



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dkfm. Raimund Weinhäupel, 1020 Wien, Praterstraße 33/8, vom 9. Jänner 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf vom 28. Februar 2002 betreffend Einkommensteuer 1998 – 1999 und Umsatzsteuer 1999 nach der am 6. Dezember 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die vom Berufungswerber (Bw.) für die Jahre 1998 und 1999 erklärten Umsätze und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und aus seiner Tätigkeit als Handelsvertreter sind Gegenstand einer Betriebsprüfung gewesen.

Im Betriebsprüfungs(Bp)-Bericht (25. Jänner 2002) ist über diese Umsätze und Einkünfte u.a. festgestellt worden:

*Tz. 16 - Vorsteuer 1999*

*Die Vorsteuer aus den Rechnungen der C-GMBH - in Folge: C-GmbH - vom 31. Dezember 1999 betreffend weitergeleitete Treuhandgelder aus den Jahren 1998 und 1999 (Tz. 17) wird seitens der Bp nicht anerkannt.*

---

<i>Vorsteuer lt. Erklärung</i>	ATS	293.111,50
- <i>Abrechnung 1998</i>	ATS	- 140.863,00
- <i>Abrechnung 1999</i>	ATS	- 138.224,80
<i>Vorsteuer lt. Betriebsprüfung</i>	ATS	14.023,70

*Tz. 17 - Einkünfte aus Handelsagentur*

*Der Abgabepflichtige war Geschäftsführer der C-GmbH . Im Jahr 1997 wurde der operative Geschäftsbetrieb an die V-GMBH (in Folge: V-GmbH) verkauft, wobei im Unternehmenskaufvertrag ein Wettbewerbsverbot für einen Zeitraum von drei Jahren für die Gesellschaft und deren Gesellschafter, den Bw. und seine Ehegattin, aufgenommen wurde.*

*Im Jahr 1997 wurde vom Bw. ein Gewerbeschein als selbständiger Handelsvertreter gelöst und die Tätigkeit unter der Firmenbezeichnung „Firma/Bw.“ ausschließlich an die B-GmbH ausgeführt.*

*Der für 1997 ermittelte Gewinn wurde als Einkünfte aus Gewerbebetrieb versteuert.*

*Für 1998 und 1999 hingegen wurde der sich ergebende rechnerische Überschuss unter der Position „weitergeleitetes Treuhandgeld“ C-GmbH ausgebucht, sodass für diese Jahre keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb ausgewiesen bzw. versteuert wurden ...*

*Unbestritten ist, dass der Bw. die entsprechenden Leistungen an die B-GmbH erbracht hat, er hat daher auch die steuerlichen Folgen aus der Zurechnung der Einkünfte an ihn zu tragen.*

*Erhärtet wird dies auch durch die Aussage anlässlich der Besprechung vom 26. Februar 2001, wonach die Erlöse zur Deckung der Lebenshaltungskosten verwendet wurden.*

*Die im Schreiben vom 6. März 2001 behauptete Verrechnung mit Darlehensgeldern und ausständigen Mieten ist nicht nachvollziehbar, kann sich jedoch aufgrund des vorher Gesagten nur im steuerlich nicht mehr relevanten Bereich der Einkommensverwendung bewegen.*

Tz 22: Ermittlung des Gewinnes gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 (Nettomethode):

	1998	1999
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Erklärung	0,00	0,00
weitergeleitetes Treuhandgeld (Tz 17)	691.124,00	704.315,00
...	...	...
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bp.	741.809,00	755.000,00

Die prüfungskonform erlassenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1999 und Einkommensteuer 1998 und 1999 hat der Bw. mit der Berufung (3. April 2002) angefochten.

Nach der Anfechtungserklärung/Berufung hat der Bw. ausschließlich die in Tz. 16 und 17 des Bp-Berichtes getroffenen Sachverhaltsfeststellungen angefochten.

Den Berufungsantrag - die Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 mit Ausnahme der Tz. 18 erklärungsgemäß zu veranlagen und im Umsatzsteuerbescheid 1999 den Vorsteuerabzug iHv ATS 279.087,80 zuzulassen – hat der Bw. wie folgt begründet:

*„In einem zu Beginn des Jahres 1997 abgeschlossenen Provisionsvertrag hat sich die C-GmbH (in Person des Bw.) gemäß Art. II zu verschiedenen Aufgaben und Befugnissen verpflichtet. Im Vertrag wurde eine Vertragsdauer bis 31. Dezember 1999 postuliert und sollte enden, ohne dass es einer besonderen Kündigung bedurfte.“*

*Aus der Präambel des erwähnten Vertrages geht eindeutig hervor, dass das von der C-GmbH bis dahin geführte kaufmännische Unternehmen, welches sich insb. mit dem Handel von Kfz-Ersatzteilen beschäftigte, ab dem Vertragsstichtag 1. Februar 1997 fortgeführt wird. Aus diesen nur kurSORisch vorgetragenen Postulaten ist wohl eindeutig erkennbar, dass die C-GmbH, vertreten durch den Bw., sowie die V-GmbH eindeutig als alleinige Kontrahenten anzusehen sind.“*

*Dieser Provisionsvertrag wurde jedoch von Seiten V-GmbH vorzeitig gekündigt und ab sofort keine Aufträge mehr erteilt bzw. Abschlüsse honoriert. Das Konkurrenzverbot blieb jedoch aufrecht. Dadurch war die C-GmbH gezwungen, um Schadenersatzansprüche zu vermeiden über den Bw. einige Zeit als Treuhänder zu arbeiten, weil durch eine Bucheinsicht von der V-GmbH der neue Auftraggeber leicht hätte heraus gelesen werden können. Man musste daher um zu überleben, die Konkurrenzklause auf diese Weise umgehen (ca. zwei Jahre).“*

*Bereits ab dem Jahr 2000 wird wieder offiziell alles über die C-GmbH abgewickelt.“*

*Nachdem - wie schon bei der letzten Betriebsprüfung - im Jahr 1997 festgestellt und auch nicht beanstandet wurde, hat der Bw. beträchtliche Darlehensforderungen an die C-GmbH und konnte daher den Barmittelzufluss durch die Provisionsgewinne als Rückzahlung dieser Forderung verwenden, um seine Lebenshaltungskosten zu decken.“*

*Die C-GmbH hatte aufgrund der erwähnten Liquiditätslage keine separaten Gelder mehr seit dem Jahr 1997 an den Bw. bezahlt.*

*Um noch auf die Umsatzsteuer für das Jahr 1999 zu kommen, sind bei der Tz. 16 auch die Vorsteuern iHv ATS 279.087,80 anzuerkennen (eine ordnungsgemäße Rechnung an den Bw. liegt vor)".*

In seinen Berufungsvereinbarungen hat das Finanzamt die vom Berufungsbegehren abweichende Erledigung wie folgt begründet:

*„Der Bw. war geschäftsführender Gesellschafter der C-GmbH sowie Eigentümer einer Liegenschaft, die an die C-GmbH vermietet wurde. Auf dieser Liegenschaft errichtete die genannte Firma ein Geschäftsgebäude als Superädifikat zum Zwecke der betrieblichen Nutzung. Die zunehmende Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation der C-GmbH führte dazu, dass die vereinbarten Mieten an den Bw. schon ab 1994 schleppend und ab März 1995 überhaupt nicht mehr entrichtet wurden.“*

*Mit Unternehmenskaufvertrag vom 22. Jänner 1997 veräußerte die C-GmbH ihren operativen Geschäftsbetrieb an die V-GmbH, das erwähnte Superädifikat wurde an V-GmbH vermietet. Am bisherigen Bestandsvertrag betreffend die Liegenschaft selbst, trat keine Änderung ein. Im genannten Unternehmenskaufvertrag wurde unter Pkt. 10 ein Wettbewerbsverbot für einen Zeitraum von drei Jahren ab 1. Februar 1997 aufgenommen, welches besagt, dass die C-GmbH sowie deren Gesellschafter (der Bw. und seine Ehegattin), sich verpflichten, jegliche Tätigkeit im Geschäftsbereich der V-GmbH (in welcher Form auch immer) zu unterlassen. Für Verstöße wurde eine erhebliche Konventionalstrafe vorgesehen.*

*Gleichzeitig mit dem Unternehmenskaufvertrag wurde zwischen V-GmbH und der C-GmbH unter Beiritt des Bw. und seiner Ehegattin ein Provisionsvertrag abgeschlossen, in dem u.a.*

- a) *V-GmbH zur fristlosen Beendigung der Provisionsvereinbarung berechtigt ist, wenn C-GmbH oder der Bw. und seine Ehegattin gegen wesentliche Verpflichtungen aus dem Unternehmenskaufvertrag verstößen,*
- b) *das bereits genannte Wettbewerbsverbot für C-GmbH und den Bw. und seine Ehegattin zeitlich ausgedehnt wird und ein Jahr nach Beendigung der Provisionsvereinbarung, frühestens jedoch drei Jahre nach Abschluss des Unternehmenskaufvertrages enden soll.*

*Mit 30. September 1997 wurde das Dienstverhältnis zwischen C-GmbH und dem Bw. gelöst. Zur gleichen Zeit schied der Bw. als Gesellschafter aus, sein Anteil wurde von der Ehegattin übernommen.*

*Mit 26. September 1997 beantragte der Bw. einen Gewerbeschein, eingeschränkt auf Handelsagent. Bei der Wirtschaftskammer Niederösterreich erfolgte die Betriebsmeldung ab 1. Oktober 1997. Im Zuge dieser Tätigkeit erfolgte die regelmäßige Provisionsabrechnung unter der Firmenbezeichnung „Firma/Bw.“ ausschließlich an die B-GmbH. Die Bezahlung erfolgte mit Verrechnungsschecks, der auf dem Konto des Bw. eingelöst (gutgeschrieben) wurde. Von diesem Konto erfolgten laufend Barabhebungen, unter anderem zur Bestreitung des Lebensunterhalts.*

