



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M, 1170, vom 27. April 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17, vertreten durch AD Mold, vom 29. März 2006 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Am 22.3.2006 langte beim FA eine Mitteilung gem. § 109a EStG 1988 ein, dass Frau M von der Fa. V-GmbH einen Betrag von € 15.166,38 erhalten hat. Am 29.3.2006 erließ das Finanzamt einen Einkommensteuerbescheid für 2004, in dem sie diese Einkünfte iHv. € 15.166,38 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit feststellte und begründend ausführte, dass lt. Mitteilung gem. § 109a EStG 1988 die von der V-GmbH erzielten Einkünfte als Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Ansatz zu bringen waren.

### **Berufung**

Am 26.4.2006 brachte Fr. M eine Berufung ein, in der sie erklärte, in Österreich keine Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit bezogen zu haben. Die von der V-GmbH bezogenen Einkünfte (Provisionen) seien Differenzprovisionen (Strukturvertrieb) aus einem Agenturvertrag mit ihr, den sie als Geschäftsführerin der V-s.r.o.. SK abgeschlossen habe. Alle

an sie ausbezahlten Provisionen seien von ihr ordnungsgemäß ohne Abzug an die V-s.r.o. . weitergegeben worden.

Angeschlossen war ein Agenturvertrag zwischen der Fa. V-GmbH, vertreten durch den Geschäftsführer Herrn T und Frau M. In Pkt. 1 dieses Vertrages wird u.a. festgehalten, dass Frau M für die V-GmbH und deren Partnerunternehmen Versicherungsverträge vermitteln wird sowie Versicherungskunden betreuen und zu beraten hat. Weiters wird festgehalten, dass Frau M verpflichtet ist, Namen und Anschrift jedes Mitarbeiters, den sie anzustellen beabsichtigt, unaufgefordert der V-GmbH bekannt geben wird und letztere berechtigt ist, von Frau M die vorgenannten vor Abschluss eines Vertragsverhältnisses einzuholenden und zu prüfenden Unterlagen zur Einsichtnahme zu verlangen, wobei die Fa. V-GmbH berechtigt sei, aus besonders wichtigen, die Geschäftstätigkeit der V-GmbH betreffenden, Gründen die Verwendung eines Mitarbeiters zur Besorgung der vertragsgegenständlichen Leistungen der Frau M zu untersagen.

### **Meldeanfrage**

Der Meldeanfrage des Finanzamtes ist zu entnehmen, dass Fr. M slowakische Staatsbürgerin ist und seit 16.1.2004 in Wien17 wohnt, wobei der Unterkunftsgeber Herr J.M. ist.

### **Vorhalt vom 28.9.2006**

Am 28.9.2006 ersuchte das Finanzamt um Beantwortung nachstehender Fragen:

"Aus dem vorgelegten Agenturvertrag geht die V-s.r.o., SK nicht als einer der Vertragspartner hervor. Hinsichtlich der vorgeblichen Weitergabe der an sie ausbezahlten Provisionen an die V-s.r.o. . wird um Vorlage des diesbezüglichen Abfuhr- bzw. sonstigen Grundlagenvertrages und der Nachweise über die faktische Weitergabe (jeweilige Zahlungsflüsse an die V-s.r.o. .) und der Weitergabezeitpunkte (erforderlichenfalls in beglaubigter Übersetzung) gebeten. Geben sie bitte bekannt, auf welcher Rechtsgrundlage (Dienst- bzw. Arbeitnehmerin, Werkvertragnehmerin usw.) sie (seit wann) als Geschäftsführerin der V-s.r.o., SK tätig sind und legen sie bitte den diesbezüglichen Betrag samt Übersetzung vor. Sofern die Geschäftsführertätigkeit nicht auf unselbständiger Basis ausgeübt werden sollte, bitte um zusätzliche Bekanntgabe und diesbezüglichen Nachweis, ob sie diese in der Slowakei unter Nutzung einer dortigen ihnen persönlich zurechenbaren festen Einrichtung ausüben. Bitte um Bekanntgabe ihrer Geschäftsführereinkünfte und um Nachweis der Versteuerung derselben in der Slowakei."

### **Vorhaltsbeantwortung**

Am 27.10.2006 übermittelte Frau Ma. eine Zusammenstellung der Kassaeingangsbelege sowie eine Kopie der Originalbelege. Weiters die Kopie eines Deckblattes der Provisionsabrechnung der V-GmbH Innsbruck, aus der der Provisionsempfänger M SKxx ersichtlich ist. Dies sei der Firmensitz der V-s.r.o., der sich in einem Haus, das in ihrem Besitz sei, befinde.

