



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Bw, vom 22. April 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, vom 18. März 1999 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1996 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs.1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Der Bw erklärte als Immobilientreuhänder in den Jahren 1993 bis 1997 Umsätze bzw. Verluste aus Gewerbebetrieb in folgender Höhe:

Jahr	Umsatz	Verlust
1993	84.051,--	-129.061,--
1994	342.333,--	-36.377,--
1995	353.166,--	-97.413,--
1996	284.166,--	-279.074,--
1997	116.333,--	-198.000,--

Im Zuge einer Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs.3 BAO wurde für diese Jahre einzig folgende Feststellung getroffen (Tz 18 BP-Bericht):

**Der Bw sei im Zeitraum 1992 bis 1997 für das Bauträgerunternehmen XY GmbH tätig gewesen. Er habe den Verkauf der von der GmbH errichteten Wohnobjekte durchgeführt und diese auch vor Behörden vertreten. Eine schriftliche Vereinbarung über die seitens des Bw für die XY GmbH zu erbringenden Leistungen liege nicht auf. Ebenso gebe es keine Abrechnungen über die erbrachten Leistungen des Bw. Es seien lediglich Akontierungen an den Bw geleistet worden. Dieser wäre als Konsulent der XY GmbH unter anderem deshalb aufgetreten, weil er in diesem Zeitraum noch keine Gewerbeberechtigung für die Ausübung des Immobilienmaklers besessen habe.**

**Der Bw habe von der XY GmbH in unregelmäßigen Abständen folgende Beträge inklusive Umsatzsteuer überwiesen erhalten:**

<b>1993</b>	<b>1994</b>	<b>1995</b>	<b>1996</b>	<b>1997</b>
<b>S 129.06,--</b>	<b>S 466.200,--</b>	<b>S 300.000,--</b>	<b>S 245.000,--</b>	<b>S 130.000,--</b>

Mit Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 12. Mai 1995 habe der Bw von der XY GmbH folgende Wohneinheiten erworben:

<b>Top 2</b>	1. Untergeschoß	95,33 m <sup>2</sup>
	1 Tiefgaragenplatz	12,96 m <sup>2</sup>
<b>Top 7</b>	Dachgeschoß	41,45 m <sup>2</sup>
	2 Tiefgaragenplätze	24,24 m <sup>2</sup>
<b>Top 8</b>	Dachgeschoß	82,04
	3 Balkone	24,25
	1 Tiefgaragenplatz	11,85

Der Kaufpreis für alle drei Einheiten habe S 1.722.000,- betragen. Die baubehördliche Genehmigung dieses aus insgesamt 8 Wohneinheiten bestehenden Objektes sei bereits 1994 erfolgt. Um die in diesem Bereich vorgeschriebene maximale Geschoßflächenanzahl nicht zu überschreiten, seien die vom Bw erworbenen Einheiten im Dachgeschoß bzw. im Untergeschoß nicht baubehördlich als Wohnraum genehmigt, sondern als Dachboden bzw. die im Untergeschoß befindliche Einheit als Fitnessraum bezeichnet und genehmigt worden. Die Planung sei jedoch so erfolgt, dass der Ausbau dieser Räumlichkeiten zu vollwertigem Wohnraum jederzeit möglich wäre. Tatsächlich sei im Zuge der Errichtung dieses Wohnobjektes durch die XY GmbH auch der Ausbau der Dachgeschoßeinheiten zu

vollwertigem Wohnraum erfolgt, ebenso der Ausbau der im Untergeschoß befindlichen Räumlichkeiten, d.h. der Ausbau des Dachgeschoßes zu Wohnraum wäre offensichtlich geplant gewesen. Der Ausbau sei größtenteils durch die XY GmbH erfolgt, die Ausbaukosten von S 590.000,- durch den Bw getragen worden.