*Die Gewinnermittlung betreffend diese Handelsagentur erfolgte ab Beginn (1. Oktober 1997) gemäß § 4 Abs. 3 EStG, die monatlichen USt-Vorauszahlungen wurden laufend auf das gegenständliche Abgabenkonto des Bw. geleistet.*

*Der für 1997 ermittelte Gewinn wurde vom Bw. als gewerbliche Einkünfte erklärt und auch der Besteuerung unterzogen. Für 1998 und 1999 wurde hingegen der sich jeweils ergebende Gewinn unter der Position „weitergeleitetes Treuhandgeld C-GmbH“ ausgebucht und somit für diese Jahre keine gewerblichen Einkünfte erklärt.*

*Mit der Umsatzsteuererklärung für 1999 erklärte der Bw. einen Überschuss resultierend aus dem Vorsteuerabzug von zwei mit jeweils 31. Dezember 1999 datierten Fakturen der C-GmbH, in denen die Gewinne der Handelsagentur für die Jahre 1998 bzw. 1999 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer verrechnet wurden.“*

Im folgenden Absatz zitiert das Finanzamt die vom Verwaltungsgerichtshof entwickelten Kriterien für die Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschaftern und stellte fest, dass das behauptete Treuhandverhältnis zwischen Fremden nicht ohne eindeutige Festlegung seines Inhaltes betreffend Gegenstand, Beginn, Dauer, Beendigung eingegangen worden wäre und dass keine schriftliche Vereinbarung über das Treuhandverhältnis vorgelegt worden sei.

Das Finanzamt stellt fest, dass die Einkünfte Demjenigen zuzurechnen sind, der die entsprechenden Leistungen erbringt und führt dazu aus:

*„Unbestritten ist, dass der Bw. die entsprechenden Leistungen an die B-GmbH erbracht hat, er hat daher auch die steuerlichen Folgen aus der Zurechnung der Einkünfte aus der Handelsagentur an ihn zu tragen.“*

*Erhärtert wird dies auch durch die Aussagen anlässlich der Besprechung am 26. Februar 2001, wonach die am Bankkonto des Bw. gutgeschriebenen Provisionserlöse u.a. zur*

*Deckung der Lebenshaltungskosten verwendet wurden. Da das im Unternehmenskaufvertrag enthaltene Wettbewerbsverbot ab dem Stichtag (= 1. Februar 1997), wirksam wurde und neben der C-GmbH auch die Person des Bw. betroffen hat, erscheint die Aussage, eventuelle Schadenersatzansprüche aus der Konkurrenzklause über die behauptete Treuhandkonstruktion umgehen zu müssen, nicht geeignet, diese im abgaberechtlichen Sinn anzuerkennen.*

*Dies umso mehr, als einerseits die erzielten Einkünfte aus der Firma/Bw. im Jahr 1997 vom Bw. erklärt und auch versteuert wurden, andererseits die Treuhandkonstruktion, insbesondere aber die umsatzsteuerlichen Konsequenzen sowohl beim abgabepflichtigen Bw. (nachträglich beantragter Vorsteuerabzug) als auch bei der C-GmbH (nachträgliche Erlösversteuerung) erst der am 23. Mai 2000 erfolgten Einreichung der Steuererklärungen für 1998 und 1999 gezogen wurden, zu einem Zeitpunkt also, wo das dreijährige Wettbewerbsverbot bereits abgelaufen war.*

*Die beabsichtigte Umgehung der Konkurrenzklause erscheint nach Ansicht der Betriebspolitik als Zweckbehauptung, zumal die buchhalterische Erfassung der gewählten Vorgangsweise bei der C-GmbH im Jahr 1999 noch in den Zeitraum des Wettbewerbsverbots fällt und eine „Bucheinsicht“ durch V-GmbH sehr wohl zu Schadenersatzansprüchen hätten führen können.*

*Es wurde die gewählte, durch keinerlei schriftliche Vereinbarungen belegte Treuhandkonstruktion ausschließlich aus steuerlichen Gründen gewählt:*

*Umsatzsteuer:*

*Die erst in der Steuererklärung 1999 beantragte Vorsteuer würde beim Bw. zu einem rückzahlbaren Guthaben iHv rund ATS 278.000,00 führen; bei der C-GmbH führte die nachträgliche Erlöserfassung im Zuge der Steuererklärung 1999 zu einer Nachforderung von ~ ATS 278.000,00 bzw. zu einer Rückstanderhöhung auf fast ATS 1,5 Mio.*

*Ertragsteuern:*

*Der „Übertrag“ der rechnerisch ermittelten Gewinne (1998: ATS 691.124,00; 1999: ATS 704.315,00) auf die C-GmbH führt beim Bw. zu keiner Einkommensteuer-Belastung. Die ertragsmäßige Erfassung der beiden Beträge im Jahr 1999 bei der C-GmbH führt zu keiner Körperschaftsteuer-Belastung, zumal enorme Verlustvorträge vorhanden sind.“*

Die Berufungvorentscheidung hat der Bw. mit Vorlageantrag angefochten.

In seinem Vorlageantrag hat der Bw. einleitend darauf hingewiesen, dass mit Provisionsvertrag zwischen der C-GmbH - die durch den Bw. vertreten wird - und der V-GmbH vereinbart worden sei, dass der Bw. gemäß Art. II/5 persönlich ohne Beeinträchtigung durch eine sons-

tige berufliche Tätigkeit Vermittlungsgeschäfte zwischen potentiellen Kunden und der V-GmbH als gesetzlicher Vertreter der C-GmbH zu erbringen habe.

Im Art. IV sei die Gültigkeit dieses Vertrages bis 31. Dezember 1999 mit den dabei üblichen Nebenabreden vereinbart worden.

Im Art. V sei ein sowohl für den Bw. als auch seine Ehegattin geltendes Wettbewerbsverbot vereinbart worden, das noch ein Jahr nach Beendigung des gegenständlichen Provisionsvertrages gelten solle; spätestens drei Jahre nach Abschluss des Unternehmenskaufvertrages enden solle, der am gleichen Tag wie der Provisionsvertrag abgeschlossen worden ist.

Dieses Wettbewerbsverbot habe den Bw. und seine Ehegattin betroffen und hätte ein absolutes Nichttätigwerden in der Branche und damit eine Existenzbedrohung für einen längeren Zeitraum bedeutet. Der Provisionsvertrag sei von der V-GmbH vorzeitig gekündigt worden und es seien ab sofort keine Aufträge mehr erteilt bzw. Abschlüsse honoriert worden. Das Wettbewerbsverbot sei faktisch bis 31. Jänner 2000 aufrecht geblieben.

*Lt. Bw. hätte man „natürlich einen Prozess anstrengen können, der jedoch ein großes Risiko bedeutet hätte, schon allein wegen der langen Dauer eines solchen Verfahrens. Selbst bei Obsiegen - was wahrscheinlich gewesen wäre - eine Insolvenz der V-GmbH drohen hätte können und man erst nichts erreicht hätte, wäre aber auf den Kosten sitzen geblieben. Man musste deshalb einen Umweg finden, der a) zumindest einige Abschlüsse nicht über die C-GmbH führen ließ und b) die Existenz des Bw. und seiner Ehegattin sichert, mit damals noch zwei studierenden Kindern.*

*Dieser Ausweg bestand darin, dass der Bw. mit dem Konkurrenzunternehmen (B-GmbH) in den Jahren 1998 und 1999 direkt kontrahierte, im Jahr 1997 zwar auch schon, da aber erst im Sommer dieses Jahres die Auseinandersetzungen mit der V-GmbH begannen, die wertmäßigen Auswirkungen aber gering waren (lt.*

*Einkommensteuererklärung 1997 - Einkünfte aus Gewerbebetrieb ATS 12.500,00), hat man diesen Ausweg noch nicht gewählt. Dadurch gelang es innerhalb der Karenzzeit 1998 die Bilanz der C-GmbH von Provisionserträgnissen freizuhalten, was bei einer Bucheinsicht der V-GmbH wichtig gewesen wäre, wozu sie zweifellos berechtigt war. Dieses Rechenwerk wurde am 14. Juli 1999 beim Finanzamt eingereicht. Die Bilanz des Jahres 1999 wurde erst am 31. Juli 2001 fertig gestellt und beim Finanzamt abgegeben, also außerhalb der Karenzzeit unter Verjährung von etwaigen Ansprüchen der V-GmbH. Somit konnte in diesem Jahresabschluss alles so dargestellt werden, wie es von Anfang an richtig gewesen wäre.*

*Es ist idZ darauf hinzuweisen, dass die C-GmbH in der Kfz-Ersatzteilbranche einen guten Ruf hat und auch ab dem Jahr 2000 alle Abschlüsse so dargestellt sind, dass die ihr*

*zukommenden Erträge, sowie vor dem Jahr 1997 enthalten sind, wobei darauf hinzuweisen ist, dass früher nur Handelsumsätze und keine Vermittlungsumsätze erzielt wurden."*

Zur Rechtsfrage im ggstl. Berufungsverfahren hat der Bw. ausgeführt, dass Einkünfte Demjenigen zuzurechnen seien, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen sei und dass Zurechnungsbjekt Derjenige sei, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt und die Möglichkeit besitzt, die ihm bietenden Marktchancen auszunutzen. Lt. Bw. sei aber der Zufluss an Dritte nicht entscheidend für die Zurechnung, denn:

*„Folgt man den obigen Ausführungen, so kann nur eine Zurechnungen an die C-GmbH erfolgen, weil in den strittigen Jahren 1998 und 1999 immer die C-GmbH als Provisionsvertreter gedacht war und selbstverständlich dorthin die Zuflüsse und damit die Versteuerung erfolgen muss.“*