Darüber hinaus übermittelte die Bw. eine Gewinn- und Verlustrechnung in Deutsch und Slowakisch, aus der ersichtlich ist, dass in diesem Jahre die Umsätze aus den Provisionen der V-GmbH Innsbruck die einzigen Umsätze des Unternehmens gewesen waren.

Ihr Geburtsname sei J. Sie sei seit der Gründung des Unternehmens am 6.5.2002 geschäftsführende Gesellschafterin. Der Gesellschaftsvertrag der Gründung als Msro. sei vom 28.3.2002 (2004 in V-s.r.o. umbenannt) und in Deutsch und Slowakisch. Weiters wurde ein Firmenbuchauszug in Deutsch und Slowakisch beigelegt.

Sowohl an die Gesellschafter, als auch an sie als geschäftsführende Gesellschafterin, seien bis zum heutigen Tage keine Gewinnausschüttungen oder sonstige Zahlungen geleistet worden. Es sei daher mangels Einkünfte keine Versteuerung derselben gegeben.

### **Handelsregistrauszuges**

Aus der Übersetzung des vorgelegten Handelsregistrauszuges ist zu entnehmen, dass die Fa. V-s.r.o. . im Eigentum der Gesellschafter J mit einer Einlage von 60.000,00 sk (slowakischen Kronen) und ihren Ehegatten Herrn HM mit einer Einlage von 140.000,00 sk steht.

### **Berufungsvorentscheidung**

Am 20.11.2006 erließ das Finanzamt eine abweisende Berufungsvorentscheidung und führte aus:

Zum Ersuchen des Finanzamtes vom 28.9.2006 um Vorlage des Grundlagenvertrages über die vorgebliche Weitergabe der an sie ausbezahlten Provisionen an die V-s.r.o. . und um Nachweis der faktischen Weitergabe (Zahlungsflüsse) wurde in der Vorhaltsbeantwortung vom 30.10.2006 eine mit Provisionszahlung von V-GmbH Innsbruck an M SKxx weitergegeben, an V-s.r.o., SK bezeichnete Aufstellung sowie Kopien von unübersetzten vorgeblichen diesbezüglichen Kassaeingangsbelegen nachgereicht und ergänzend darauf hingewiesen, dass sich der Firmensitz der V-s.r.o. . in einem Haus befindet, dass in ihrem Besitz ist.

Aus dem (auch in Übersetzung) übermittelten Gesellschaftsvertrag geht eine Verpflichtung zur Abfuhr von in der eigenen Rechtssphäre der Handlungsvertreter und/oder Gesellschafter

erzielten bzw. vereinnahmten Beträgen an die Gesellschaft nicht hervor. Auch ist der eigentliche Zahlungsfluss (vorgeblich) an die Gesellschaft nicht unmittelbar erkennbar.

Aus dem (in Ablichtung) vorgelegten Agenturvertrag geht als Vertragspartner der Fa. V-GmbH zweifelsfrei M SKxx hervor. Auch die Werkvertragsmitteilungen der V-GmbH weisen nicht auf die Msro . bzw. V-s.r.o. . als Auftragnehmer aus.

Der eingewandte Umstand, dass das Haus, an dem sich der Firmensitz der V-s.r.o. befindet, in ihrem Besitz ist, begründet für sich allein ebenso wenig eine von den Vertragsinhalten abweichende Zuordnung der Provisionen, wie der am Agenturvertrag zur Unterschrift ohne irgend eine inhaltliche Entsprechung hinzugefügte Stempel der V-s.r.o. .

Der in Ablichtung beigebrachte Gewinn- und Verlustrechnung 2004 - lautend auf V-s.r.o. - weist Produkterlöse iHv. 580.000,00 sk sowie Herstellungskosten aus.

Mit den beigebrachten Unterlagen ist somit weder nachgewiesen, dass die lt. Werkvertragsmitteilungen an sie ausbezahlten Beträge faktisch in die Sphäre der V-s.r.o. transferiert und in deren Einkommenssphäre der (dortigen) Besteuerung unterzogen wurden, noch das eine Zuordnung an die V-s.r.o. nach den werkvertraglichen Grundlagen sachgerecht bzw. geboten ist.

### **Vorlageantrag**

Am 23.12.2006 stellte Frau Ma. einen Vorlageantrag. Alle von ihr erhaltenen Beträge der V-GmbH Innsbruck seien ohne Abzug an die V-s.r.o. weiter gegeben worden. Als Beweis seien die Kassaeingangsbelege in Kopie beigelegt. Sie lege auch eine Übersetzung dieses Beleges als Muster für alle anderen Belege bei. Aus diesen Belegen sei eindeutig der Zahlungszufluss an die V-s.r.o. ersichtlich. Aus dem Agenturvertrag der V-GmbH gehe eindeutig Frau M SKxx hervor. Frau M in Wien<sup>17</sup> habe nie einen Agenturvertrag mit der V-GmbH Innsbruck abgeschlossen. Beiliegend übersende sie eine Kopie der seinerzeitig abgeschlossenen Vereinbarung zwischen ihr und der V-s.r.o. betreffend ihren Agenturvertrag mit der V-GmbH Innsbruck.

