

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Mag. AF und die weiteren Senatsmitglieder Dr. WA, Mag. TK und Mag. GA im Beisein der Schriftführerin I in der Beschwerdesache DDr. Bf, Anschrift, vertreten durch die Vertreter, Anschrift, über die Beschwerde vom 4. März 2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Innsbruck vom 1. Februar 2018 mit dem der Antrag vom 17. November 2017 auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013 vom 4. Mai 2017 gem. § 299 BAO abgewiesen wurde, in der Sitzung am 12. Dezember 2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der Bescheid vom 1. Februar 2018 mit dem der Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013 vom 17. November 2017 gem. § 299 BAO abgewiesen wurde, wird aufgehoben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013 vom 4. Mai 2017 wird gem. § 299 BAO aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer erwarb mit gesonderten Kaufverträgen vom 22. Oktober 2012 aus einer Konkursmasse ein Mehrparteienhaus mit neun Wohnungen sowie elf Stellplätzen in U (lt. Kaufvertrag um 350.000 € zuzüglich 70.000 € Umsatzsteuer) sowie fünf Reihenhäuser samt Garagen und Abstellplätzen in V. Darüberhinaus hat er mit Leibrentenvertrag vom 19. September 2012 eine Wohnung in W erworben.

Der Ankauf der Liegenschaften in V wurde vom Beschwerdeführer über die ortsansässige Bank in V finanziert. Die Finanzierung des Ankaufs der Liegenschaft in U erfolgte letztendlich im Dezember 2012 nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers über die Bank2, bei welcher der Beschwerdeführer u.a. ein Girokonto unterhält. Die Finanzierung wurde von dieser Bank ursprünglich abgelehnt. Nachdem in weiterer Folge aber Finanzierungsanfragen durch den Beschwerdeführer bei anderen Kreditinstituten erfolglos verblieben, wurde die Finanzierung letztlich am 17. Dezember 2012 durch diese Bank abgewickelt.

Dazu ist anzumerken, dass der Beschwerdeführer weiters Alleingesellschafter und Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH im Folgenden kurz GmbH) ist und diese GmbH ebenfalls bei der Bank2 (im Folgenden kurz Bank) ein Girokonto unterhält, welches im Oktober 2012, also zum Zeitpunkt des Erwerbes der Liegenschaften, durch den Beschwerdeführer einen Negativstand in Höhe von rund 520.000 € aufgewiesen hat. Zu diesem Negativsaldo am Girokonto der GmbH wurde vom Beschwerdeführer als Geschäftsführer der GmbH am 12. Oktober 2012 mit der Bank ein revolvierender Kontokorrentkreditvertrag mit einem Rahmen von 450.000 € geschlossen. Dieser Kontokorrentkredit diente nach den Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung des Beschwerdeführers an das Bundesfinanzgericht vom 9. August 2019, S. 15, der Sanierung des unbesicherten Außenstandes um für den Beschwerdeführer "am Finanzierungsmarkt eine Anfrage besser darstellen zu können".

Für die Einräumung des Kontokorrentkredites hat sich die Bank vom Beschwerdeführer am 22. Oktober 2012 eine mit der Bank geschlossene „Grundsatzvereinbarung über die Bestellung von Sicherheiten und Abtretung von Projektgewinnen“ unterzeichnen lassen.

In der Präambel dieser Grundsatzvereinbarung (Punkt I) wurde festgehalten, dass die Bank und die GmbH des Beschwerdeführers in dauernder Geschäftsverbindung stehen würden und der GmbH mit Kontokreditvertrag vom 12. Oktober 2012 ein revolvierender Kontokorrentkredit mit einem Rahmen von 450.000 € eingeräumt worden sei und diese Vereinbarung geschlossen worden sei, um die Bank abzusichern und den Beschwerdeführer bei der Finanzierung sowie beim Abverkauf der von ihm aus der Konkursmasse erworbenen Liegenschaften nicht zu behindern.

Als Sicherheiten für die Bank seien dabei die persönliche Haftung des Beschwerdeführers (2 Deckungswechsel) sowie die Erträge aus den Liegenschaftsabverkäufen in V, U und W vorgesehen.

In Punkt III dieser Grundsatzvereinbarung mit der Überschrift „Projektverwertung/ Projektgewinn“ wurde vereinbart, dass der Beschwerdeführer diese Liegenschaften wirtschaftlich verwerten und abverkaufen werde und die Erlöse dem Girokonto des Beschwerdeführers bei der Bank gutgebracht werden würden. Weiters verpflichtete sich der Beschwerdeführer unter diesem Punkt sämtliche „Eingänge“ aus den Verkäufen der Liegenschaften auf seinem Girokonto bei der Bank bis zum offen aushaltenden Darlehensbetrag aus dem Darlehnsvertrag an die GmbH vom 12. Oktober 2012 abzutreten und zu verpfänden.

Die Liegenschaft in W sollte nach dieser Bestimmung vorerst nicht veräußert werden.

In Punkt IV dieser Vereinbarung verpflichtete sich der Beschwerdeführer für jedes Grundstück eine Pfandurkunde „als Bürge und Zahler“ zu unterzeichnen, um damit weitere Sicherheiten für den von der Bank an die GmbH des Beschwerdeführers eingeräumten Kontokorrentkredit zu begründen.