Die Übergabe der Wohnung an den Bw habe laut Kaufvertrag am 1.7.1996 stattgefunden. Am 17.9.1997 sei ein Ansuchen des Bw um Kenntnisnahme der Bauanzeige an die Gemeinde Hallwang gestellt worden, in dem er eine Widmungsänderung des Dachgeschoßes und des Untergeschoßes von Lagerraum zu Wohnraum begehrte. Am 23.9.1997 habe eine mündliche Verhandlung stattgefunden, deren Gegenstand die baurechtliche Überprüfung des Bewilligungsbescheides vom 24.12.1994 sowie die Erteilung der Baubewilligung und gleichzeitige Kollaudierung des Ausbaues des Dachgeschoßes und die Umwidmung des Untergeschoßes zu Wohnzwecken gewesen sei. In der anlässlich der Verhandlung aufgenommenen Niederschrift sei seitens des Bausachverständigen ausgeführt worden, dass in der Bauplatzerklärung der Bezirkshauptmannschaft vom 21.6.1994 eine bauliche Ausnützbarkeit nicht festgesetzt worden sei und somit gegen eine nachträgliche Bewilligung des Untergeschoßes sowie des Dachgeschoßes zu Wohnraum keine Bedenken bestünden. Die restlichen im Objekt E. Nr.21 befindlichen Wohnungen seien im Lauf des Jahres 1996 von der RTW-Bau GmbH veräußert worden. Es sei dafür jeweils ein Verkaufspreis pro Quadratmeter Wohnnutzfläche von ca. S. 37.000,- erzielt worden.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei der von der XY GmbH an den Bw verrechnete Kaufpreis für die Wohneinheiten Top 2, 7 und 8 unangemessen niedrig. Die Einheiten seien zwar zum Zeitpunkt des Verkaufes nicht als Wohnraum genehmigt gewesen, es wäre jedoch aus der planlichen Gestaltung und der Vorgangsweise bei der Errichtung (sämtliche Räumlichkeiten im Dachgeschoß wurden zu Wohnraum ausgebaut, ebenso die Wohnung im Untergeschoß) davon auszugehen, dass eine Verwendung als Wohnraum von vornherein beabsichtigt war. Auch bei der Errichtung vergleichbarer Objekte durch die XY GmbH sei dieselbe Vorgangsweise angewendet worden. Die Wohnungen dienten seit der Fertigstellung auch tatsächlich Wohnzwecken. Die vom Bw erworbenen Wohneinheiten seien zwar zum Zeitpunkt des Erwerbes nicht als Wohnraum baubewilligt, weshalb daher das Risiko bestanden habe, dass einem Umwidmungersuchen die behördliche Zustimmung versagt werden würde. Die Kaufpreisfestsetzung mit S 1.722.000,- für insgesamt rund 220 Quadratmeter Nutzfläche zuzüglich vier Tiefgaragenabstellplätzen sei jedoch als unverhältnismäßig niedrig anzusehen und hätte nach Ansicht der Betriebsprüfung die Ursache darin, **dass die XY GmbH dem Bw für seine geleisteten Tätigkeiten Honorare in einer verdeckten Form zukommen lassen wollte.** Es lägen keinerlei schriftliche Vereinbarungen über eine Abgeltung der

*Leistungen des Bw für die GmbH vor, ebenso seien im gesamten Zeitraum 1992 bis 1997 keine Abrechnungen gestellt worden, aus denen Leistungen ersichtlich wären.*

*Im Zuge der Prüfung sei ein fremdüblicher Kaufpreis zum Ansatz gebracht worden. Der durchschnittliche Verkaufspreis für die übrigen als Wohnraum genehmigten Wohneinheiten errechne sich mit S 37.000,--.*

*Der fremdübliche Kaufpreis für die berufungsgegenständlichen Wohneinheiten wurde von der Betriebsprüfung daher wie folgt ermittelt:*

<i>Dachgeschoßwohnung 123 m2 a `S 30.000,--</i>	<i>3.690.000,-- S</i>
<i>Wohnung Untergeschoß 95 m2 (wieder verkauft am 28.8.1997 um S 1Million)</i>	<i>950.000.--S</i>
<i>nachgewiesene Ausbaukosten des Bw</i>	<i>-600.000,-- S</i>
<i>tatsächlich geleisteter Kaufpreis</i>	<i>-1.722.000,-- S</i>
<i>Differenz brutto lt.BP</i>	<i>2.318.000,-- S</i>
<b><i>Differenz netto</i></b>	<b><i>1.931.666,67 S</i></b>
<b><i>Umsatzsteuer</i></b>	<b><i>386.333,33 S</i></b>

***Dieser Kaufpreis stelle nach Ansicht der Betriebsprüfung ein Sachhonorar dar, das einerseits der Umsatzsteuer zu unterwerfen sei und ebenso eine Betriebseinnahme darstelle.***

Es wurden demgemäß unter Berücksichtigung der Ergebnisse der Betriebsprüfung ein Umsatz- und ein Einkommensteuerbescheid 1996 vom 18.März 1999 erlassen, gegen welchen fristgemäß Berufung erhoben und ausgeführt wurde:

Das Grundstück auf welchem das Bauobjekt errichtet wurde, sei ursprünglich vom Bw angekauft worden. Dieser habe dafür auch ein baureifes Projekt entwickelt und eine Baugenehmigung erlangt, jedoch keine Finanzierung für seine Bebauung erreicht, weshalb der Bw letztendlich der XY GmbH das Grundstück samt genehmigter Planung zum Kauf angeboten habe. Der Ankauf des vom Bw aufgeschlossenen und zur Baureife gebrachten Grundstückes durch die XY GmbH sei nur unter der Bedingung möglich gewesen, dass sich der Bw einverstanden erklärt habe drei Gebäudeteile selbst zu erwerben, welche nur als Lager bzw. Fitnessraum gewidmet bzw. genehmigt worden seien. Die Baugenehmigung habe die damals

zu bewertende Aussage der Gemeinde, dass eine maximale Geschoßflächenanzahl von 0,52 genehmigt werde, enthalten. Die Umwidmung weiterer Räume in Wohnraum sei aus damaliger Sicht nicht möglich erschienen. Deshalb sei der Kaufpreis dem Wert des nicht als Wohnraum genehmigten Lagers im Dachgeschoß bzw. des Fitneßraumes im Keller durchaus angemessen. Der Preis für die drei Objekte sei in marktüblicher Höhe für Lagerrraum bzw. Fitneßraum festgelegt worden.

Die von der Betriebsprüfung ermittelte Preisdifferenz stelle auf keinen Fall ein Sachhonorar dar. **Alle Leistungen des Bw für die XY GmbH seien durch die aufgelisteten Zahlungen in angemessener Höhe abgegolten.** Das Auftreten des Bw vor den Baubehörden sei unter anderem deshalb erfolgt, um die Genehmigung für das erworbene Objekt zu erhalten. In den anderen Fällen sei diese Tätigkeit erstens von sehr geringem Umfang und zweitens als Arbeitsaufwand für die Praxis für die Konzessionsprüfung erforderlich und daher teilweise gleich einem Volontär erfolgt, wobei die für die Verkäufe bezahlten Provisionen in einer im Bauträgerbereich üblichen angemessenen Höhe erfolgt seien.

Ergänzend vorgelegt wurde in diesem Zusammenhang ein Ansuchen des Bw um Widmungsänderung des Dachgeschoßes vom 12.Mai 1999 sowie eine diesbezügliche Abweisung des Ansuchens um Zweckwidmungsänderung des Gemeindeamtes H. vom 18.Mai 1999.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15.Juli 1999 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen, wobei Folgendes ausgeführt wurde: Es sei richtig, dass das unbebaute Grundstück bereits baugenehmigt vom Bw an die XY GmbH veräußert worden und am selben Tag der Verkauf von 3 Wohneinheiten, die zum Vertragsabschluß noch nicht errichtet waren, von der XY GmbH an den Bw erfolgt sei. Der Ankauf von drei Wohnungen durch den BW wäre jedoch nicht wie in der Berufung angeführt, Bedingung für den Kauf des unbebauten Grundstückes durch die XY GmbH gewesen. Es sei richtig, dass diese drei Wohneinheiten zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch nicht baugenehmigt gewesen seien, doch hätte von Anfang an die Absicht bestanden, die Wohnungen vorerst ohne Genehmigung zu errichten und erst nach Fertigstellung um eine Baugenehmigung anzusuchen und so die Behörde vor vollendete Tatsachen zu stellen. Diese Vorgangweise habe die XY GmbH in derselben Gemeinde bereits bei anderen Bauvorhaben angewendet.

Daraufhin beantragte der Bw Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 28. Juli 2005 wurde dem Finanzamt unter anderem Folgendes vorgehalten:

*„Der Bw hat laut Tz 18 des Bp-Berichtes von der XY GmbH in den Jahren 1993 bis 1997 zusammen rund S 1,300.000,-- für erbrachte Maklertätigkeit erhalten. Zusätzlich wurde durch die BP die genannte „Kaufpreisdifferenz“ in Höhe von S 1,9 Millionen als Sachhonorar und tauschähnlicher Umsatz in Ansatz gebracht. Die dafür erbrachte Gegenleistung des Bw möge detailliert dargestellt und nachgewiesen werden. Darüber hinaus wird ersucht, davon getrennt die Leistungen zu benennen, für die der Bw seitens der XY GmbH durch die in TZ 18 Bp-Bericht aufgeschlüsselten Überweisungen bereits honoriert wurde.“*