Zu einzelnen Punkten der in der Berufungsvorentscheidung dargestellten Sach-, Beweis- und Rechtslage hat der Bw. wie folgt Stellung genommen:

*I. Gewerbeschein:*

*„Die Lösung eines Gewerbescheines eingeschränkt auf Handelsagentur erfolgte rein aus formalen Gründen für etwaige zukünftige Überlegungen, was aus damaliger Sicht nicht so abwegig erschien, hauptsächlich aber auch zur Teilnahme am GSVG über die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft.“*

*II. Provisionsabrechnungen:*

*„Die Bezahlung der Schecks von der B-GmbH an den Bw. direkt war geradezu notwendig um das Wettbewerbsverbot zu umgehen. Es ist wohl klar, dass diese Beträge zum Lebensunterhalt dienten. Bei gleich richtiger Darstellung über die Konten von C-GmbH hätte man die Zahlungseingänge als Rückzahlung der Verrechnungsforderung des Bw. an die C-GmbH verwendet und es wäre auf das Gleiche herausgekommen.“*

*III. Treuhandkonto:*

*„Die Bezeichnung Treuhandkonto ist ein reiner Arbeitstitel, der in der Buchhaltung zur Verwendung kam (Kurzform). Der tatsächliche Hintergrund ist aber - wie oben dargestellt - maßgebend.“*

*IV. Rechtsgeschäfte zwischen Kapitalgesellschaften und deren Gesellschaftern:*

*„Meines Erachtens liegt kein derartiges Geschäft vor, weil - siehe oben - der gesamte Ertrag der C-GmbH zustand und auch ab der Bilanz 1999 materiell zugerechnet wurde.“*

*V. Leistungen Bw. an B-GmbH :*

*„Als einziger Tätiger der Fa. C-GmbH und auch Dienstnehmer, musste der Branchen bekannte Bw. die Leistung (Vermittlung) erbringen, allerdings als tatsächlicher Erfüllungsgehilfe der C-GmbH.“*

**VI. Bucheinsicht/V-GmbH :**

*„Wie schon oben dargestellt, wurde durch diesen Umweg zumindest ein Jahr versucht, die der Fa. C-GmbH eigentlich zuzurechnenden Vorgänge V-GmbH gegenüber zu verschleiern, was jetzt auch als gelungen bezeichnet werden kann.“*

**VII. Verlustvorträge C-GmbH :**

*„Der Einwand, dass diese Umgehung zur Lukrierung der Verlustvorträge gewählt wurde, geht aus den dargestellten Gründen ins Leere, weil a) das Zurechnungsproblem im Sinne meiner Mandantschaft zu löse und b) ab dem Jahr 2000 ohnehin die restlichen Verlustabzüge (somit bis 1997) sozusagen offiziell wieder über die richtigen Abgabepflichtigen (C-GmbH ) hätten erfolgen müssen.“*

Dem Vorlageantrag hat der Bw. eine Aufstellung über die Provisionseinkünfte ab 1997 beigelegt, die die „kontinuierliche Entwicklung bei dem Steuersubjekt“ verdeutlichen solle.

***Aus den für die Streitjahre vorgelegten Steuererklärungen:***

- Lt. Beilage zur Umsatzsteuererklärung 1998 betragen die Erlöse aus Vermietung und Verpachtung ATS 10.540,00; die Erlöse aus Vertretung ATS 983.240,59 und ATS 8.851,00 (d.s. in Summe ATS 1.002.631,59).  
Die vom Bw. erklärte Vorsteuer aus Vermietung und Verpachtung beträgt ATS 2.526,20; die Vorsteuer aus Vertretung ATS 17.089,60.
- Lt. Einkommensteuererklärung 1998 betragen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung - ATS 33.738,00; bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit, Gewerbebetrieb, Kapitalvermögen und nichtselbständiger Arbeit hat der Bw. jeweils ATS 0,00 eingetragen.
- In der Umsatzsteuererklärung 1999 wird der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen mit ATS 1.006.451,09 angegeben; die abziehbare Vorsteuer mit ATS 293.111,50.
- Das vom Bw. eingereichte Formular „Einkommensteuererklärung für 1999“ enthält keine Eintragungen.

***Aus den im Veranlagungs- und Betriebsprüfungsverfahren vorgelegten Unterlagen:***

- ***Gewerbeschein:***

Der Bw. ist lt. Gewerbeschein (26. September 1997) berechtigt, das Gewerbe „Handelsagent“ auszuüben: Mit Eingabe vom 11. August 1999 erklärt der Bw., Umsätze und Einkünfte aus der Handelsvertretertätigkeit bis Ende 1998 erzielt zu haben.

- ***GmbH-Beteiligung und Geschäftsführertätigkeit des Bw.:***

Der Bw. ist Gesellschafter bei der C-GmbH gewesen: Die Löschung dieser Funktion ist am 24. Oktober 1997 im Firmenbuch eingetragen worden (Firmenbuchauszug, 8. August 2006).

- Der Bw. ist lt. v.a. Firmenbuchauszug handelsrechtlicher Geschäftsführer der C-GmbH gewesen: Das Dienstverhältnis soll nach den Recherchen der Betriebsprüfung am 30. September 1997 gelöst worden sein (vgl. Arbeitsbogen der Betriebsprüfung [Ab/Bp.] 118). Aus dem Firmenbuch ist die Funktion des Bw. als handelsrechtlicher Geschäftsführer nicht gelöscht worden.

- ***Eigentumsverhältnisse/Grundstück:***

Der Bw. ist Eigentümer jenes Grundstücks, auf dem sich das Superädifikat befindet, in dem die C-GmbH ihren Firmensitz errichtet hat: Mit Eingabe vom 11. August 1999 erklärt der Bw., bis Ende 1998 Einkünfte aus der Vermietung bzw. Verpachtung erzielt zu haben.

- ***Unternehmenskaufvertrag***, undatiert, abgeschlossen zwischen V-GmbH in Gründung als Käufer und C-GmbH , dem Bw. und seiner Ehegattin als Verkäufer, worin folgende, auf die Streitpunkte im ggstl. Berufungsverfahren sich beziehende, Vereinbarungen getroffen worden sind:

Kaufgegenstand ist der aus körperlichen Vermögenswerten, unkörperlichen Vermögenswerten und insbesondere aus dem Handel mit Kfz-Ersatzteilen bestehende „operative Geschäftsbetrieb“ der C-GmbH (Präambel, Pkt. 1.1 und Pkt. 1.2.).

Der Unternehmensverkauf erfolgt zum Stichtag 1. Februar 1997, Null Uhr (Pkt. 1.3).

In Pkt. 6.1 wird u.a. festgestellt, dass der Bw. am Tag des Abschlusses des Unternehmenskaufvertrages bei der C-GmbH beschäftigt ist. Mit Wirkung zum Stichtag 1. Februar 1997 tritt die V-GmbH nicht in alle Rechte und Pflichten aus seinem Dienstvertrag ein (Pkt 6.1. iVm Pkt. 6.3.1.).

Pkt. 7 des Vertrages betrifft eine Konsulentätigkeit: Lt. Pkt. 7.1 schließt die C-GmbH mit der V-GmbH gleichzeitig mit dem Abschluss dieses Unternehmenskaufvertrages eine Provisionsvereinbarung ab.

Lt. Pkt. 8.1 wird die V-GmbH den Geschäftsbetrieb in den derzeitigen Räumlichkeiten als Mieter der C-GmbH fortführen: „*Die Einzelheiten des Mietverhältnisses ergeben sich aus dem*

*gleichzeitig mit dem Abschluss dieses Unternehmenskaufvertrages abzuschließenden Mietvertrag'.*

Lt. Pkt. 10.1 verpflichten sich die C-GmbH sowie deren Gesellschafter (Bw., Ehefrau des Bw.) für einen Zeitraum von drei Jahren ab dem Stichtag jegliche Tätigkeit im Geschäftsbereich V-GmbH (Handel mit Kfz-Ersatzteilen), „*in welcher Form auch immer, zu unterlassen; gleichgültig, ob solche Tätigkeit selbstständig oder unselbstständig, auf eigene oder fremde Rechnung, beratend oder unterstützend, mittelbar oder unmittelbar erfolgen würde; unter dieses Konkurrenzverbot fallen somit insbesondere auch Hilfs- und Nebengeschäfte, die Vermittlung von Geschäften sowie die Beratung Dritter. Das Konkurrenzverbot erfasst auch die zuvor beschriebenen Tätigkeiten in Geschäftsbereichen welche jenen des Unternehmens verwandt sind (wie etwa im Zusammenhang mit Produkten, welche komplementär zu den vom Unternehmen hergestellten oder gehandelten Produkten sind (sowie Tätigkeit auf anderen Lieferstufen, Einzelhandel, Großhandel, Herstellung, etc.)*“.

Lt. Pkt. 10.2 verpflichten sich die C-GmbH , der Bw. und Ehefrau des Bw. „*jeweils insb. für einen Zeitraum von drei Jahren ab Stichtag*“ kein Unternehmen, das mit dem Geschäftsbereich der V-GmbH unmittelbar oder mittelbar im Wettbewerb steht, zu gründen oder zu erwerben oder sich an einem solchen Unternehmen zu beteiligen oder für ein solches Unternehmen, etwa als Vertreter, zu agieren:

*Maßnahmen die C-GmbH und der Bw. im Rahmen des am heutigen Tag abgeschlossenen Provisionsvertrages zwischen C-GmbH und V-GmbH setzen, unterfallen nicht dem Konkurrenzverbot.*

*Handlungen des Bw. für C-GmbH außerhalb dieses Provisionsvertrag sind dann kein Verstoß gegen das Konkurrenzverbot durch den Bw., wenn sie auch keinen Verstoß der C-GmbH gegen das Konkurrenzverbot darstellen".*

Lt. Pkt. 10.3 verpflichten sich C-GmbH , der Bw. und die Ehefrau des Bw., für einen Zeitraum von zehn Jahren ab dem Stichtag keine Dienstnehmer- oder Handelsvertreter, Verkäufer sowie deren jeweilige Dienstnehmer und mit ihnen verbundene Dritte, Tätigkeit für sie oder einen mit ihnen verbundenen Dritten abzuwerben oder aufzunehmen, gleichgültig, ob diese Tätigkeit im Rahmen eines Dienstvertrages, einer Konsulententätigkeit oder in anderer Weise erfolgt, sofern diesen Personen innerhalb der Aufnahme der neuen Tätigkeit vorangegangenen 18 Monate bei der V-GmbH beschäftigt waren.