Weiters wurde in diesem Vertragspunkt auch festgehalten, dass der Bank bekannt sei, dass der Ankauf der Liegenschaften durch ein Privatdarlehen und/oder durch ein Darlehen einer einheimischen Bank finanziert werde und sich diese Gläubiger zumindest mit dem Einstandspreis im Grundbuch vorrangig sicherstellen würden.

Unter Punkt V dieser Grundsatzvereinbarung mit dem Titel „Zeitplan“ wurde als spätester Zeitpunkt der Veräußerung/Verwertung der 31. Dezember 2013 vereinbart.

Bezüglich der Finanzierung der Liegenschaft in U über die Bank2 ist anzumerken, dass nach den Angaben des Beschwerdeführers aufgrund von bankrechtlichen Bestimmungen eine weitere Krediteinräumung an den Beschwerdeführer bzw. seine GmbH zum Ankauf der Liegenschaft nicht mehr möglich gewesen sei, weshalb ursprünglich versucht worden sei, eine Finanzierung durch ein anderes Kreditinstitut zu bewerkstelligen, was aber nicht geglückt sei. Da die Bank2 aber das Immobiliengeschäft nicht zu Fall bringen habe wollen, sei auf den Namen von DI A, dem Gesellschafter und Geschäftsführer, der nachfolgend vom Beschwerdeführer die Liegenschaft in U erwerbenden B GmbH, am 13. Dezember 2012 bei der Bank2 ohne sein Zutun bzw. ohne sein Wissen ein Girokonto eröffnet und von diesem Konto auf das Girokonto des Beschwerdeführers am 17. Dezember 2012 ein Betrag 435.000 € überwiesen worden, womit der Beschwerdeführer in weiterer Folge den Kaufpreis für die Liegenschaft in U an den Masseverwalter überwiesen hat.

Weiters hat der Beschwerdeführer dazu auch einen Bürgschaftsvertrag mit der Bank unterzeichnet, mit welcher er für den "Kontokorrentkreditvertrag vom 17. Dezember 2012 über 440.000 € an DI A" die Haftung als Bürge und Zahler übernommen hat.

Über Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes, dass der Beschwerdeführer aufgrund der Unterzeichnung des Bürgschaftsvertrag wissen musste, dass im der Betrag vom Girokonto des DI A und nicht von einem auf seinen Namen lautenden Kreditkonto zugezählt worden war, äußerte er sich in der mündlichen Verhandlung dahingehend, dass er bei Unterzeichnung nicht darauf geachtet habe, welche Dokumente er unterzeichne, da er sich in einem "Finanzierungsnotstand" befunden habe, weil der Kaufpreis für die

Liegenschaft in U bereits zur Zahlung fällig gewesen sei, er jedoch noch über keine solche verfügt habe.

Im Streitjahr 2013 wurde vom Beschwerdeführer sodann auch gemäß der mit der Bank getroffenen „Grundsatzvereinbarung“ das Mehrparteienhaus in U um 1.200.000 € zuzüglich 20 % Umsatzsteuer veräußert (wie bereits ausgeführt an die B GmbH) und zwar unter Übernahme des vom Beschwerdeführer mit dem c geschlossenen Mietvertrages zur Unterbringung von D, nachdem sich der Verkauf der einzelnen Wohnungen der Liegenschaft in U als schwierig erwiesen hatte.

Auf dem Girokonto (Kontokorrentkreditvertrag) des DI A sind zum Ankauf und Verkauf der Liegenschaft nach der vorliegenden Kontoverdichtung nachfolgende Ein- bzw. Ausgänge verbucht worden:

- am 17.12.2012 wurde von diesem Konto ein (Darlehens)Betrag von 435.000 € auf das Girokonto des Beschwerdeführer überwiesen;
- am 4.11.2013 erfolgte einerseits eine Bareinzahlung auf dieses Konto in Höhe von 1.197.500 €
- und andererseits wurde am selben Tag von diesem Konto der Kaufpreis für den Ankauf der Liegenschaft in U durch die B GmbH in Höhe von 1.200.000 € auf das Girokonto des Beschwerdeführers überwiesen;
- am 18.11.2013 wurde vom Girokonto des Beschwerdeführers ein Betrag in Höhe von 447.876,56 € (als Darlehensrückzahlungsbetrag) auf dieses Konto überwiesen.

In Zusammenhang mit dem An-bzw. Verkauf des Mehrparteienwohnhauses in U wurden von der GmbH des Beschwerdeführers an den Beschwerdeführer zwei Rechnungen ausgestellt und zwar eine „erste Teilrechnung“ mit dem Datum 31. Dezember 2012 betreffend „Provision Vermittlung Projekt U lt. Vereinbarung“ und eine weitere „Schlussrechnung“ vom 7.11.2013 in Höhe von 125.000 € netto zuzüglich Umsatzsteuer betreffend „Provision U, Vermittlung, Aufbereitung und Verkaufsunterstützung lt. Vereinbarung“ in Höhe von 250.000 € netto zuzüglich Umsatzsteuer. Diese Beträge wurden im November 2013 in weiterer Folge auch vom Girokonto des Beschwerdeführers auf das Steuerkonto bzw. Girokonto der GmbH des Beschwerdeführers überwiesen (am 15.11.2013 40.950 €; am 18.11.2013 109.050 € und am 7.11.2013 300.000 €).

Letztlich wurden in den Folgejahren gemäß der mit der Bank geschlossenen Grundsatzvereinbarung auch sämtliche Reihenhäuser in V zeitverzögert (weil die Reihenhäuser auf Grund eines zwischenzeitlich eingetretenen Hochwassers in Mitleidenschaft gezogen worden sind und entsprechend saniert werden mussten) veräußert.

