



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Gerhard Stich, 3442 Langenschönbichl, Hauptstraße 82, vom 4. Februar 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 22. Dezember 2010 betreffend Einkommensteuer 2005, 2007 und 2008 sowie betreffend Umsatzsteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Im Zuge einer beim Bw durchgeführten **Betriebsprüfung** über die Jahre 2004-2008 wurden unter anderem folgende Feststellungen getroffen:

Tz 4 Zufluss Verrechnungskonto: Provisionen, die aus der Vermittlungstätigkeit des Bw für die AF GmbH entstanden sind und dort als Aufwand gegen das Verrechnungskonto des Bw, der auch Gesellschafter ist, gebucht wurden, seien nur in jenem Ausmaß beim Bw als Einnahmen erfasst worden, als sie auch ausbezahlt worden sind. Beim Gesellschafter einer GmbH fände der Zufluss jedoch schon mit Buchung auf dem Verrechnungskonto statt, es sei denn, die Gesellschaft wäre zahlungsunfähig. Letzteres habe jedoch weder bewiesen noch glaubhaft gemacht werden können.

Tz 5 Zahlung S: Im Jahr 2005 sei zwischen den Gesellschaftern der AF GmbH, Herrn S und dem Bw, eine Vereinbarung getroffen worden, wonach der bisher schon zu 50% beteiligte Bw

den von S abgetretenen 50%-Anteil für diesen treuhändig halte. Mit 20.6.2007 sei diese Vereinbarung gegen eine Zahlung von 40.000 Euro gelöst worden. Der vom Bw als Betriebsausgabe erfasste Betrag werde als zusätzliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung aktiviert.

Tz 6 Einbringung nach [Art III UmgrStG](#): Mit Gesellschaftsvertrag vom 28.1.2004 sei die AF GmbH errichtet worden, wobei je zur Hälfte der Bw und Herr S beteiligt gewesen seien, die auch Geschäftsführer gewesen seien. Mit Notariatsakt vom 4.10.2005 sei der 50%-Anteil des Herrn S um 17.500 Euro an den Bw abgetreten worden. Mit Einbringungsvertrag vom 29.10.2005 sei das Einzelunternehmen des Bw rückwirkend zum 31.1.2005 in die GmbH ohne Gewährung neuer Anteile eingebracht worden. Mit Treuhandvereinbarung – wie der Abtretungsvertrag – ebenfalls vom 4.10.2005 habe der Bw erklärt, 50% seines GmbH-Anteils treuhändig für Herrn S zu halten. Im Zuge einer Hausdurchsuchung seien zahlreiche Beweise darauf gefunden worden, dass die Treuhandschaft auch tatsächlich bis zur Auflösung im Juni 2007 (siehe Tz 5) bestanden habe. Da weder die Anwendungsvoraussetzung des [§ 12 Abs 1 UmgrStG](#) der Gewährung neuer Anteile noch die Voraussetzung für die Anwendung von [§ 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG](#) vorlägen, sei Art III demnach nicht auf diesen Vorgang anzuwenden. Somit gelten die allgemeinen steuerrechtlichen Regeln, und es sei basierend auf dem vorliegenden Verkehrswertgutachten eine Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 24 EStG durchzuführen.

In der dagegen erhobenen **Berufung** samt Ergänzung macht der Bw geltend:

Zu Tz 4 des Bp-Berichtes: Im Jahr 2007 seien Provisionen bereits erklärt und verbucht worden, die Bp könne daher nicht den vollen Betrag zurechnen. Im übrigen sei im Zuge der Bp ein Schreiben der Hausbank vorgelegt worden, dass die GmbH ohne Bürgschaft durch den Bw nicht kreditwürdig gewesen sei. Außerdem habe die Bw aufgrund der Auseinandersetzung mit der Firma D einen dramatischen Umsatzrückgang verkraften müssen (von 1,7 Mio Euro 2007 auf 1 Mio Euro 2009). Die daraus entstehende Überschuldung des Unternehmens habe es aus rechtlichen wie faktischen Gründen unmöglich gemacht, höhere Beträge an den Geschäftsführer auszusahlen.