Lt. Pkt. 10.4 gilt das Wettbewerbsverbot und das Verbot der Abwerbung von Mitarbeitern örtlich unbeschränkt.

Lt. Pkt. 10.5 verpflichten sich C-GmbH , der Bw. und die Ehefrau des Bw. für den Fall des Verstoßes gegen eine Bestimmung des Vertragspunktes 10. solidarisch zur Bezahlung einer vom Verschulden und vom Eintritt eines schadensunabhängigen, nicht dem richterlichen Mäßigungsrecht unterliegenden, nach dem Verbraucherindex 1986 wertgesicherten Konventionalstrafe von ATS 1.000.000,00 pro Verstoß; die Geltendmachung weitergehender Rechtsbehelfe, insb. die Geltendmachung eines die Konventionalstrafe übersteigenden Schadens, bleibt neben oder anstelle der Geltendmachung der Konventionalstrafe vorbehalten.

In Pkt. 11 haben sich die Vertragsparteien zur Geheimhaltung dieses Vertrages und seiner Konditionen verpflichtet.

Lt. Pkt. 12.7 übernehmen der Bw. und die Ehefrau des Bw. durch Unterfertigung dieses Unternehmenskaufvertrages solidarisch die Garantie für die Erfüllung sämtlicher Verpflichtungen der C-GmbH gegenüber der V-GmbH .

Der Unternehmenskaufvertrag ist von den Vertragsparteien V-GmbH , C-GmbH , dem Bw. und seiner Ehegattin unterfertigt worden.

- **Provisionsvertrag**, undatiert, abgeschlossen zwischen der V-GmbH und der C-GmbH unter Beitritt des Bw. und seiner Ehegattin, worin folgende, auf den Streitpunkt im ggstl. Berufungsverfahren sich beziehende, Vereinbarungen getroffen worden sind:

Pkt. I. Vertragsgegenstand:

*„V-GmbH hat den in der Präambel erwähnten Unternehmenskaufvertrag mit dem Zweck abgeschlossen, den bislang von C-GmbH geführten operativen Geschäftsbetrieb weiter zu führen und insb. V-GmbH-Kfz-Ersatzteile in Österreich zu vertreiben. C-GmbH verfügt über detaillierte Kenntnisse dieses Marktes, insb. der Abnehmer für Kfz-Ersatzteile. C-GmbH wird daher während der Dauer dieses Vertrages als Konsulent für V-GmbH tätig; zu diesem Zweck wird V-GmbH durch den Bw., welcher den nunmehr verkauften operativen Geschäftsbetrieb bislang geleitet hat und über die genannten Marktkenntnisse verfügt, V-GmbH nach Maßgabe dieses Vertrages zur Verfügung stehen.“.*

Pkt. II. Aufgaben und Befugnisse:

*„1. C-GmbH (in Person des Bw.) wird namens V-GmbH Kontakte mit Wiederverkäufern herstellen und unterhalten, Verkaufsgespräche führen, Verkaufsgeschäfte vermitteln, den Wiederverkäufermarkt beobachten und V-GmbH für dieses Marktsegment als Konsulent zur Verfügung stehen.*

...

5. Zwischen den Parteien besteht Einvernehmen darüber, dass V-GmbH diesen Provisionsvertrag insbesondere im Hinblick auf die Person des Bw., des Geschäftsführers der C-GmbH abschließt. C-GmbH erklärt sich deshalb einverstanden, dass die vertragsgegenständlichen Leistungen der C-GmbH, insb. die Tätigkeit der C-GmbH gegenüber dem Kundenkreis V-GmbH – außer in besonderen Notfällen – durch den Bw. persönlich erbracht werden.

Diese Tätigkeit ist ohne Beeinträchtigung durch eine sonstige berufliche Tätigkeit des Bw. zu erbringen und hat alles zu umfassen, was in angemessenem Umfang erforderlich ist, um den Vertragszweck für V-GmbH zu erreichen.

Es besteht Einvernehmen darüber, dass der Bw. gegenüber C-GmbH einen Urlaubsanspruch von 5 Wochen pro Jahr hat; der Bw. und C-GmbH werden die Zeiten des Urlaubskonsums in Einvernehmen mit V-GmbH festlegen.

Der Bw. und C-GmbH sind berechtigt, in den letzten drei Monaten der vorgesehenen Laufzeit des Provisionsvertrages Vorbereitungshandlungen für die geschäftliche Tätigkeit nach Ablauf des Provisionsvertrags aufzunehmen, dies in Abstimmung mit V-GmbH und unter Beachtung des Konkurrenzverbotes.

#### Pkt. III. Entgelt:

"Während der ersten 35 Monate dieses Vertragsverhältnisses (somit vom 1. Februar 1997 bis zum 31. Dezember 1999) erhält die C-GmbH vorbehaltlich Pkt. IV. 5 – ein fixes Honorar von ATS 36.000,00 pro Monat zuzüglich Umsatzsteuer. Dieses fixe Honorar stellt eine Abgeltung für den übernommenen Kundenstock dar und wird nicht auf die Provision gemäß Abs 2 angerechnet. Dieses fixe Honorar ist jeweils am ersten Tag eines jeden Monats im Vorhinein fällig "(Pkt. III. 1.).

"Neben den im Absatz 1 genannten fixen Honorar steht der C-GmbH für den Zeitraum 1. Februar 1997 bis 31. Dezember 1999 nach Maßgabe dieses Vertrags eine umsatzabhängige Provision zu. ..." (Pkt. III. 2.).

"... Es besteht weiters Einigkeit darüber, dass durch diesen Provisionsvertrag ein direktes Vertragsverhältnis, insbesondere ein Dienstverhältnis, zwischen dem Bw. und der V-GmbH nichts begründet wird." (Pkt. III. 7., letzter Satz).

#### Pkt. IV. Vertragsdauer, Beendigung:

"Dieser Vertrag tritt am Stichtag für die Übergabe des Unternehmens gemäß dem Unternehmenskaufvertrag, dass ist der 1. Februar 1997, Null Uhr, in Kraft ... " (Pkt. IV 1.).

"Dieser Vertrag wird bis zum 31. Dezember 1999 abgeschlossen ... Die C-GmbH verzichtet bis zum 31. März 1998 auf die ordentliche vorzeitige Kündigung des Vertrages,

*sodass eine Kündigung frühestens mit Wirksamkeit zum 31. März 1998 möglich ist; die V-GmbH verzichtet auf die ordentliche Kündigung des Vertrages mit Wirkung vor dem 31. Dezember 1999" (Pkt. IV 2.).*

*Dieser Vertrag kann weiters jederzeit von jeder Partei aus wichtigem Grund fristlos aufgelöst werden" (Pkt. IV. 3.).*

*3.1 Als wichtiger Grund, welcher die V-GmbH zur vorzeitigen Vertragsauflösung berechtigt, ist insb. anzusehen, ...*

*3.1.3 wenn der Bw. es ... unterlässt, oder sich weigert, für die V-GmbH im vertraglich vorgesehenen Umfang tätig zu sein;*

*3.1.4 wenn die C-GmbH andere wesentliche Vertragsbestimmungen verletzt, durch die die wirtschaftlichen Interessen der V-GmbH erheblich beeinträchtigt werden ...*

*"4. Die V-GmbH ist weiters zur fristlosen Beendigung der Provisionsvereinbarung berechtigt, wenn der Unternehmenskaufvertrag, aus welchem Grund auch immer, aufgehoben oder rückgängig gemacht wird oder wenn die C-GmbH oder der Bw. oder die Ehefrau des Bw. gegen wesentliche Verpflichtungen aus dem Unternehmenskaufvertrag verstößen, insb. wenn sich abgegebene Gewährleistungen und Zusicherungen als unrichtig erweisen .... .*

*Für den Fall einer vorzeitigen Auflösung der Provisionsvereinbarung aus wichtigen Gründen, welche von der C-GmbH oder dem Bw. oder der Ehefrau des Bw. verschuldet wurden oder einer vorzeitigen Beendigung gemäß oben stehenden Absatz 4 besteht keine Verpflichtung zur Zahlung einer Abschlagszahlung ... ".*

Pkt. V. Sonstige Bestimmungen:

*... "2. Das Wettbewerbsverbot gemäß Pkt. 10 des Unternehmenskaufvertrages wird für C-GmbH, den Bw. und seine Ehefrau zeitlich ausgedehnt und endet ein Jahr nach Beendigung dieser Provisionsvereinbarung, frühestens jedoch drei Jahre nach Abschluss des Unternehmenskaufvertrages. ...*

*5. Für Verstöße gegen das Konkurrenzverbot oder die Geheimhaltungsverpflichtung wird eine nicht dem richterlichen Mäßigungsrecht unterliegende Vertragsstrafe von ATS 1.000.000,00 pro Verstoß vereinbart...*

*11. Der Bw. und die Ehefrau des Bw. übernehmen durch Unterfertigung dieses Provisionsvertrages solidarisch die Garantie für die Erfüllung sämtlicher Verpflichtungen der C-GmbH gegenüber der V-GmbH .*

- **Änderung des Provisionsvertrages**, abgeschlossen zwischen der V-GmbH und der C-GmbH unter Beitritt des Bw. vom 18. Juli 1997:

*"... Zu III. Entgelt wird neu vereinbart: ..."*

- **Mietvertrag** vom 22. Jänner 1997, abgeschlossen zwischen der C-GmbH als Vermieterin unter Vertragsbeitritt des Bw. und der V-GmbH in Gründung als Mieter:

In der Präambel wird festgestellt, dass der Bw. der Eigentümer einer Liegenschaft ist, dass die Vermieterin (C-GmbH) auf dieser Liegenschaft mit Zustimmung des Liegenschaftseigentümers ein Büro-, Geschäfts- und Lagergebäude (in Form eines nicht verbücherten Superädifikats) errichtet; dass der Mieter (= V-GmbH in Gründung) mit Unternehmenskaufvertrag vom heutigen Tag den bislang von der Vermieterin betriebenen operativen Geschäftsbetrieb zum Stichtag 1. Februar 1997 erworben hat und dass der gegenständliche Mietvertrag abgeschlossen wird, um dem Mieter die uneingeschränkte Fortführung des erworbenen Geschäftsbetriebes zu ermöglichen.