Im Streitjahr 2013 wurde sodann in Zusammenhang mit dem Verkaufsgeschäft der Liegenschaft vom Beschwerdeführer an die B GmbH eine Immobilienertragsteuer in Höhe von 92.184,38 € erklärt und in weiterer Folge auch entrichtet. Für die Ermittlung der Immobilienertragsteuer wurden dabei einerseits als Anschaffungsnebenkosten u.a. Zinsen in Höhe von 20.662,50 € und andererseits als „Herstellungs- und

Instandsetzungsaufwendungen“ u.a. die vorhin in den Rechnungen angeführten Provisionsbeträge mit den Nettobeträgen in Summe in Höhe von 375.000 € in Abzug gebracht.

2. Betriebsprüfung

Im Anschluss an abgabenbehördliche Prüfungen gem § 147 Abs. 1 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG betreffend den Beschwerdeführer und betreffend die GmbH wurde im BP-Bericht vom 4. Mai 2017 betreffend den Beschwerdeführer unter der Tz 1 „**Immobilienertragsteuer**“ festgehalten, dass der Beschwerdeführer aus einer Konkursmasse ein Mehrparteienwohnhaus in U um den Kaufpreis in Höhe von 350.000 € zuzüglich 70.000 € Umsatzsteuer erworben habe und beabsichtigt gewesen sei, die einzelnen Wohneinheiten zu sanieren und anschließend wieder zu veräußern; sich der Verkauf der einzelnen Wohneinheiten als schwierig erwiesen habe und der Beschwerdeführer schließlich mit DI A übereingekommen sei, das Objekt als Gesamtpaket an die B GmbH um einen Kaufpreis in Höhe von 1.200.000 € netto weiter zu veräußern.

In Zusammenhang mit dem Mehrparteienwohnhaus in U sei von der GmbH an den Beschwerdeführer am 31. Dezember 2012 eine Teilrechnung betreffend "Provision Vermittlung Projekt U lt. Vereinbarung" in Höhe von 125.000 € netto und am 7. November 2013 eine Schlussrechnung über eine "Provision U, Vermittlung, Aufbereitung und Verkaufsunterstützung lt. Vereinbarung in Höhe von 250.000 € netto gestellt worden.

Weiters wurde unter dieser Tz festgehalten, dass eine Vereinbarung, wie sie in den beiden Rechnungen angeführt ist, in schriftlicher Form nicht vorliege und sei, da bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen besonders Augenmerk auf den Fremdvergleich gelegt werden müsse, um Darlegung der Vereinbarung gebeten worden, wozu der Beschwerdeführer auf Tätigkeiten eines namentlich genannten Mitarbeiters der GmbH verwiesen habe, welcher Fotos und Verkaufsinserate aufbereitet habe. Weiters habe der Beschwerdeführer auch noch darauf hingewiesen, dass die GmbH auch Risikoträger im Sinne der Risikoabsicherung gewesen sei, falls das Projekt nicht hätten gelingen sollen.

Aus Sicht des Finanzamtes seien aber keine Nachweise erbracht worden bzw hätte es auch nicht glaubhaft gemacht werden können, dass die Leistung der GmbH an den Beschwerdeführer einen Gegenwert in Höhe von gesamt 375.000 € netto gerechtfertigt hätte; da jedoch anerkannt werde, dass eine Leistung grundsätzlich erbracht worden sei (Risikotragung, fotografische Aufbereitung, Erstellung von Inseraten, ...), werde ein Verrechnungswert in Höhe von 200.000 € (brutto) anerkannt und bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Immobilienertragsteuer berücksichtigt.

Die "**ursprüngliche**" Vorgangsweise der Leistungsverrechnung zwischen dem Beschwerdeführer und seiner GmbH sei vom Steuerberater L vorgeschlagen und durchgeführt worden.

Nach den Ausführungen des Beschwerdeführers sei er von der Abgabenbehörde, damit die Prüfung mit diesem Ergebnis abgeschlossen werde, dazu aufgefordert worden, dem steuerlichen Vertreter die Vollmacht zu kündigen, alleine zur Schlussbesprechung zu erscheinen und einen Rechtsmittelverzicht abzugeben.

3. Einkommensteuerbescheid

Das Finanzamt erließ sodann mit Ausfertigungsdatum 4. Mai 2017 den Prüfungsfeststellungen folgend einen von der Erklärung abweichenden Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013, in welchem eine Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (besonderer Steuersatz von 25 %) in Höhe von 144.267,70 € sowie eine anrechenbare Immobilienertragsteuer in Höhe von 92.184,36 € ausgewiesen und demzufolge die Berechnung der Abgabennachforderung mit 52.083 € festgesetzt wurde. Dieser Bescheid erwuchs in weiterer Folge in Rechtskraft.

4. Antrag gem. § 299 BAO vom 16. November 2017

Mit Schreiben vom 16. November 2017 wurde von einer weiteren steuerlichen Vertretung, der M der Antrag gestellt, den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2013 vom 4. Mai 2017 gem. § 299 BAO „ersatzlos“ aufzuheben, mit der Begründung, dass zwischen der GmbH des Beschwerdeführers und dem Beschwerdeführer eine Gewinnaufteilung aus dem Geschäft U vereinbart gewesen sei und aufgrund dieser die entsprechenden Verrechnungen stattgefunden hätten. Dabei sei der Gesamtgewinn in Höhe von 738.180 € auf den Antragsteller in Höhe von 363.180 € und die GmbH in Höhe von 365.340 € aufgeteilt worden. Der auf die GmbH entfallende Gewinnanteil sei im November 2013 auch an die GmbH überwiesen worden.