Zu Tz 5 des Bp-Berichtes: Der Bw sei zum Zeitpunkt der Zahlung bereits Alleingesellschafter gewesen, weshalb zusätzliche Anschaffungskosten denkunmöglich seien. Die Vereinbarung vom 20.6.2007 diene allein dafür, wechselseitige Haftungen auszugleichen und dass wechselseitig keine Kunden abgeworben würden. Dies sei im Licht der heutigen Einkunftsquellen des Bw äußerst wichtig, da genau jene Kunden (iZm der I) die mit Abstand größte Quelle darstellten. Außerdem sei laut Vereinbarung die Treuhand rückwirkend aufgelöst worden.

Zu Tz 6 des Bp-Berichtes: Die Treuhandvereinbarung sei mangels Notariatsaktes zivilrechtlich nichtig gewesen, was den Vertragsparteien bewusst gewesen sei, weshalb auch eine rückwirkende Auflösung vereinbart worden sei. Sie habe dazu gedient, einen Abschluss der endlosen und ruinösen Trennung zu finden. Allen sei klar gewesen, dass der Bw nicht nur rechtlich sondern auch wirtschaftlich Alleineigentümer der GmbH gewesen sei. Daher unterliege die Einbringung ohne Anteilsgewährung ([§ 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG](#)) dem [Art III UmgrStG](#).

Weiters werde beantragt, jene Steuerberatungskosten, die bei der AF GmbH als Auseinandersetzungskosten der Gesellschafter nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden seien, beim Bw berücksichtigt werden.

In der **Stellungnahme** zur Berufung erwidert die Bp zu Tz 4 des Bp-Berichtes, die bereits vom Bw erklärten Zahlungen beträfen Provisionen der Firma D . Die Provisionen aus der AF GmbH hätten für den Abrechnungszeitraum 2-11/2007 146.212 Euro betragen, wovon laut Bp 2007 139.206 Euro zugeflossen seien. Die Provisionsabrechnungen 12/07-12/08 hätten 147.905 Euro ergeben, wovon 142.500 Euro erklärt worden seien, womit für 2009 noch 12.411 Euro zu erfassen wären.

Die mangelnde Kreditwürdigkeit liege aus folgenden Gründen nicht vor: Die der Hausbank übergebenen Saldenlisten beinhalteten Rückstellungen für Stornoreserven, die um 185.000 Euro überhöht gewesen seien. Aus der Bestätigung der Hausbank: „Der AF GmbH wurde keine Finanzierung ohne Bürgschaft durch [den Bw] aus bonitätstechnischen Gründen vergeben“, gehe nicht der Zeitpunkt hervor, auch nicht, was unter Finanzierung ieS zu verstehen sei, bzw. werde auch kein betraglicher Rahmen genannt. Von den Provisionsabrechnungen, die für 2-11/2007 auf das Verrechnungskonto gebucht worden seien, seien unmittelbar danach, und zwar bis 14.1.2008 insgesamt 107.500 Euro bezahlt worden. Gleiches gelte für die Provisionsabrechnung 2008, wobei im Jänner 2009 61.000 Euro und bis Juni 2009 insgesamt rund 133.000 Euro geflossen seien.

In der **Gegenäußerung** dazu führt die Bw aus, sie habe bei Ausarbeitung der Berufung Zahlungen falsch zugeordnet, die von der Bp angeführten Zahlen seien richtig. Aufgrund der wirtschaftlichen Lage seien im Jahr 2007 jedoch keine Provisionszahlungen an den Bw möglich gewesen. Ab 2008 wurde damit wie folgt begonnen: 2008 139.206 Euro, 2009 172.400 Euro, 2010 193.200 Euro. Im Jänner 2008 seien am 3.1. 25.000 und am 14.1. 77.500 Euro geleistet worden. Durch die Erklärung der Erträge 2008 ergäbe sich mit der von der Bp nach 2007 getätigten Zuordnung eine Doppelerfassung.

Zur fehlenden Zahlungsfähigkeit wird ergänzend die allgemeine Krise der Finanzdienstleisterbranche angeführt. Die Umsätze der GmbH hätten 2007 und 2010 je rund 1,7 Mio Euro betragen, 2008 und 2009 hingegen nur rund 1 Mio Euro. Vor 2010 sei es äußerst fragwürdig gewesen, ob die dramatischen Einbrüche überhaupt verkraftbar seien. Aufgrund der deutlich verbesserten Situation ab Mitte 2010 sei der Rückstand bis Jänner 2011 zur Gänze abgebaut worden und sei daher in den jeweiligen Zuflussjahren beim Bw zu versteuern.