Im Mietvertrag sind folgende, auf den Streitpunkt im ggstl. Berufungsverfahren sich beziehende, Vereinbarungen getroffen worden:

In Pkt. I. wird der Mietgegenstand beschrieben, in Pkt. II. Mietdauer und Übergabe ("Das Mietverhältnis beginnt mit der Übergabe des Unternehmens gemäß Unternehmenskaufvertrag vom heutigen Tage. Wird die Übernahme von der V-GmbH ohne gerechtfertigten Grund verweigert, so beginnt das Mietverhältnis jedenfalls am 1. Februar 1997 Null Uhr") ...

Pkt. XI. Allgemeine Bestimmungen: "... Der Bw. übernimmt durch Unterfertigung dieses Mietvertrages solidarisch die Garantie für die Erfüllung sämtlicher Verpflichtungen der C-GmbH gegenüber der V-GmbH. ... Dieser Mietvertrag ist aufschiebend bedingt mit dem Wirksamwerden des zwischen der V-GmbH in Gründung, der C-GmbH sowie dem Bw. und seiner Ehefrau am heutigen Tag abgeschlossenen Unternehmenskaufvertrages."

- **Aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung (Ab/Bp., Seite 9, 19 und 20):**

Nicht unterfertigte Rechnung Nr. 99012 der C-GmbH vom 31. Dezember 1999; Rechnungsinhalt: „*Provisionen abzüglich bezughabende Betriebsausgaben lt. Vereinbarung für das Kalenderjahr 1998 ATS 691.114,00 + 20 % MwSt (= ATS 138.224,80) = ATS 829.348,80. Dieser Betrag wurde bereits im Verrechnungswege im Jahr 1998 berichtigt*“. Rechnungsempfänger ist die Firma/Bw. gewesen.

Notiz/Betriebsprüfer: „In Bilanz 1998 der C-GmbH keine Provisionserlöse erfasst“ (Ab/Bp., Seite 20).

Nicht unterfertigte Rechnung Nr. 99013 der C-GmbH vom 31. Dezember 1999; Rechnungsinhalt: „*Provisionen abzüglich bezughabende Betriebsausgaben lt. Vereinbarung für das*

*Kalenderjahr 1999 ATS 704.315,00 + 20 % MwSt (= ATS 140.863,63) = ATS 845.178,00.*

*Dieser Betrag wurde bereits im Verrechnungsweg im Jahr 1999 berichtigt<sup>a</sup>. Rechnungsempfänger ist die Firma/Bw. gewesen (Ab/Bp., Seite 19).*

Die aus dem Gewerbetrieb erwirtschafteten Überschüsse haben 1998 ATS 691.124,00 und 1999 ATS 704.315,00 betragen und stimmen damit mit den in den v.a. Rechnungen angeführten Nettorechnungsbeträgen überein (Ab/Bp., Seite 9).

- ***Verkauf/Grundstück, Verkauf/Superädifikat, Mietrückstände:***
- Mit Kaufvertrag vom 20. November 1998 werden Grundstück und Superädifikat verkauft. Bis zum Verkauf des Grundstückes und des Superädifikates haben die Mietrückstände der C-GmbH ATS 5.272.128,00 und die Betriebskostenrückstände ATS 34.721,00 (d.s. in Summe ATS 5.306.849,00) betragen (Ab/Bp., Seite 31f).
- ***Aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung (Ab/Bp. 15):***

*„Provisionsabrechnungen in eigenem Namen – auf Briefkopf steht: Firma/Bw. – an B-GmbH gestellt“.*
- ***Aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung (Ab/Bp. 39f):***
  - Provisionsabrechnungen erfolgen zwischen dem Bw. und der B-GmbH ; Überweisungen der Provisionen erfolgen auf das Bankkonto des Bw. und verbleiben auch dort; Behebungen für Lebenshaltungskosten; es bestehen keine schriftlichen Vereinbarungen über einen „Gewinnabtretungsvertrag“.
- ***Eingabe des Steuerberaters/Bw.***, eingelangt am 7. März 2001 (Ab/Bp., 111, 114):

Der Bw. habe der Firma zur Überbrückung eines Liquiditätsengpasses im Juni 1997 in seiner Eigenschaft als Dienstnehmer und Geschäftsführer zur Abwendung eines Konkurses bzw. eines möglicherweise gegen ihn gerichteten Strafverfahrens wegen Krida ATS 1,8 Mio. aus einem Wohnungsverkauf kurzfristig zur Verfügung stellen müssen. Diese ATS 1,8 Mio. seien vor den Forderungen als Unternehmer zurück zu zahlen:

*„Das würde bedeuten, dass in den Jahren 1998, 1999 und 2000 wegen des mangelnden Zuflusses der Mieten weder Einkommen- noch Umsatzsteuern zu zahlen wären und daher bestenfalls ab dem Jahr 2001 die noch nicht verjährten Mietenteile zu versteuern wären.*

*Wenn man daher der Einfachheit halber die in den Steuererklärungen angeführten Positionen weiter geleitetes Treuhandgeld C-GmbH in den Jahren 1998 und 1999 mit rund ATS 1,4 Mio. hennimmt und dazu die noch nicht ermittelte Summe aus 2000 (die aber ebenfalls etwa ATS 700.000,00 erreichen wird) ist mit an Sicherheit grenzender Wahr-*

*scheinlichkeit anzunehmen, dass der Betrag von rund ATS 2,2 Mio. nicht erreicht wird (Darlehen und Abfertigung)."*

- **Firmenbuchrecherche/Unabhängige Finanzsenat:**
- Die V-GMBH ist mit Gesellschaftsvertrag vom 23. Dezember 1996 errichtet worden.

#### **Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat:**

Diesen Antrag hat der Bw. am 8. Oktober 2007 zurückgezogen.

#### **Aus der Niederschrift/Berufungsverhandlung:**

Vor Vertragsabschluss mit der V-GmbH habe die C-GmbH einen strategischen Partner gesucht. Die V-GmbH gehört zu einem Konzern, der marktbeherrschend in Europa gewesen sei und seine Marktbeherrschung auch auf Österreich ausweiten habe wollen (durch Gründung eines eigenen Unternehmens; durch Übernahme eines bestehendes Unternehmens). Aus damaliger Sicht des Bw. sei der Unternehmensverkauf eine sehr günstige Lösung gewesen.

V-GmbH habe den Vertrag wegen eigener finanzieller Engpässe nicht eingehalten, der Bw. habe deshalb irgend etwas unternehmen müssen um die (für ihn) Existenz bedrohende Situation abzuwenden.

Einen Prozess zu führen sei erwogen wogen. Von einer Prozessführung sei abgesehen worden, da zu erwarten gewesen sei, dass sich allfällige Prozesse in die Länge ziehen werden.

Damals seien drei Verträge abgeschlossen worden (= Unternehmenskaufvertrag, Provisionsvertrag, Mietvertrag für das Betriebsgebäude).

Nach Ansicht des Parteienvertreters sei der wahre wirtschaftliche Gehalt idF besonders zu beachten.

Abschließend wird auf die in der Berufungsverhandlung dargelegten Hintergründe für die Vertragsgestaltung verwiesen.

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

Streitpunkte im ggstl. Berufungsverfahren sind dem Bw. zugerechnete Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv ATS 691.124,00 (1998) und ATS 704.315,00 (1999) und die in zwei Rechnungen ausgewiesene, vom Finanzamt nicht zum Vorsteuerabzug zugelassene, Umsatzsteuer iHv ATS 14.023,70 (1999).

#### **I. Zurechnung von Einkünften aus Gewerbebetrieb (1998, 1999):**

##### **I.I. Rechtslage:**

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind u.a. Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist (§ 23 Abs 1 EStG 1988).

Wer Zurechnungssubjekt von Einkünften ist - ist grundsätzlich danach zu beurteilen, wer die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Entscheidend ist dabei, dass das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann. Wem die Einkünfte zuzurechnen sind, ist dabei in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden (VwGH 9.11.2004, 99/15/0008, u.a.).

Ist strittig, wer das Zurechnungssubjekt von Einkünften ist, ist die Sachfrage, wem Einkünfte zuzurechnen sind, eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortende Sachfrage.

Zur Beantwortung dieser Sachfrage ist unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Beweisverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, wer das Zurechnungssubjekt der Einkünfte gewesen ist (§ 167 Abs 2 BAO idgF).