Sachverhaltsbezogen wurde weiters ausgeführt, dass die **Finanzierung des Ankaufes** der Liegenschaft in U über die GmbH erfolgt sei, da es dem **Antragsteller (= Beschwerdeführer)** nicht möglich gewesen sei, eine solche zu bekommen. Die **GmbH habe mit der Bank2 am 12. Oktober 2012 einen Kreditvertrag für die Finanzierung der Liegenschaft in U abschließen können.**

Dazu wurde der Kontokorrentkreditvertrag betreffend das Kontokorrentkonto der GmbH über 450.000 € vom 12. Oktober 2012 sowie eine Kontenverdichtung betreffend dieses Kontos des Beschwerdeführers bei der Bank2 für den Zeitraum 31. Oktober 2012 bis 18. Dezember 2012 vorgelegt, in welcher in der Buchungszeile betreffend den 17. Dezember 2012 eine Guthabensbuchung in Höhe von 435.000 € mit dem Buchungstext „Kreditzuzählung“ ausgewiesen ist. Die in den vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Akten enthaltene Originalkontenverdichtung weist allerdings den Wortlaut „Zahlschein DI A“ auf.

Im Aufhebungsantrag wurde weiters vorgebracht, dass die Grundsatzvereinbarung mit der Bank2 iVm der **Finanzierung über den Kredit der GmbH** und der **Abwicklung des Gesamtprojektes durch den Beschwerdeführer** die Basis für die Gewinnaufteilung zwischen der GmbH und den Beschwerdeführer gebildet habe. Er sei als **Geschäftsführer der GmbH verpflichtet gewesen, das Finanzierungsrisiko (der GmbH)** durch eine entsprechende Beteiligung am Erfolg dieses Geschäftes abzusichern. Bei einem Totalausfall hätte die GmbH einen Schaden von 500.000 € verbuchen müssen. Weiters wäre auch die Gefahr einer verdeckten Gewinnausschüttung gegeben gewesen. Steuerlich wäre ein möglichst geringer auf die GmbH entfallender Gewinnanteil vorteilhaft gewesen, was aber einem Fremdvergleich nicht Stand gehalten hätte, weshalb von einer Gewinnaufteilung von jeweils der Hälfte ausgegangen worden sei und dies sei auch in den Büchern durch die zeitgerechte Abrechnung und Abfuhr der Umsatzsteuern festgehalten worden.

Aufgrund der Finanzierung durch die GmbH, was die Abwicklung des Projektes möglich gemacht habe, sei sehr wohl vom Vorliegen von Vereinbarungen auszugehen (dazu wurde auf ein mit dem Aufhebungsantrag vorgelegtes Gutachten von K verwiesen).

Im Zuge der Prüfung durch das Finanzamt, ob die beantragte Bescheidaufhebung vorzunehmen sei, wurde in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Ankaufs der Liegenschaft in U weiters einerseits eine Bestätigung der Bank2 datiert mit 4. Dezember 2017, adressiert an den Beschwerdeführer, vom steuerlichen Vertreter am 1. Februar 2018 der Abgabenbehörde übergeben, die nachstehenden Text aufweist:

„.....wir kommen zurück auf Ihre Anfrage vom 30.11.2017 hinsichtlich des Projektes U und dürfen bestätigen, dass **Ihnen** das Darlehen am 17.12. 012 vereinbarungsgemäß vom Projektkonto U mit der Kontonummer 1 (Anmerkung des Gerichtes: damit ist das auf DI A eröffnete Girokonto angesprochen) zugezählt wurde...“.

Weiters wurde mit Telefax des steuerlichen Vertreters vom 15. Dezember 2017 eine mit Ausnahme des Fett markierten Teiles ansonsten völlig gleichlautende Bestätigung der Bank2 vom 14. Dezember 2017, ebenfalls adressiert an den Beschwerdeführer, vorgelegt, die den nachstehenden Text aufweist:

„...wir kommen zurück auf Ihre Anfrage vom 30.11.2017 hinsichtlich des Projektes U und dürfen bestätigen, dass Ihnen der Darlehensbetrag **der GmbH** am 17.12.2012 vereinbarungsgemäß vom Projektkonto U mit der Kontonummer 1 zugezählt wurde...“.

Damit wurde mit dem Sachverhaltsvorbringen im Aufhebungsantrag sowie den dazu vorgelegten Unterlagen versucht, den Sachverhalt dahingehend darzustellen, dass die Finanzierung des Ankaufes der Liegenschaft in U über den am 12. Oktober 2012 an die GmbH eingeräumten Kontokorrentkredit erfolgt sei.