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

#### **1. Der Entscheidung liegt folgender Sachverhalt zugrunde:**

Der Bw war bis 4.10.2005 zivilrechtlich 50%-Gesellschafter der AF GmbH. Zu jenem Tag erwarb er den 50%-Anteil des Gesellschafters S um einen Abtretungspreis von 17.500 Euro. Gleichzeitig wurde eine zivilrechtlich unwirksame weil nicht in der Form eines Notariatsaktes ([§ 76 Abs 2 GmbHG](#)) geschlossene Treuhandvereinbarung geschlossen, dass der Bw und nunmehrige Alleingesellschafter 50% der Beteiligung treuhändig für Herrn S hält. Diese Treuhandvereinbarung ist bis zu ihrer Auflösung am 20.6.2007, aus deren Anlass der Bw dem Treugeber 40.000 Euro bezahlt hat, von den Vertragsparteien gelebt worden.

Mit Vertrag vom 29.10.2005 brachte der Bw sein Einzelunternehmen in die GmbH ein, wobei eine Gewährung neuer Anteile unterblieben ist. Die Einbringung sollte unter Anwendung des [Art III UmgrStG](#) zum 31.1.2005 erfolgen.

Der Bw erbrachte Vermittlungsleistungen an seine GmbH, für die Provisionen in Höhe von 146.211,95 Euro von der GmbH auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters im Jahr 2007 gutgeschrieben worden sind. Im Jahr 2008 erfolgte eine Gutschrift für Vermittlungsprovisionen in Höhe von 147.905,29 Euro. Auszahlungen erfolgten durch die GmbH im Jahr 2007 keine, im Jahr 2008 in Höhe von 142.500 Euro, die auch in der Steuererklärung des Bw erfasst worden sind.

Steuerberatungskosten der Auseinandersetzung zwischen dem Bw und dem zweiten Gesellschafter der AF GmbH sind von letzterer getragen worden.

**2.** Unter [Art III UmgrStG](#) fällt eine **Einbringung** nur dann, wenn Vermögen auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz nach Maßgabe des [§ 19 UmgrStG](#) einer übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen wird ([§ 12 Abs 1 UmgrStG](#)). Gemäß [§ 19 Abs 1 UmgrStG](#) muss die Einbringung ausschließlich gegen Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft erfolgen. Die

Gewährung von neuen Anteilen kann gemäß [§ 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG](#) (die anderen Ausnahmetatbestände Z 1-4 liegen unstrittig nicht vor) unterbleiben, wenn der Einbringende unmittelbar oder mittelbar Alleingesellschafter der übernehmenden Körperschaft ist oder wenn die unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligungsverhältnisse an der einbringenden und der übernehmenden Körperschaft übereinstimmen.

Nach den steuerlichen Verhältnissen war der Bw zum Einbringungszeitpunkt lediglich zu 50% Gesellschafter der übernehmenden Körperschaft, da er die anderen 50% treuhändig für Herrn S hielt. Der Bw war somit nicht Alleingesellschafter. In Bezug auf die Einbringung seines Einzelunternehmens lagen auch keine übereinstimmenden Beteiligungsverhältnisse vor. Mangels erfüllter Voraussetzungen des [§ 19 UmgrStG](#) lag somit keine Einbringung iSd [§ 12 UmgrStG](#) vor, Art III war daher nicht anwendbar. Das Finanzamt hat zu Recht einen Veräußerungsgewinn nach allgemeinen ertragsteuerlichen Vorschriften ermittelt.

Dass die Treuhandvereinbarung aufgrund nicht eingehaltener Formvorschriften zivilrechtlich unwirksam war, wie der Bw unter Verweis auf Rechtsprechung des OGH zutreffend feststellt, hindert nicht ihre abgabenrechtliche Wirksamkeit. Knüpfen abgabenrechtliche Vorschriften nicht an die zivilrechtliche Form an, sondern an die tatsächlichen wirtschaftlichen Vorgänge, so ist [§ 23 Abs 3 BAO](#) zu beachten (*Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 23 Tz 12): Ist ein Rechtsgeschäft wegen eines Formmangels oder wegen des Mangels der Rechts- oder Handlungsfähigkeit nichtig, so ist dies für die Erhebung der Abgaben insoweit und so lange ohne Bedeutung, als die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen dessen wirtschaftliches Ergebnis eintreten und bestehen lassen. Dass die zivilrechtlich gebotene Notariatsaktform nicht eingehalten wird, kann nicht dazu führen, dass eine tatsächlich durchgeführte Vereinbarung nicht anerkannt wird (VwGH 19.6.1950, [1528/48](#), VwSlg 241 F).