### ***I.II. Sach- und Beweislage:***

Im ggstl. Berufungsverfahren ist von folgender – nicht strittigen - Sachlage auszugehen:

Der Bw. im ggstl. Berufungsverfahren ist Inhaber eines Gewerbescheins für selbständige Handelsvertreter.

Der Bw. hat namens der Firma/Bw. mit Kfz-Ersatzteilen gehandelt und hat dabei wiederholt entgeltliche Leistungen an die B-GmbH erbracht. Rechnungslegerin der an die B-GmbH gerichteten Rechnungen ist die Firma/Bw. . Die B-GmbH hat die Leistungsentgelte per Scheck „direkt an den Bw.“ (Zitat/Bw. zum Stichwort „Provisionsabrechnung“; Vorlageantrag) entrichtet. Die Leistungsentgelte sind (nachweislich) auf dem Bankkonto des Bw. gutgeschrieben und vom Bw. zur Deckung seiner Lebenshaltungskosten verwendet worden.

V-GmbH , C-GmbH , der Bw. und seine Ehegattin sind Vertragspartner bei einem, v.a. den Geschäftsbereich Handel mit Kfz-Ersatzteilen betreffenden, Unternehmenskaufvertrag gewesen. In diesem Unternehmenskaufvertrag sind u.a. die Geheimhaltung des Vertragsinhaltes, ein Wettbewerbsverbot, eine Konkurrenzklause und der Abschluss eines Provisionsvertrages vereinbart worden.

V-GmbH und C-GmbH haben einen Provisionsvertrag abgeschlossen, dem der Bw. und seine Ehegattin beigetreten sind. Mit diesem Provisionsvertrag verpflichtet sich die C-GmbH (in Person des Bw.) im Geschäftsbereich Handel mit Kfz-Ersatzteilen namens der V-GmbH tätig zu werden; die V-GmbH verpflichtet sich, der C-GmbH ein fixes Honorar als Abgeltung für den

übernommenen Kundenstock und umsatzabhängige Provisionen zu zahlen. In diesem Provisionsvertrag wird der geheim zu haltende Unternehmenskaufvertrag mehrfach erwähnt.

C-GmbH hat unter Vertragsbeitritt des Bw. einen Mietvertrag mit der V-GmbH abgeschlossen. Mietgegenstand ist das aus einem Büro-, Geschäfts- und Lagergebäude bestehende Betriebsgebäude gewesen. In diesem Mietvertrag wird der geheim zu haltende Unternehmenskaufvertrag mehrfach erwähnt.

Nach dieser Sachlage sprechen folgende Indizien dafür, dass von der Firma/Bw. erwirtschaftete Einkünfte dem Bw. zuzurechnen sind:

- Rechnungslegerin der an die B-GmbH gerichteten Rechnungen ist die Firma/Bw. gewesen.
- Die Leistungsentgelte stammen aus einer vom Bw. geschaffenen Einkunftsquelle:

Als Inhaber eines Gewerbescheins für selbständige Handelsvertreter ist der Bw. nach der österreichischen Gewerbeordnung berechtigt, die für Handelsvertreter typischen Leistungen zu erbringen. Das Lösen des Gewerbescheins hat ihm den – legalen – Zugang zu einem bestimmten Marktsegment ermöglicht und er konnte sich mit der Gründung der Firma/Bw. eine Einkunftsquelle erschließen.

- Der Bw. hat die sich ihm gebotenen Marktchancen ausgenutzt, um Leistungen zu erbringen:

Die Firma/Bw. hat der Bw. dazu verwendet, um wiederholt entgeltliche Leistungen für die B-GmbH zu erbringen. Da eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht auszuschließen ist, wenn sich der Geschäftsverkehr auf einen einzigen Kunden beschränkt, ist die Firma/Bw. Diejenige gewesen, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 23 Z 1 EStG 1988 erzielt hat.

- Die Leistungsentgelte sind an den Bw. geflossen:

Die von der B-GmbH entrichteten Leistungsentgelte sind nachweislich auf ein Bankkonto des Bw. geflossen.

- Die Leistungsentgelte sind nicht „*weitergeleitet*“ sondern vom Bw. einem bestimmten Verwendungszweck zugeführt worden:

Über die Verwendung der Leistungsentgelte hat der Bw. im Verwaltungsverfahren ausgesagt „*Es ist wohl klar, dass diese Beträge zum Lebensunterhalt dienten*“. Zur Deckung von Lebenshaltungskosten konnte der Bw. diese Leistungsentgelte nur dann verwenden, wenn er a) befugt gewesen ist, diese Leistungsentgelte einem bestimmten Verwendungszweck zuzuführen und b) diese Leistungsentgelte nicht weitergeleitet hat.

Über die im Verwaltungsverfahren vorgebrachten, lt. Bw. gegen eine Zurechnung sprechenden, Indizien ist festzustellen:

- V-GmbH habe Zahlungsverpflichtungen wegen eigener finanzieller Engpässe nicht eingehalten, der Bw. habe deshalb irgendetwas unternehmen müssen, um die (für ihn) Existenz bedrohende Situation abzuwenden:

Lt. Pkt III. des Provisionsvertrages hat sich die V-GmbH verpflichtet, ein fixes Honorar zur Abgeltung des übernommenen Kundenstocks und umsatzabhängige Provisionen zu zahlen, wenn „C-GmbH in der Person des Bw.“ bereits bestehende Geschäftskontakte der C-GmbH verwendet, um namens der V-GmbH tätig zu werden (Pkt II.1. des Provisionsvertrages). Nach der v.a. Vertragslage sind der C-GmbH ausschließlich jene Einnahmen zurechenbar, die dadurch erzielt werden, dass C-GmbH in der Person des Bw. Geschäftskontakte der C-GmbH verwendet, um namens der V-GmbH tätig zu werden.

Im Provisionsvertrag ist weder vereinbart worden, dass C-GmbH in der Person des Bw. bereits bestehende Geschäftskontakte der C-GmbH nicht zu verwenden hat, um namens der V-GmbH tätig zu werden, wenn die V-GmbH ihren Zahlungsverpflichtungen nicht nachkommt; noch dass umsatzabhängige Provisionen auch dann zu zahlen sind, wenn diese Geschäftskontakte nicht dazu verwendet werden, um namens der V-GmbH tätig zu werden. Der Provisionsvertrag bietet daher keine zivilrechtliche Grundlage dafür, um die für die Einkünftezurechnung entscheidungsrelevante Verfügungsgewalt über die Firma/Bw. zu erlangen.

Dass der Bw. mit seinem Tätigwerden für die Firma/Bw. eine (für ihn) Existenz bedrohende Situation abgewendet hat, spricht deshalb für und nicht gegen dem Bw. zurechenbare Einkünfte.

- Die Leistungsentgelte sollen weiterzuleitende Treuhandgelder und deshalb dem Bw. nicht zurechenbar sein:

Nach ständiger VwGH-Rechtsprechung darf die Zurechnung der Einkünfte an einen Treugeber nur dann erfolgen, wenn der Treugeber zumindest im Innenverhältnis wirtschaftlich über die Einkunftsquelle disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann (VwGH 23.4.2002, 99/14/0321 und die do. zit Vorjudikate).

Über die Einkunftsquelle Firma/Bw. ist der Bw. verfügberechtigt, solange er nicht eine, die Firma/Bw. betreffende Treuhandvereinbarung abschließt. Das Vorhandensein einer derartigen Treuhandvereinbarung hat der Bw. mit seinem Vorbringen im Vorlageantrag - „*Die Bezeichnung Treuhankonto ist ein reiner Arbeitstitel, der in der Buchhaltung zur Verwendung kam (Kurzform) ....*“ und dem Hinweis, der maßgebliche Hintergrund sei ein anderer gewesen, verneint.

Existiert keine Treuhandvereinbarung, hat der Bw. seine Rechte an der Firma/Bw. keinem Anderen übertragen und die von der Firma/Bw. erwirtschafteten Einkünfte sind keinem Anderen als dem Bw. zuzurechnen. Die fehlende Treuhandvereinbarung spricht daher nicht gegen sondern für den Bw. zurechenbare Einkünfte.

- Die Leistungsentgelte sollen dem Bw. wegen Wettbewerbsverbot und Konkurrenzklause (vereinbart in Pkt 10.1. und Pkt 10.2. des Unternehmenskaufvertrages) nicht zurechenbar sein:
- Wettbewerbsverbot und Konkurrenzklause haben nicht verhindert, dass der Bw. mit der Firma/Bw. ein im Geschäftsbereich Handel mit Kfz-Ersatzteilen tätiges Unternehmen gründet und dass er für die Firma/Bw. tätig wird.
- Wettbewerbsverbot und Konkurrenzklause sind im Unternehmenskaufvertrag und damit in einem Vertrag vereinbart worden, zu dessen Geheimhaltung sich die Vertragsparteien verpflichtet haben (Pkt 11 des Unternehmenskaufvertrages). Wettbewerbsverbot und Konkurrenzklause werden idR vereinbart, um zu verhindern, dass potentielle Marktteilnehmer in einem bestimmten Marktsegment tätig werden: Für Außenstehende ist daher nicht erkennbar gewesen, dass der Bw. nicht für die Firma/Bw. mit Kfz-Ersatzteilen handeln durfte.
- Das (geheim gehaltene) Wettbewerbsverbot und die (geheim gehaltene) Konkurrenzklause sind deshalb keine gegen sondern für eine Zurechnung der Einkünfte beim Bw. sprechende Indizien.
- Die Leistungsentgelte sollen dem Bw. nicht zurechenbar sein, weil sein Tätigwerden für die Firma/Bw. eine Vertragsverletzung darstellt:
- Die im Unternehmenskaufvertrag vereinbarte Sanktion für Verstöße gegen das Wettbewerbsverbot und die Konkurrenzklause ist eine Konventionalstrafe iHv ATS 1.000.000,00 und nicht die Übertragung aller aus den Verstößen gegen das Wettbewerbsverbot und die Konkurrenzklause stammenden Einnahmen. Der Unternehmenskaufvertrag bietet daher keine tragfähige Rechtsgrundlage für die Herausgabe der aus vertragswidrigem Verhalten stammenden Einnahmen; die do. getroffenen Vereinbarungen sprechen daher nicht gegen sondern für den Bw. zurechenbare Einkünfte.
- Die Leistungsentgelte sollen dem Bw. nicht zurechenbar sein, weil mit Unternehmenskaufvertrag, Provisionsvertrag und Mietvertrag für das Betriebsgebäude insgesamt drei Verträge abgeschlossen worden sind:
- Im Provisionsvertrag und im Mietvertrag wird mehrfach auf den geheim zu haltenden Unternehmenskaufvertrag und auf dessen auch geheim zu haltende Konditionen

verwiesen. Der im Unternehmenskaufvertrag vereinbarten Geheimhaltung wird deshalb nur dann entsprochen, wenn Provisions- und Mietvertrag auch geheim gehalten werden. Die fehlende Publizität der v.a. Verträge begünstigt vertragswidriges Verhalten des Bw. und spricht deshalb nicht gegen sondern für dem Bw. zurechenbare Einkünfte.

