

Z GmbH dort zu unterstützen. Er sei einige Male mit dem Bf in Tirol gewesen, habe aber nur ein bis zwei Mal in der Wohnung des Bf genächtigt. Er sei meist am selben Tag wieder abgereist.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **1. Streitpunkt: "Nutzungseinlage" von 30.000 Euro**

Der Bf hatte Provisionsansprüche gegen die X GmbH, die im Jahr 2011 von dieser im Wege einer Gutschrift nur im Ausmaß von rund 7.000 Euro abgerechnet worden sind. Im Ausmaß von 25.000 Euro zuzüglich 5.000 Euro USt sind diese Provisionsansprüche mit einer vom Bf zu leistenden Einlage an die Mitunternehmerschaft "Projekt Y GesmbH" gegenverrechnet worden. Die so beim Bf zugeflossene Provision fand weder in die Umsatz- noch in die Einkommensteuerermittlung Eingang.

Dies ergibt sich aus den oben wiedergegebenen Ausführungen der belangten Behörde, denen der Bf nicht substantiiert entgegengetreten ist. Insbesondere wurde von ihm auf den Vorwurf des internen Aktenvermerkes zur verdeckten Provision [OZ 48 AS 6] nicht eingegangen. Dem Akteninhalt ist eindeutig zu entnehmen, dass es sich nicht um eine Sachleistung von 30.000 Euro des Bf an die Miteigentumsgemeinschaft handelt, sondern um die Betreuung verschiedener Kunden bei unterschiedlichen Projekten [OZ 48, Mail des Geschäftsführers der X GmbH vom 23.12.2011 mit Provisionsabgrenzungen, AS 5].

Zugeflossen ist eine Einnahme nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich bzw. tatsächlich verfügen kann (vgl etwa VwGH 22.7.2015, 2011/13/0067; 7.7.2011, 2007/15/0156). Eine Zahlung ist nicht nur mit der direkten Zuwendung an den Empfänger zugeflossen, sondern dann, wenn dieser über den Anspruch disponiert. In der Anweisung an die X GmbH, den Provisionsanspruch des Bf auf seine Einlage in eine Miteigentums-Beteiligung anzurechnen, ist eine solche Disposition zu sehen. Die Provisionen waren somit beim Bf im Dispositionsjahr 2011 der Besteuerung zu unterziehen, die nachfolgende Einlage in die Miteigentumsgemeinschaft als Einkommensverwendung unbeachtlich.

#### **2. Streitpunkt: Betriebliche Nutzung der Wohnung in N-Ort**

Im Streitzeitraum 2013-2014 hat der Bf eine Wohnung in N-Ort in Tirol für private Zwecke angemietet. Die Wohnung besteht aus Wohnküche, zwei Schlafzimmern, zwei Badezimmern, WC, Vorraum [vgl OZ 20 AS 7] und Büro sowie zwei Balkonen (Planbeilage zum Verhandlungsprotokoll). Sie ist 101 m<sup>2</sup> groß und befindet sich im 2. Obergeschoss [OZ 23]. Möbel im Wert von 20.000 Euro sind darin enthalten [OZ 20 AS 71], das Inventar besteht aus Küche mit Essecke, Bäder komplett, Wirtschaftsküche Inkl Geräte, Vorhänge komplett, Alle montierten Lampen, Gästezimmer Schminktisch, Kinderzimmer, Fernseher, Stockbett und Sofa [OZ 20 AS 82]. Das Büro wurde mit Altmöbeln des Bf ausgestattet (Sitzgelegenheit und Schreibtisch), die aufgrund des geringen Wertes nicht ins Anlagevermögen aufgenommen wurden.

Der Bf führt selbst in der Beilage zum Vorlageantrag aus, dass er lediglich einmal monatlich immer nur im Ausmaß eines Tages zwei bis drei Arztbesuche durchgeführt hat. Ebenso führt er aus, dass der Abgleich von Adresslisten keine Anwesenheit in Tirol erfordert hätte.

Der Zeuge B. widerspricht den Angaben des Bf mehrfach. Zum einen hat der Bf nicht - wie gegenüber der Außenprüfung behauptet - anlässlich der Tiroler Geschäfte die Wohnung angemietet, sondern bereits vor Übernahme der Betreuung des Tirolgeschäftes die Wohnung besessen und als Argument gegenüber B. verwendet, für ihn dort tätig zu werden. Damit bestätigt der Zeuge die Feststellung der belangten Behörde. Zum anderen war die Größe der Wohnung keinesfalls im Hinblick auf die gemeinsamen Dienstreisen dorthin gewählt worden, denn einerseits hat sein Geschäftspartner dort nur ein oder zwei Mal genächtigt, andererseits tritt er auch der Darstellung des Bf entgegen, die Entfernung erfordere eine Nächtigung. Zuletzt hat der Bf angegeben, er sei immer gemeinsam mit B. an- und abgereist, B. hingegen gibt an, immer wieder auch separat gereist zu sein. Es besteht kein Grund, die Angaben eines unter Wahrheitspflicht aussagenden Zeugen anzuzweifeln.

Es erscheint geradezu widersinnig, eine Wohnung in einem Tourismusort mit einer Gesamtfläche von 101 m<sup>2</sup>, Wohnküche, drei weiteren Zimmern, zwei Bädern und zwei Balkonen nur dazu anzumieten, von dort aus eine Tätigkeit durchzuführen, die nur einmal monatlich eine eintägige Anwesenheit meist bloß eines Einzelnen erfordert, zumal das Mietverhältnis bereits vor dem geschäftlichen Engagement eingegangen wurde und nicht umgekehrt, wie vom Bf behauptet.

Aus diesen Erwägungen folgt, dass die Anmietung der Wohnung der Privatsphäre des Bf zuzurechnen ist. Eine andere Deutung widerspräche jeder wirtschaftlichen Vernunft und Lebenserfahrung. Selbst wenn eine betriebliche Mitveranlassung unterstellt wird, tritt diese gegenüber der gerade in einer Tourismusregion evidenten privaten Nutzung auch aufgrund der spärlichen betrieblichen Mitnutzung in den Hintergrund. Eine betriebliche Veranlassung könnte höchstens im Ausmaß des behaupteten Büros angenommen werden. Einer anteiligen Anerkennung steht jedoch § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG entgegen, weil das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer 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.

Wien, am 20. Oktober 2017