Es ist eindeutig erwiesen, dass die Vertragspartner das wirtschaftliche Ergebnis ihrer Treuhandvereinbarung eintreten und bestehen lassen wollten. Sonst hätte Herr S sich nicht in Aspekte der Bilanzerstellung 2006 und 2007 eingebracht, wie etwa aus Mailverkehr und Aktennotizen vom Mai 2007 hervorgeht (vgl. dazu Punkt 3 der Erwägungen der Entscheidung betreffend die AF GmbH, UFS 12.12.2012, RV/2531-W/11). Vor allem aber hätte der Bw nicht zur Erlangung der alleinigen Verfügungsmacht über alle Geschäftsanteile der GmbH im Zuge der Lösung der Treuhandvereinbarung am 20.6.2007 an den Treugeber 40.000 Euro bezahlt.

Letztlich findet sich in den Unterlagen, die bei einer Hausdurchsuchung beschlagnahmt worden sind und dem Arbeitsbogen zum Akt der AF GmbH angeschlossen sind, ein Protokoll des Herrn S vom 7.11.2005, in dem festgehalten ist, dass eine zivilrechtliche Übertragung der Anteile an den Bw nur erfolgt ist, damit dieser die steuerlichen Vorteile der Einbringung nutzen kann (E01/015). Eine tatsächliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums zum

Zeitpunkt des Anteilsverkaufs war somit gar nicht gewollt, die Übertragung erfolgte nur zum Schein und war somit ohne Bedeutung ([§ 23 Abs 1 BAO](#)). Insgesamt ergibt sich somit aus der Scheinübertragung und der Treuhandvereinbarung daher, dass die Übertragung des Gesellschaftsanteils des Herrn S von den Parteien erst mit der Vereinbarung aus dem Juni 2007 gewollt war.

Eine vereinbarte Rückwirkung kann nur dann auch steuerrechtlich wirken, wenn ausdrücklich eine Rückbeziehung im materiellen Steuerrecht angeordnet ist. Im vorliegenden Fall entfaltet die Auflösung der Treuhandvereinbarung steuerliche Wirkung ex nunc (*Stoll*, BAO-Kommentar, 279; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II<sup>4</sup>, Rz 438).

**3.** Die Zahlung von 40.000 Euro im Zuge der **Beendigung der Treuhandschaft** steht mit diesem Rechtsvorgang in unmittelbarem zeitlichem und sachlichem Zusammenhang. Welche Motive für die Eingehung der Treuhandschaft maßgeblich waren, ist ohne Bedeutung, da erst die Abschlagszahlung von 40.000 Euro dazu geführt hat, dass der Bw über den treuhändig gehaltenen Anteil selbst verfügen konnte.

Zu den Anschaffungskosten zählen sämtliche Aufwendungen, die getätigt werden mussten, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben und in betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Da auch hier die wahren wirtschaftlichen Verhältnisse maßgeblich sind, gilt das oben zu [§ 23 Abs 3 BAO](#) Ausgeführte hier gleichermaßen. Es ist somit irrelevant, dass der Bw zivilrechtlicher Eigentümer von 100% der Anteile war. Um auch steuerlich die gesamte Beteiligung zugerechnet zu bekommen, war die Beendigung der Treuhandschaft erforderlich. Das dafür geleistete Entgelt von 40.000 war auf die Anschaffungskosten der Beteiligung zu aktivieren.

**4.** Der **Zufluss** von Zahlungen an einen Gesellschafter ist dann bewirkt, wenn er über den Betrag verfügen kann. Dies ist nicht erst mit der körperlichen Überweisung an ihn der Fall, sondern bereits mit der Buchung auf dem Verrechnungskonto, sofern die Gesellschaft nicht zahlungsunfähig war. Dies ist schon deshalb erforderlich, weil sonst die Gesellschafter es in der Hand hätten, bei der Gesellschaft steuerwirksamen Aufwand zu generieren, der beim Gesellschafter zu keinem korrelierenden steuerlichen Ertrag führte (VwGH 29.7.1997, [95/14/0014](#); 90.11.1993, [93/14/0155](#)).