- Die Leistungsentgelte sollen dem Bw. nicht zurechenbar sein, weil die C-GmbH als Provisionsvermittler gedacht gewesen ist:
- In Pkt. II.1. des Provisionsvertrags hat sich die C-GmbH „*in Person des Bw.*“ verpflichtet, namens der V-GmbH bestimmte Leistungen zu erbringen.
- Die Frage der Zurechnung von Einkünften im Falle von für eine Gesellschaft erbrachten Leistungen ist in VwGH 10.10.1996, 95/15/0208 wie folgt beantwortet worden:

*Werden vom Geschäftsführer einer GmbH persönlich Dienstleistungen erbracht, sind die Einkünfte der Gesellschaft zuzurechnen, wenn der Geschäftsführer bei Eingehen der Vertragsbeziehung zum Dritten, dem gegenüber die Leistungen erbracht werden, als Vertreter der Gesellschaft aufgetreten ist. Im Rahmen des dadurch zustande gekommenen Vertragsverhältnisses zwischen der Gesellschaft und dem Dritten kommt nämlich dann der Gesellschaft die Dispositionsmöglichkeit über die Leistungserbringung zu.*

- Auf das ggstl. Berufungsverfahren bezogen hätte der Bw. im Geschäftsverkehr mit der B-GmbH nicht namens der Firma/Bw. auftreten dürfen sondern hätte als Vertreter der C-GmbH auftreten müssen, damit ihm die von der B-GmbH entrichteten Leistungsentgelte nicht zurechenbar sind. Die Provisionsvereinbarung spricht daher iVm seinem Auftreten namens der Firma/Bw. nicht gegen sondern für dem Bw. zurechenbare Einkünfte.
- Die Leistungsentgelte sollen dem Bw. nicht zurechenbar sein, weil Pkt. II.5. des Provisionsvertrages den Bw. verpflichtet, Vermittlungsgeschäfte als gesetzlicher Vertreter der C-GmbH zu erbringen:

Richtig ist, dass die Vertragsparteien in Pkt. II.5. des Provisionsvertrages vereinbart haben, dass die Tätigkeit der C-GmbH durch den Bw. deshalb persönlich zu erfolgen hat, weil der Bw. der Geschäftsführer der C-GmbH ist; nicht richtig ist, dass der Bw. im Geschäftsverkehr mit der B-GmbH als gesetzlicher Vertreter der C-GmbH tätig geworden ist: Die Rechnungen an die B-GmbH sind namens der Firma/Bw. ausgestellt worden; d.h. im Geschäftsverkehr mit der B-GmbH hat der Bw. nicht offen gelegt, er werde für die C-GmbH als deren gesetzlicher Vertreter tätig.

Der vorzit. VwGH-Rechtsprechung folgend spricht Pkt. II.5. des Provisionsvertrages iVm dem Auftreten des Bw. und der Rechnungslegung namens der Firma/Bw. nicht gegen sondern für dem Bw. zurechenbare Einkünfte.

- Die Leistungsentgelte sollen dem Bw. nicht zurechenbar sein, weil der Bw. der Erfüllungsgehilfe der C-GmbH sei:

Dass der Bw. als Erfüllungsgehilfe der C-GmbH tätig geworden ist, hat der Bw. im Geschäftsverkehr mit der B-GmbH nicht offen gelegt.

Der vorzit. VwGH-Rechtsprechung folgend spricht sein Auftreten und die Rechnungslegung namens der Firma/Bw. nicht gegen sondern für den Bw. zurechenbare Einkünfte.

- Die Leistungsentgelte sollen dem Bw. nicht zurechenbar sein, weil sie gegen Darlehensforderungen, Mietzinsforderungen und/oder einen Abfertigungsanspruch aufrechenbar seien:

Eine „*Aufrechnung*“ der Leistungsentgelte mit Darlehensforderungen, Mietzinsforderungen und Abfertigungsansprüchen ist nur dann zulässig, wenn 1.) die Leistungsentgelte dem Bw. zurechenbare Einnahmen der Firma/Bw. und 2.) die aufzurechnenden Darlehensforderungen, Mietzinsforderungen und Abfertigungsansprüche durch die Einnahmenerzielung der Firma/Bw. verursachte Ausgaben sind.

Nach den vom Bw. vorgelegten Dokumenten sind die Rechtsgrundlage für die Darlehens- und Mietzinsforderungen nicht von der Firma/Bw. abgeschlossene Verträge; die Abfertigungsansprüche hat der Bw. nicht durch einen mit der Firma/Bw. abgeschlossenen Dienstvertrag erworben: Die Darlehensforderungen, Mietzinsforderungen und Abfertigungsansprüche sind daher keine durch die Einnahmenerzielung der Firma/Bw. verursachte Ausgaben, weshalb eine Aufrechnung mit von der Firma/Bw. erwirtschafteten Einnahmen nicht zulässig ist.

Bei den v.a. Darlehensforderungen könnte es sich um die in der Berufung angesprochenen Darlehensforderungen an die C-GmbH handeln: Dass der Bw. Darlehen gewährt hat, steht demzufolge in keinem Zusammenhang mit seiner Handelsvertretertätigkeit. Im Übrigen ist auch nicht einsichtig, dass der Bw. Leistungen namens der Firma/Bw. nur deshalb unentgeltlich erbringen sollte, um ein Darlehen zurückgezahlt zu erhalten.

Aus der Sicht der Beweisführung sprechen die Darlehensforderungen, Mietzinsforderungen und Abfertigungsansprüche nicht gegen sondern für den Bw. zurechenbare Einkünfte.

- Die Leistungsentgelte sollen dem Bw. nicht zurechenbar sein, weil sie gegen kurzfristig rückzahlbare ATS 1,8 Mio. aufrechenbar seien, die der Bw. in seiner Eigenschaft als Dienstnehmer und Geschäftsführer zur Abwendung eines Konkurses bzw. zur Abwendung eines möglicherweise gegen ihn gerichteten Strafverfahrens wegen Krida zur Verfügung habe stellen müssen (Zitat/Bw.; Eingabe vom 7. März 2001):

Eine „*Aufrechnung*“ der Leistungsentgelte mit ATS 1,8 Mio. ist nur dann zulässig, wenn 1.) die Leistungsentgelte dem Bw. zurechenbare Einnahmen der Firma/Bw. und 2.) die

aufzurechnenden ATS 1,8 Mio. durch die Einnahmenerzielung der Firma/Bw. verursachte Ausgaben sind.

IdF fehlt jedoch der für eine Aufrechnung erforderliche Zusammenhang zwischen Einnahmen und aufzurechnenden Ausgaben:

**I.** ATS 1,8 Mio. soll der Bw. in seiner Eigenschaft als Dienstnehmer und Geschäftsführer aufgewendet haben:

„*Dienstnehmer und Geschäftsführer*“ der Firma/Bw. kann der Bw. nicht gewesen sein, da er unter dieser Firmenbezeichnung als selbständiger Handelsvertreter tätig gewesen ist: ATS 1,8 Mio. sind daher keine iZm der Firma/Bw. stehende Ausgaben; eine Aufrechnung mit von der Firma/Bw. erwirtschafteten Einnahmen ist daher nicht zulässig.

**II.** ATS 1,8 Mio. soll der Bw. zur Abwendung eines Konkurses aufgewendet haben:

In der Berufungsverhandlung hat der Bw. ausgesagt, dass die V-GmbH ihren Zahlungsverpflichtungen gegenüber der C-GmbH nicht nachgekommen ist: Dieser Aussage zufolge muss bei der C-GmbH ein Liquiditätsengpass bestanden haben und der abzuwendende Konkurs muss ein bei der C-GmbH abzuwendender Konkurs gewesen sein.

Im Gegensatz zur C-GmbH hatte die Firma/Bw. Einnahmen und damit keinen Liquiditätsengpass. Deshalb ist davon auszugehen, dass mit den ATS 1,8 Mio. kein Konkurs der Firma/Bw. abgewendet werden musste.

ATS 1,8 Mio. sind daher keine iZm dem Betrieb der Firma/Bw. stehende Ausgaben; eine Aufrechnung mit von der Firma/Bw. erwirtschafteten Einnahmen ist daher nicht zulässig.

**III.** ATS 1,8 Mio. soll der Bw. zur Abwendung eines Strafverfahrens wegen betrügerischer Krida aufgewendet haben:

Die Straftat der „betrügerischen Krida“ begeht, wer einen Bestandteil seines Vermögens verheimlicht, beiseite schafft, veräußert oder beschädigt, eine nicht bestehende Verbindlichkeit vorschützt oder anerkennt oder sonst sein Vermögen wirklich oder zum Schein verringert und dadurch die Befriedigung seiner Gläubiger oder wenigstens eines von ihnen vereitelt oder schmälert (§ 156 Strafgesetzbuch [StGB]).