Mit Schreiben vom 28.9.2005 wurde in Beantwortung dieses Ermittlungsauftrages seitens des Finanzamtes Folgendes mitgeteilt:

*„Wie aus den Unterlagen der Betriebsprüfung hervorgeht, war der Bw in den Jahren 1993 bis 1997 für die XY GmbH tätig und konnten aus den Geschäftsunterlagen des Bw bzw. der GmbH Zahlungen der XY GmbH an den Bw in der unter Tz 18 des Bp-Berichtes angeführten Höhe festgestellt werden. Dazu ist festzuhalten, dass weder schriftliche Vereinbarungen über die vom Bw zu erbringenden Leistungen noch Aufstellungen über tatsächlich erbrachte Leistungen und auch keine Honorarabrechnungen als Grundlage für die Zahlungen existierten bzw. vorgelegt wurden.*

*Festgestellt wurde auch, dass der Bw die besagten Tops 2,7 und 8 im Vergleich zu den übrigen Wohnungskäufern zu einem unangemessen niedrigen Kaufpreis erwarb. Da kein vernünftiger wirtschaftlicher Grund für den unverhältnismäßig niedrigen Kaufpreis dargelegt und festgestellt werden konnte, musste bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Ursache für die – aus angeführten Gründen auch sonst nicht den üblichen kaufmännischen Gepflogenheiten entsprechende - Geschäftsbeziehung der XY GmbH zum Bw erblickt werden. Dies konnte aus steuerlicher Sicht nur dazu führen, dass der im Vergleich zu den übrigen Wohnungskäufen zu niedrige Kaufpreis als **verdecktes Honorar** zu behandeln und den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen war.*

*Hinsichtlich des Ersuchens des UFS ist zu bemerken, dass bereits im BP-Verfahren die Grundlagen für die Honorarzahungen nicht existierten bzw. nicht vorgelegt wurden, **sodass es nicht möglich war und aus heutiger Sicht noch viel weniger möglich ist, die tatsächlich vom Bw für die XY GmbH erbrachten Leistungen in quantitativer als auch qualitativer Hinsicht und das dafür angemessene Entgelt festzustellen.**“*

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 184 Abs.3 BAO ist die Abgabenbehörde zur Schätzung der Grundlagen für die Abgabeberechnung berechtigt, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Welche Bücher oder Aufzeichnungen Abgabepflichtige in welcher Form zu führen haben, richtet sich nach den Bestimmungen der §§ 124 bis 131 BAO.

Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgehalten werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Ziel der Schätzung muss stets die sachliche Richtigkeit des Ergebnisses sein, das heißt, sie soll der Ermittlung derjenigen Besteuerungsgrundlagen dienen, die auf Grund eines nur bruchstückhaft vorliegenden Sachverhaltes die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (vgl. Stoll, BAO, Kommentar, Band 2, Seite 1903 ff).

Gemäß § 115 Abs.1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Entsprechend der amtswegigen Ermittlungspflicht iSd § 115 Abs.1 BAO ist es primär die Aufgabe des Finanzamtes, durch eine entsprechende Gestaltung des Ermittlungsverfahrens möglichst einwandfreie und nachvollziehbare Entscheidungsgrundlagen zu ermitteln (VwGH 14.12.1998, 94/17/0101).

Dieser Aufgabe ist das Finanzamt im streitgegenständlichen Fall nur unzureichend nachgekommen. Laut Feststellungen der BP „besorgte der Bw in erster Linie den Verkauf der von der RTW Bau-GmbH errichteten Wohnobjekte“... und erhielt hierfür Zahlungen in unregelmäßigen Abständen“.

Hiezu ist festzuhalten, dass die Entlohnung eines Immobilienmaklers üblicherweise auf Provisionsbasis jeweils nach Abschluss eines Wohnungsverkaufes mit einem fix vereinbarten Prozentsatz des Kaufpreises erfolgt. Der Bw hat für das Berufungsjahr einen Jahresabschluss eingereicht, der von der Betriebsprüfung in keinem einzigen Punkt beanstandet wurde. Wenn das Finanzamt einen unterpreisigen Wohnungskauf des Bw in diesem Jahr vermutet, so kann dies nicht zwangsläufig ohne weitere Begründung zu einer Erlöszuschätzung führen, wenn

kein konkreter Verdacht aufgezeigt werden kann, dass Schwarzgeschäfte getätigt wurden. Das Finanzamt hat es in diesem Zusammenhang verabsäumt, im Zuge der Betriebsprüfung sowohl bei der XY GmbH als auch beim Bw selbst Ermittlungen dahingehend durchzuführen, wieviele der durch die XY GmbH im Berufungsjahr veräußerten Wohnungen über Vermittlung des Bw verkauft wurden und in welchem Prozentsatz des Verkaufspreises die XY GmbH Provisionen für Wohnungsverkäufe gewährte.