Aus den Vorbringen der Bw ist nicht ersichtlich, dass die GmbH zahlungsunfähig gewesen wäre. Zum einen wird nur eine Zahlungsunfähigkeit gegenüber dem Gesellschafter behauptet, der Verzicht bloß des Gesellschafters auf Zahlungen aus Vertragsansprüchen gegen die Gesellschaft wäre jedoch gesellschaftsrechtlich veranlasst. Zum zweiten geht die Bank bei ihrer Bestätigung von einer falschen Bilanz aus, in der deutlich überhöhte Rückstellungen ausgewiesen sind (vgl. dazu Punkt 3 der Erwägungen der Entscheidung betreffend die AF

GmbH, UFS 12.12.2012, RV/2531-W/11, auf die hiermit verwiesen wird). Zum dritten erfolgen zeitnahe zu Beginn des Jahres 2008 hohe Zahlungen an den Bw (in Summe 102.500 Euro). Zahlungsunfähigkeit liegt jedoch erst vor, wenn der Schuldner objektiv generell mangels bereiter Mittel nicht nur vorübergehend außerstande ist, fällige Geldschulden regelmäßig zu erfüllen (VwGH 19.5.1993, [89/13/0252](#)).

Im Zusammenhalt mit der argumentierten Krise, die sich lediglich in den Umsätzen 2008 und 2009 niedergeschlagen hätte, ist nicht ersichtlich ist, weshalb im umsatzmäßig starken Jahr 2007 eine schlechtere Zahlungsfähigkeit bestanden hätte, als 2008. Es ist widersprüchlich, dass 2007 bei 1,7 Mio Umsatz keine Zahlungen möglich gewesen sein sollen, sehr wohl aber 2008 und 2009, wo bloß 1 Mio Umsatz erzielt worden ist.

Daher sind die im Jahr 2007 auf das Verrechnungskonto des Bw gebuchten Provisionen in Höhe von 146.211,95 Euro und im Jahr 2008 in Höhe von 147.905,29 dem Gesellschafter im jeweiligen Jahr tatsächlich zugeflossen. Gegenüber der Einkommensteuererklärung erhöht dies die Provisionen 2007 daher um 146.211,95 Euro (gegenüber der Bp-Festsetzung um 7.006 Euro), die Provisionen 2008 um 8.699 Euro. Aufgrund der im Verhältnis zum Gesamtausmaß der Feststellungen geringfügigen Änderung gegenüber den Bescheiden des Finanzamtes zumal zulasten des Bw unterbleibt eine Abänderung der Bescheide.

**5.** Der von der GmbH getragene **Steuerberatungsaufwand** im Zusammenhang mit der Auseinandersetzung der beiden Gesellschafter wurde in dem die GmbH betreffenden Verfahren als verdeckte Ausschüttung nicht anerkannt (vgl. UFS 12.12.2013, RV/2531-W/11, worauf diesbezüglich verwiesen sei). Dass die GmbH den Aufwand getragen hat, wird vom Bw nicht bestritten.

Als Betriebsausgabe kann der Bw diesen Aufwand nicht geltend machen, da er weder im Zusammenhang mit seiner Geschäftsführertätigkeit steht, noch die Beteiligung einem Betriebsvermögen des Bw zuzurechnen ist. Im übrigen wären Ausgaben im Zusammenhang mit endbesteuertem Vermögen ohnehin nicht abzugsfähig (§ 20 Abs 2 EStG) bzw. unterlägen die Ausgaben bei hypothetischer Subsumption unter §§ 30, 31 EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung einem Verlustausgleichsverbot (§§ 30 Abs 4 letzter Satz, 31 Abs 5 EStG), womit deren Verwertung auch aus diesen Titeln nicht möglich wäre.

Ein Vorsteuerabzug scheitert am Vorliegen einer formgültigen – insbesondere an den Bw gerichteten – Rechnung (§ 11 Abs 1 UStG) sowie schon grundlegend daran, dass keine Leistung für das Unternehmen des Bw (§ 12 Abs 1 Z 1 UStG) erfolgt ist. In seiner Eigenschaft als Beteiligter einer GmbH übt der Bw keine Unternehmerfunktion aus, die GmbH gehört nicht zum Unternehmen des Bw.

Wien, am 12. Dezember 2013