Auf einer mit einer Vorhaltsbeantwortung des Beschwerdeführers vom 8. August 2019 an das Bundesfinanzgericht mit der Beilage U vorgelegten Stellungnahme des Beschwerdeführers, welche im übrigen bereits im Prüfungsverfahren durch das Finanzamt der Prüferin übermittelt wurde, wurde dem völlig widersprechend festgehalten,

dass die GmbH des Beschwerdeführers nicht in der Lage gewesen sei, die beiden Projekte zu finanzieren und **der Beschwerdeführer daher als Privatperson die Finanzierung bewerkstelligt habe** und die Vereinbarung zwischen der GmbH und dem Beschwerdeführer jene gewesen sei, dass **der Beschwerdeführer die Finanzierung aufstelle, die Aufbereitung, Aquise eines Käufers, die Sanierung und Bewerbung** allerdings die **GmbH mache** und der Erlös dabei grundsätzlich im Verhältnis 2/3 GmbH zu 1/3 Beschwerdeführer geteilt werden hätte sollen, wobei das Verhältnis abhängig vom tatsächlichen Aufwand gemacht werden sollte.

5. Angefochtener Bescheid

Mit Bescheid vom 1. Februar 2018 wurde sodann vom Finanzamt der Antrag, den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 vom 4. Mai 2017 gem. § 299 BAO aufzuheben, abgewiesen, im wesentlich mit der Begründung, dass das Vorbringen im Antrag auf Bescheidaufhebung vom 17. November 2017 sowie die dazu übermittelte Ergänzung vom 15. Dezember 2017 und 31. Jänner 2018 in sich unschlüssig sei und sich im wesentlichen auf die in drei signifikant unterschiedlichen Versionen vorgelegten Kopien der Bankdaten zum Girokonto des Abgabepflichtigen stützen würde und ein derartiges Vorbringen nicht geeignet sei, darzutun, dass das Finanzamt die Bemessungsgrundlagen des gegenständlichen Bescheides unrichtig ermittelt hätte.

6. Beschwerde

Gegen diesen Bescheid wurde in weiterer Folge mit Eingabe des Beschwerdeführers vom 4. März 2018 Beschwerde erhoben und der Antrag gestellt, keine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen und die Beschwerde direkt an das Bundesfinanzgericht vorzulegen.

In der Beschwerde wurde kurz zusammengefasst im wesentlichen ausgeführt, dass es am 3. Mai 2017 zu einer Schlussbesprechung betreffend die durchgeföhrten Betriebsprüfungen gekommen sei, und diese von der Abgabenbehörde als „einvernehmliche Einigung“ bezeichnet worden und unter der Voraussetzung angeboten worden sei, dass der Beschwerdeführer die Vollmacht des steuerlichen Vertreters zu kündigen habe, alleine zur Schlussbesprechung zu erscheinen habe und ein Rechtsmittelverzicht akzeptiert werde. Dass sämtliche Unterlagen im Zuge der Betriebsprüfung beschlagnahmt worden seien und sich die Unterlagen bezüglich der „verlangten und gegenständlichen Vereinbarungen in den beschlagnahmten Unterlagen“ befunden hätten bzw. befinden würden. Der Abgabenbehörde sei es „darauf angekommen“, das jahrelange Verfahren mit einem „Mehrergebnis“ abzuschließen und obwohl vom Beschwerdeführer eindeutige Leistungen nachgewiesen worden seien, durch Schätzung nur ein Teilbetrag von 200.000 € brutto anerkannt worden sei, mit der Begründung, dass keinerlei schriftliche Vereinbarungen vorliegen würden, obwohl dies im Rechenwerk der Firmen zeitnah anders abgebildet sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO idF des FVwGG 2012 (§ 323 Abs. 37 BAO) kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Der Beschwerdeführer führt zur Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides 2013 im Aufhebungsantrag aus, dass das Finanzamt die Immobilienertragssteuer betreffend die Veräußerung der Liegenschaft in U abweichend von der Erklärung unrichtig ermittelt habe mit der Begründung, dass die in Zusammenhang mit dem Mehrparteienwohnhaus in U von der GmbH des Beschwerdeführers an den Beschwerdeführer in den ausgestellten Rechnungen vom 31. Dezember 2012 und vom 7. November 2013 ausgewiesenen Provisionen über 125.000 € netto und über 250.000 € netto, welche bei der Ermittlung der Immobilienertragsteuer als Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen erklärt wurden, nicht zur Gänze berücksichtigt worden sind.

In rechtlicher Hinsicht ist dabei vorweg auf die maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen Bedacht zu nehmen:

Gemäß § 30 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 sind private Grundstücksveräußerungen Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören.

Nach § 30a Abs 1 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 einem besonderen Steuersatz von 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.

Nach § 30 Abs. 3 erster Satz EStG 1988 sind bei privaten Grundstücksveräußerungen als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren.

Gem. § 20 Abs. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 oder § 30a Abs. 1 (Anm. 1) anwendbar ist, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen sind sohin bei der Ermittlung der Einkünfte die Anschaffungskosten und die damit in Zusammenhang stehenden Anschaffungsnebenkosten lediglich um Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen.

Im Streitfall ist zu berücksichtigen, dass es sich bei den vom Beschwerdeführer bei der Ermittlung der Immobilienertragsteuer geltend gemachten Zinsen in Höhe von 20.662,50 € nicht um sogenannte Anschaffungsnebenkosten, noch bei den vom Beschwerdeführer geltend gemachten Provisionen in Höhe von netto 350.000 € um Herstellungs- oder um Instandsetzungsaufwendungen handelt.

Entgegen den Ausführungen im Aufhebungsantrag wurde von der Abgabenbehörde nicht eine „Änderung der verrechneten Gewinnaufteilungen vorgenommen“ sondern Ausgaben für die Erbringung von Leistungen durch die GmbH in Zusammenhang mit der Liegenschaft in U nur anteilig als Herstellungs- bzw. Instandsetzungsarbeiten berücksichtigt.