Die Strafbarkeit wegen betrügerischer Krida wird durch tätige Reue aufgehoben. Dem Täter kommt tätige Reue zugestatten, wenn er, bevor die Behörde von seinem Verschulden erfahren hat, wenngleich auf Andringen des Verletzten, so doch ohne hiezu gezwungen zu sein,

1. den ganzen aus seiner Tat entstandenen Schaden gutmacht oder
2. sich vertraglich verpflichtet, dem Verletzten binnen einer bestimmten Zeit solche Schadensgutmachung zu leisten. In letzterem Fall lebt die Strafbarkeit wieder auf, wenn der Täter seine Verpflichtung nicht einhält.

Der Täter ist auch nicht zu bestrafen, wenn er den ganzen aus seiner Tat entstandenen Scha-

den im Zug einer Selbstanzeige, die der Behörde sein Verschulden offenbart, durch Erlag bei dieser Behörde gutmacht.

Der Täter, der sich um die Schadensgutmachung ernstlich bemüht hat, ist auch dann nicht zu bestrafen, wenn ein Dritter in seinem Namen oder wenn ein anderer an der Tat Mitwirkender den ganzen aus der Tat entstandenen Schaden unter den im Abs. 2 genannten Voraussetzungen gutmacht (§ 167 StGB).

Im erstinstanzlichen Verwaltungsverfahren haben sich weder Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der Bw. durch sein Tätigwerden für die Firma/Bw. die Straftat der betrügerischen Krida begangen hat, noch dafür, dass irgendeine Schadensgutmachung durch die Firma/Bw. stattgefunden hat. Auch nach dieser Sach- und Beweislage sind ATS 1,8 Mio. keine iZm diesem Betrieb stehende Ausgaben; eine Aufrechnung mit von der Firma/Bw. erwirtschafteten Einnahmen ist nicht zulässig.

Aus der Sicht der Beweisführung spricht die nicht zulässige Aufrechnung mit Einnahmen der Firma/Bw. nicht gegen sondern für dem Bw. zurechenbare Einkünfte.

- Die Bilanz der C-GmbH soll frei von Provisionserträgen gehalten werden; die Leistungsentgelte sollen dem Bw. nicht zurechenbar sein, weil „ab dem Jahr 2000 ohnehin die restlichen Verlustabzüge (somit bis 1997) sozusagen offiziell wieder über die richtigen Abgabepflichtigen (C-GmbH) hätten erfolgen müssen“ (Zitat/Bw.; Vorlageantrag):

Die C-GmbH ist weder Berufungswerberin noch Mitbeteiligte im ggstl. Berufungsverfahren. Die Bilanzen der C-GmbH und die ihrer Erstellung zugrunde liegenden Motivlagen gehören nicht zum Sachverhalt, über den der Unabhängige Finanzsenat im ggstl. Berufungsverfahren zu entscheiden hat; sie sind deshalb für die Beweisführung im ggstl. Berufungsverfahren irrelevant.

### **I.III. Entscheidung:**

Die Ausführungen in Pkt I.II. zusammenfassend ist festzustellen: Alle Indizien sprechen für dem Bw. zurechenbare Einkünfte.

Nach dieser Sach- und Beweislage ist für den Unabhängigen Finanzsenat erwiesen, dass der Bw. das Zurechnungssubjekt der von der Firma/Bw. erwirtschafteten Einkünfte ist. Da die Bemessungsgrundlagen für dieser Einkünfte nicht strittig sind, sind dem Bw. die von der Firma/Bw. erwirtschafteten Einkünfte in der vom Finanzamt festgestellten Höhe zuzurechnen.

Das Berufungsbegehren – dem Bw. diese Einkünfte nicht zuzurechnen – ist abzuweisen.

### **II. Vorsteuerabzug (1999):**

Strittig ist der Vorsteuerabzug für die in zwei Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer.

### ***II.I. Rechtslage:***

Gemäß § 12 Abs 1 UStG 1994 idgF kann ein Unternehmer die von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist das Vorliegen von Rechnungen, die den Anforderungen des § 11 Abs 1 UStG 1994 idgF entsprechen.

Eine Rechnung im Sinne des § 11 Abs 1 UStG 1994 (in der 1999 geltenden Fassung) muss den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers (Z 1 leg.cit.), den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung (Z 2 leg.cit.), die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung (Z 3 leg.cit.), den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt - bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (zB Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt - (Z 4 leg.cit.), das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (Z 5 leg.cit.) und den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag (Z 6 leg.cit.) enthalten.

Fehlt eines der in § 11 Abs. 1 UStG 1994 idgF aufgezählten Rechnungsmerkmale, ist ein Vorsteuerabzug nicht zulässig. Es besteht auch keine Möglichkeit, ein im konkreten Fall fehlendes Rechnungsmerkmal in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als gegeben anzunehmen.

### ***II.II. Sachlage und Entscheidung:***

Die vom Bw. als Vorsteuer geltend gemachte Umsatzsteuer hat die C-GmbH in zwei an die Firma/Bw. adressierten, mit 31. Dezember 1999 datierten Rechnungen ausgewiesen, deren Rechnungsinhalte wie folgt lauten: „*Provisionen abzüglich bezughabende Betriebsausgaben lt. Vereinbarung für das Kalenderjahr 1998 ATS 691.114,00 + 20 % MwSt (= ATS 138.224,80) = ATS 829.348,80. Dieser Betrag wurde bereits im Verrechnungswege im Jahr 1998 berichtigt*“ und „*Provisionen abzüglich bezughabende Betriebsausgaben lt. Vereinbarung für das Kalenderjahr 1999 ATS 704.315,00 + 20 % MwSt (= ATS 140.863,63) = ATS 845.178,00. Dieser Betrag wurde bereits im Verrechnungswege im Jahr 1999 berichtigt*“.

Über die in den vorzit. Rechnungen angeführten „*Provisionen ... lt. Vereinbarung*“ ist festzustellen:

**I.** Mit diesen zwei Rechnungen hat die C-GmbH der Firma/Bw. Provisionen in Rechnung gestellt; d.h. nach den Rechnungsinhalten ist davon auszugehen, dass die C-GmbH

entgeltliche Leistungen an die Firma/Bw. erbracht hat. Nach der Sach- und Beweislage im ggstl. Berufungsfall hat die C-GmbH keine Leistungen an die Firma/Bw. erbracht; mit den zwei Rechnungen sind daher nicht von der C-GmbH erbrachte Leistungen abgerechnet worden.

**II.** Die in den Rechnungen angeführten Nettoprovisionen stimmen betragsmäßig mit den von der Firma/Bw. in den Jahren 1998 und 1999 erwirtschafteten Überschüssen überein: Es steht daher zweifelsfrei fest, dass die mit den zwei Rechnungen der C-GmbH verrechneten Provisionen Leistungsentgelte für von der Firma/Bw. erbrachte Leistungen sind.

**III.** Die in den Rechnungen angeführten Nettoprovisionen sollen weitergeleitete Treuhandgelder sein: Das Vorhandensein einer Treuhandvereinbarung hat der Bw. mit seinem Vorbringen im Vorlageantrag - „*Die Bezeichnung Treuhandkonto ist ein reiner Arbeitstitel, der in der Buchhaltung zur Verwendung kam (Kurzform) ....*“ und dem Hinweis, der maßgebliche Hintergrund sei ein anderer gewesen, verneint. Die Nettoprovisionen können deshalb keine weitergeleiteten Treuhandgelder gewesen sein.

**IV.** Im ggstl. Berufungsverfahren ist behauptet worden, dass von der Firma/Bw. erbrachten Leistungen der C-GmbH zurechenbar seien:

Nach ständiger Rechtsprechung sind Lieferungen und Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn grundsätzlich jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt. Dies gilt unabhängig davon, ob der Unternehmer das unternehmerische Risiko aus dem Geschäft trägt, ob er also auf eigene oder auf fremde Rechnung tätig wird. Selbst wenn der Unternehmer für einen Dritten tätig wird, dies aber nicht offen legt, liegen zwei Umsatzgeschäfte vor: Der Dritte leistet an den Unternehmer, dieser leistet weiter an den Abnehmer. Entscheidend dafür, ob der Unternehmer im eigenen oder im fremden Namen tätig wird, ist sein Auftreten nach außen (vgl. VwGH 25.1.2006, 2002/13/0199 und die do. zit. Judikate VwGH, 15.1.1990, 87/15/0157, VwGH 31.10.2001, 97/13/0066).

Der v.a. Rechtsprechung folgend sind die von der Firma/Bw. erbrachten Leistungen nicht der C-GmbH zurechenbar, da eine Leistungserbringung in fremden Namen im Geschäftsverkehr mit der Leistungsempfängerin B-GmbH nicht offen gelegt worden ist.

Die v.a. Ausführungen zusammenfassend sind in den zwei Rechnungen nicht erbrachte Leistungen abgerechnet worden; eine Leistungserbringung in fremden Namen ist nicht offen gelegt worden: Das Rechnungsmerkmal „Art und Umfang der sonstigen Leistung“ ist deshalb in diesen Rechnungen nicht enthalten. Ein fehlendes Rechnungsmerkmal als gegeben anzunehmen, ist rechtswidrig.

Rechtsfolge des fehlenden Rechnungsmerkmals „Art und Umfang der sonstigen Leistung“ ist, dass ein Vorsteuerabzug nicht zulässig ist:

Das Berufungsbegehren – die in den zwei Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer zum Vorsteuerabzug zuzulassen – ist abzuweisen.

Wien, am 8. Jänner 2008