Weiters ist aus dem Inhalt der Betriebsprüfungsunterlagen nicht ersichtlich, ob eine inhaltliche Überprüfung des Jahresabschlusses 1996 überhaupt stattgefunden hatte, zumal auch das in der Gewinn- und Verlustrechnung erklärte Ergebnis in Höhe eines Verlustes von S 279.000,- offensichtlich unbeanstandet in den Betriebsprüfungsbescheid übernommen wurde. Es erhebt sich somit die Frage nach dem Vorliegen der Berechtigung für eine Zuschätzung von rund 1,9 Millionen Schilling (ausschließlich) im Berufungsjahr ohne Darstellung der Schätzungsgründe und der Schätzungsmethode sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach. Es fehlen nach Ansicht des UFS Sachverhaltsermittlungen dahingehend, wieviele Wohnungsverkäufe der Bw für die RTW-Bau GmbH im Berufungsjahr insgesamt getätigt und wieviele davon in der von der Betriebsprüfung unbeanstandet gelassenen G&V-Rechnung tatsächlich erklärt wurden. Konkrete Indizien dafür, dass nicht alle Umsätze erklärt und versteuert wurden, wurden von der Bp nicht aufgezeigt, sodass eine tragfähige Begründung für die Zurechnung im Jahr 1996 fehlt.

Erhebungen und Feststellungen zu der Tatsache, dass der Bw vorerst eine Liegenschaft mit fertigem Bebauungsplan an die GmbH veräußert hat, dass er hieraus nach Aktenlage bereits 1995 einen Veräußerungsverlust erklärte, weiters mit Kaufvertrag selben Datums (**Mai 1995**) drei genau auf diesem Grundstück in der Folge erst zu errichtende Wohnungen erworben hat, läßt der Verwaltungsakt vermissen. Insbesondere fehlen Aussagen darüber, in welchem Verhältnis diese Immobiliengeschäfte zueinander stehen und ob der vorhergehende Grundstücksverkauf des Bw zu einem fremdüblichen Preis erfolgte.

Nach § 289 Abs.1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung der angefochtenen Bescheide und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Durch die Aufhebung der angefochtenen Bescheide tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieser Bescheide befunden hat.



In Anbetracht der vorstehenden Ausführungen erachtete es der Unabhängige Finanzsenat für angezeigt, den angefochtenen Bescheid unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

Der UFS machte von dem ihm eingeräumten Ermessen auf Aufhebung der angefochtenen Bescheide insbesondere deshalb Gebrauch, da im gegenständlichen Fall die fehlenden Ermittlungen einen Umfang annehmen, die allein in einem Vorhalteverfahren offensichtlich nicht abklärbar sind. Dem Einkommensteuergesetz ist das Rechtsinstitut eines „verdeckten Honorares“, vergleichbar mit der verdeckten Ausschüttung des Körperschaftsteuergesetzes, fremd. Hegt daher die Abgabenbehörde den Verdacht, dass Zahlungen für wirtschaftliche Vorgänge bisher der Besteuerung entzogen wurden, ist § 115 Abs.1 BAO zu beachten, wonach die Abgabenbehörden die abgabenpflichtige Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind, zu ermitteln haben. Dass dies im Fall des Bw in ausreichendem Ausmaß geschehen wäre, ist aus dem Akt nicht zu ersehen. So fehlen nach Ansicht des UFS die rechtliche Begründung, die eine Erlöszuschätzung pauschal im Jahr 1996 rechtfertigen, als auch die Darstellung des Schätzungsverfahrens. Es scheint daher zweckmäßig, dass diese Ermittlungen durch die Abgabenbehörde erster Instanz nachgeholt werden.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist noch festzuhalten, dass der UFS trotz rechtzeitigen Antrages von einer mündlichen Verhandlung absehen kann, wenn eine Berufungserledigung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz nach § 289 Abs.1 BAO erfolgt. Im Hinblick darauf wurde im vorliegenden Fall von der Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gemäß § 284 Abs.3 BAO Abstand genommen.

Salzburg, am 19. Dezember 2007