Im Betriebsprüfungsbericht, der insoweit als Bescheidbegründung zu werten ist, wurde nämlich festgehalten, dass aus Sicht des Finanzamtes keine Nachweise erbracht worden seien bzw. auch nicht glaubhaft gemacht werden hätte können, dass die Leistung der GmbH des Beschwerdeführers an den Beschwerdeführer einen Gegenwert in Höhe von gesamt 375.000 € netto rechtfertigt. Da jedoch anerkannt werde, dass eine Leistung grundsätzlich erbracht worden sei (Risikotragung, fotografische Aufbereitung, Erstellung von Inseraten, ...) werde ein Verrechnungswert in Höhe von 200.000 € (brutto) anerkannt und bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Immobilienertragsteuer berücksichtigt.

Da somit vom Finanzamt entgegen der gesetzlichen Bestimmung des § 20 Abs. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 zugunsten des Abgabepflichtigen nichtabzugsfähige Aufwendungen berücksichtigt wurden, erweist sich der Einkommensteuerbescheid 2013 schon aus diesem Grund jedenfalls als rechtswidrig.

In diesem Sinne wurde auch in einer Mail des Finanzamtes an das Bundesfinanzgericht vom 27.11.2019 vorgebracht, dass bei der Ermittlung der Immobilienertragsteuer weder die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Zinsaufwendungen, noch die zum Ansatz gebrachten Provisionen in Abzug gebracht werden können.

Grundsätzlich ist im Streitfall weiters zu berücksichtigen, dass es sich bei den behaupteten Leistungsbeziehungen zwischen der GmbH des Beschwerdeführers, bei welcher er Alleingesellschafter und Geschäftsführer ist, und dem Beschwerdeführer, um Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen handelt.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (zuletzt VwGH 31.01.2019 Ra 2018/15/0050) können Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden,

wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (vgl. VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028, mwN). Diese für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. VwGH 26.5.2010, 2006/13/0134, mwN).

Dies gilt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern, insbesondere auch im Falle eines die Gesellschaft beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers (VwGH 24.10.2019, 2018/15/0099).

In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass in den von der GmbH des Beschwerdeführers an den Beschwerdeführer ausgestellten Rechnungen einerseits eine "Provision Vermittlung Projekt U lt. Vereinbarung" und andererseits in der „Schlussrechnung“ vom 7.11.2013 eine „Provision U, Vermittlung, Aufbereitung und Verkaufsunterstützung lt. Vereinbarung“ in Rechnung gestellt wurde.

Damit sind nach dem klaren Wortlaut der beiden Rechnungen Provisionen für von der GmbH des Beschwerdeführers an den Beschwerdeführer erbrachte Vermittlungen in Rechnung gestellt worden.

Im Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013 wurde dazu ausgeführt, dass zwischen der GmbH und dem Antragsteller eine Gewinnaufteilung aus dem Geschäft U vereinbart gewesen sei, aufgrund welcher die entsprechenden Verrechnungen stattgefunden hätten und aufgrund der nunmehr vorliegenden Unterlagen die Gewinnaufteilung nachvollziehbar sei.

Dazu wurde insbesondere der Kontokorrentkreditvertrag betreffend das Kontokorrentkonto der GmbH über 450.000 € vom 12. Oktober 2012 sowie eine Kontenverdichtung betreffend das Girokonto des Beschwerdeführers bei der Bank2 vorgelegt, in welcher in der Buchungszeile betreffend den 17. Dezember 2012 eine Guthabensbuchung in Höhe von 435.000 € mit dem Buchungstext „Kreditzuzählung“ ausgewiesen ist und dazu sachverhaltsbezogen weiters ausgeführt, dass es **dem Beschwerdeführer nicht möglich gewesen sei, eine Finanzierung für den Ankauf der Liegenschaft in U zu bekommen, aber die GmbH mit der Bank am 12.10.2012 einen Kreditvertrag für die Finanzierung der Liegenschaft abschließen habe können und damit die Finanzierung des Ankaufes der Liegenschaft über die GmbH erfolgt sei**.

Weiters wurde im Aufhebungsantrag vorgebracht, dass die Grundsatzvereinbarung mit der Bank iVm der **Finanzierung über den Kredit der GmbH und der Abwicklung des Gesamtprojektes durch den Beschwerdeführer** die Basis für die Gewinnaufteilung zwischen der GmbH und den Beschwerdeführer gebildet habe und der Beschwerdeführer **als Geschäftsführer der GmbH verpflichtet gewesen sei, das Finanzierungsrisiko (der GmbH)** durch eine entsprechende Beteiligung am Erfolg dieses Geschäfts abzusichern.

Ebenso wurde in dem mit dem Aufhebungsantrag vorgelegten Gutachten des K auf Seite 10 ausgeführt, dass die Finanzierung dieses Projektes die GmbH übernommen habe bzw. die GmbH als Financier und Projektbetreiber für U aufgetreten sei und zwar durch den Kontokorrentkredit der GmbH über 450.000 € (vgl. Gutachten S 11).

(Zu diesem Gutachten ist anzumerken, dass der Gutachter lediglich vom Kontokorrentkreditvertrag der Bank an die GmbH des Beschwerdeführers und die Kontoverdichtung betreffend das Girokonto des Beschwerdeführers bei der Bank in welcher zu der Guthabensbuchung am 17. Dezember 2012 der Buchungstext "Kreditzuzählung" ausgewiesen ist, Kenntnis hatte. Nach den im Gutachten angeführten Beilagen hatte der Gutachter aber keine Unterlagen bezüglich

- des auf DI A lautenden Girokontos
- dem Bürgschaftsvertrag des Beschwerdeführers für den Kontokorrentkredit des DI A
- der Kontoverdichtung des Girokontos des Beschwerdeführers mit dem Vermerk „Zahlschein DI A“, vielmehr verfügte der Gutachter lediglich über jene mit dem Vermerk „Kreditzuzählung“)

Damit wurde im Aufhebungsantrag eine Berücksichtigung der in Rechnung gestellten Provisionen bei der Ermittlung der Immobilienertragsteuer auf eine zwischen der GmbH des Beschwerdeführers und dem Beschwerdeführer vereinbarte Gewinnaufteilung gestützt, für welche maßgebend gewesen sei, dass die **Finanzierung des Ankaufes der Liegenschaft über den Kredit der GmbH und die Abwicklung des Gesamtprojektes durch den Beschwerdeführer** erfolgt sei.

Dieser Behauptung des Beschwerdeführers im Aufhebungsantrag völlig widersprechend wurde in einer mit Beilage U zu einer Vorhaltsbeantwortung des Beschwerdeführers an das Bundesfinanzgericht vom 4. August 2018 vorgelegten Stellungnahme des Beschwerdeführers (welche vom Beschwerdeführer bereits im Betriebsprüfungsverfahren mit einer Mail am 31. Jänner 2014 an die Betriebsprüferin übermittelt wurde) ausgeführt, dass die Vereinbarung zwischen der GmbH und dem Beschwerdeführer jene gewesen sei, dass **der Beschwerdeführer die Finanzierung aufstelle, die Aufbereitung, Aquise eines Käufers, die Sanierung und Bewerbung** allerdings die **GmbH mache**.

Alleine aufgrund dieser einander völlig widersprechenden Angaben des Beschwerdeführers im Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013 einerseits und seiner Stellungnahme andererseits, die beide wiederum in Widerspruch zu den beiden Rechnungen, in welchen eine "Provision Vermittlung

Projekt U lt. Vereinbarung“ bzw. eine „Provision U, Vermittlung, Aufbereitung und Verkaufsunterstützung lt. Vereinbarung“ stehen, kann in keiner Weise von einer Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen, die einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ausgegangen werden und sind die in den streitgegenständlichen Belegen in Rechnung gestellten Provisionen steuerlich daher schon aus diesem Grund nicht zu berücksichtigen.

Wenn vom Beschwerdeführer behauptet wird, dass eine Gewinnverteilung vereinbart worden sei, ist im übrigen nicht nachvollziehbar, warum die in Rechnung gestellten Provisionen bei der Ermittlung der Immobilienertragsteuer als Herstellungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen angeführt wurden und wären darüberhinaus in einem solchen Fall von der GmbH Erträge aus Immobilienverkäufen zu erklären gewesen und nicht "Erlöse Agentur 20 % Consulting - Beratung".

Ungeklärt ist auch, warum entgegen den Ausführungen in der o.a. Stellungnahme des Beschwerdeführers, wonach der Erlös aus der Veräußerung der Liegenschaft in U abhängig vom Aufwand zu zwei Dritteln auf die GmbH und zu einem Drittel auf den Beschwerdeführer verteilt werden hätte sollen, letztlich je zur Hälfte auf die GmbH und den Beschwerdeführer verteilt wurde.

Zudem ist darauf hinzuweisen, dass auch die zwischen dem Beschwerdeführer, der GmbH des Beschwerdeführers und der Bank am 22. Oktober 2012 geschlossene „Grundsatzvereinbarung über die Bestellung von Sicherheiten und Abtretung von Projektgewinnen“ in Zusammenhang mit der Einräumung des Kontokorrentkredites an die GmbH keinerlei Vereinbarungen in Bezug auf eine allfällige Gewinnaufteilung zwischen der GmbH des Beschwerdeführers und dem Beschwerdeführer enthält, wie dies der Beschwerdeführer in seinem Vorbringen behauptet. Vielmehr wurde aufgrund dieser Grundsatzvereinbarung der Beschwerdeführer zum Abverkauf der von ihm (und nicht von seiner GmbH) aus der Konkursmasse erworbenen Liegenschaften verpflichtet (Punkt III) und hat die Bank den Beschwerdeführer zur Einräumung weiterer Sicherheiten, nämlich lt. Präambel 2 Deckungswechsel sowie Abtretung der Erträge aus den Veräußerungsgeschäften der Liegenschaften sowie die Unterzeichnung von Pfandbestellungsurkunden betreffend die erworbenen Liegenschaften für den in Bezug auf das negative Girokonto der GmbH eingeräumten Kontokorrentkredites an die GmbH verpflichtet.

Ebensowenig kann aufgrund der vom Beschwerdeführer unterzeichneten Pfandbestellungsurkunde vom 17. Dezember 2012 betreffend die Liegenschaft in U, durch welche der Beschwerdeführer für sämtliche bereits gewährte und künftig zu gewährenden (Aval)Kredite und Darlehen an den Beschwerdeführer und an die GmbH des Beschwerdeführers haftet, auf eine "vereinbarte Gewinnbeteiligung" mit der GmbH geschlossen werden.

Zudem ist zu berücksichtigen, dass dem Beschwerdeführer in einem Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 22. Mai 2019 vorgehalten wurde, dass nach den

voranstehenden Ausführungen die GmbH in keiner Weise eine Risikotragung bezüglich der Finanzierung der Liegenschaftsankäufe, geschweige denn deren Finanzierung übernommen hatte, sondern im Gegenteil der Beschwerdeführer das für die Bank bestehende Kreditrisiko bezüglich der Bankaußenstände der GmbH (ohne jegliche Sicherheiten für den Beschwerdeführer durch die GmbH) besichert habe und daher eine Berücksichtigung von 200.000 € in Zusammenhang mit den beiden von der GmbH an den Beschwerdeführer erstellten Rechnungen u.a. für Risikotragung in keiner Weise gerechtfertigt erscheine, zumal der Beschwerdeführer durch die Stellung diverser Sicherheiten für einen Kredit der GmbH, der GmbH (durch Übernahme einer privaten Bürgschaft für Bankaußenstände der GmbH, Verpfändung der Liegenschaft in U zugunsten der Bankaußenstände der GmbH, sowie Abtretung des kalkulierten Gewinnes aus den Liegenschaftsveräußerungen an die Bank zur Absicherung der Bankaußenstände der GmbH) eine Leistung erbracht und nicht die GmbH dem Beschwerdeführer habe.

Die in Bezug auf diese Ausführungen an den Beschwerdeführer in diesem Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 22. Mai 2019 gerichtete Aufforderung, allfällige Leistungen der GmbH im Zusammenhang mit dem Ankauf der Liegenschaft in U

- a) ausführlich und konkret darzulegen und
- b) durch entsprechende Nachweise zu belegen (photographische Aufbereitung, Erstellung von Inseraten.....) sowie
- c) die damit in Zusammenhang stehenden Kosten konkret zu beziffern

wurde lediglich damit beantwortet, dass die GmbH neben dem zustehenden Gewinnanteil noch zusätzliche Leistungen erbracht habe, die im Zuge der Außenprüfung dargelegt worden seien.

Ein Abzug von Aufwendungen würde daher, abgesehen davon, dass ein solcher bereits gem. § 20 Abs. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 nicht zulässig ist, auch mangels entsprechender Bekanntgabe der Aufwendungen dem Inhalt und der Höhe nach und auch aufgrund fehlender Glaubhaftmachung nicht in Betracht kommen.

Abschließend wird zu den Ausführungen des Beschwerdeführers auf Seite 3 der Vorhaltsbeantwortung des Beschwerdeführers an das Bundesfinanzgericht vom 4. August 2019, wonach vom Masseverwalter die beiden Liegenschaften aus der Konkursmasse der GmbH des Beschwerdeführers angeboten worden seien, darauf hingewiesen, dass die Liegenschaften letztlich vom Beschwerdeführer und nicht von dessen GmbH erworben wurden und auch aus einer Mail eines Steuerberaters an den Masseverwalter hervorgeht, dass als Kaufinteressent für die Liegenschaften aus der Konkursmasse der Beschwerdeführer und nicht die GmbH des Beschwerdeführers aufgetreten ist (Beilage B zur Vorhaltsbeantwortung des Beschwerdeführers vom 4. August 2019).

Auch erweisen sich die weiteren Ausführungen auf Seite 3 dieser Vorhaltsbeantwortung, wonach weder der Beschwerdeführer noch die GmbH alleine in der Lage gewesen wäre "das Projekt alleine zu stemmen bzw. zu finanzieren", weshalb es unumgänglich

gewesen sei, dass der Kauf gemeinsam vom Beschwerdeführer und dessen GmbH durchgeführt werde, als unzutreffend, wurden doch beiden Liegenschaftsankäufe vom Beschwerdeführer alleine finanziert.

Ebensowenig wurden entgegen der Ausführungen auf Seite 4 dieser Vorhaltsbeantwortung in der mit der Bank geschlossenen Grundsatzvereinbarung künftige Gewinne aus Liegenschaftsvermietung oder Liegenschaftsabverkauf **von einer Innengesellschaft** zwischen dem Beschwerdeführer und seiner GmbH abgetreten, sondern ausschließlich jene des Beschwerdeführers alleine.

Soweit auf Seite 14 dieser Vorhaltsbeantwortung behauptet wird, dass die GmbH mit dem c in Kontakt getreten sei und es der GmbH des Beschwerdeführers gelungen sei, den entsprechenden Mietvertrag mit dem c abzuschließen, ist darauf hinzuweisen, dass der mit der Beilage R zu dieser Vorhaltsbeantwortung vorgelegten Mail zu entnehmen ist, dass der Beschwerdeführer als potentieller Vermieter aufgetreten ist und nicht die GmbH, wurde doch in dieser Mail der Beschwerdeführer namentlich angesprochen und nicht die GmbH des Beschwerdeführers.

Die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Parteien" und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung von "öffentliches Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben" beizumessen (vgl. VwGH 17.5.2004, 2003/17/0132). Dabei wird sowohl vom Verwaltungsgerichtshof als auch von der Verwaltungspraxis regelmäßig betont, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen ist (vgl. VwGH 9.7.1997, 95/13/0124).

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.

Da sich im Streitfall die Rechtswidrigkeit der Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013 aufgrund einer Beweiswürdigung unter Zugrundelegung der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmung ergibt, ist eine Revision nicht zulässig.

Innsbruck, am 19. Dezember 2019