Wie bereits durch Vorlage der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung eindeutig nachgewiesen, seien alle Zahlungseingänge der V-GmbH Innsbruck von ihr an die V-s.r.o. ohne Abzug weiter gegeben worden. In der Bescheidbegründung würden auch Produktionserlöse der V-s.r.o. iHv. sk 580.000,00 abgegeben. Korrekt seien 579.628 sk sowie Herstellungskosten ohne Betragsangabe. Die Herstellungskosten seien alle Betriebsausgaben und seien wie aus der G+V ersichtlich, in der Höhe von 375.064 sk. Als Nachweis für die ordnungsgemäße Versteuerung sei ein Antrag an das Finanzamt X auf Ausstellung einer

Fotokopie der Steuererklärung des Jahres 2004 sowie eine Übersetzung dieses Antrags beigelegt. Wie aus dieser Steuererklärung ersichtlich sei, seien ebenfalls die gleichen Produktionserlöse - wie Betriebsausgaben - zur Steuerbemessung angegeben.

Aus der von ihr in der Berufung beigelegten Aufstellung aller an die V-s.r.o. . weitergegebenen Beträge gehe eindeutig hervor, dass die Produktionserlöse mit den Provisionszahlungen an die V-GmbH Innsbruck identisch seien und diese ordnungsgemäß von der V-s.r.o. . versteuert wurden.

Der am 2.10.2004 geschlossenen Vereinbarung zwischen Frau M und der V-s.r.o. - gefertigt ebenfalls von Frau M - ist zu entnehmen, dass Frau M alle Rechte und Pflichten aus dem von ihr am 1.10.2004 mit der V-GmbH Innsbruck abgeschlossenen Agenturvertrag an die V-s.r.o. abtritt. Die V-s.r.o. übernimmt alle Rechte und Pflichten aus dem von Frau M am 1.10.2004 mit der V-GmbH Innsbruck abgeschlossenen Agenturvertrag. Frau M verpflichtet sich alle Zahlungseingänge (Provisionen) ohne Abzug an die V-s.r.o. zu übergeben. Die V-s.r.o. verpflichtet sich ihrerseits Aufwendungen von Frau M betreffend den Agenturvertrag gegen Vorlage von Belegen zu ersetzen. Der Steuererklärung ist zu entnehmen, dass die V-s.r.o. . einen steuerlichen Gewinn von 204.614,00 sk im Jahr 2004 erzielt hat.

### **Vorhalt**

Am 5.1.2007 übermittelte das FA einen Vorhalt an Frau Ma.:

"Hinsichtlich der eingewandten Versteuerung der vorgeblich an die V-s.r.o. weiter geleiteten Provisionen wird um Nachweis der faktischen Besteuerung in der Slowakei gebeten. Nach den Ausführungen im Vorlageantrag war die nunmehr nachgereichte Vereinbarung Grundlage für die Übergabe der Provisionen an die V-s.r.o.. Nach welcher Rechtsgrundlage wurden die lt. nachgereichter Aufstellung schon vor diesem Zeitpunkt erhaltenen Provisionen in die Sphäre der V-s.r.o. transferiert?"

### **Vorhaltsbeantwortung**

Am 29.1.2007 teilte Frau M mit, dass die Kopie der Vereinbarung zwischen ihr und der Msro (umbenannt in V-s.r.o. .) betreffend die Weitergabe der Provisionen die Rechtsgrundlage für den Provisionstransfer sei. Bezüglich der faktischen Abgabentrachtung legte sie eine Kopie des Kontoauszuges vom 30.6.2005 der HVB Bank f über die Bezahlung der Einkommensteuer lt. Steuerbescheid über 587.000,00 sk vom 16.6.2005 bei. Beigelegt war eine Vereinbarung zwischen J (nunmehr verheiratete M ) mit der Fa. Msro ., abgeschlossen vom 4.12.2003, in der Frau J alle Rechte und Pflichten aus den von ihr am 3.12.2003 mit der V-GmbH Innsbruck abgeschlossenen mündlichen Agenturvereinbarung an die Msro abtritt. Die Msro übernimmt demgemäß alle Rechte und Pflichten aus diesem mündlichen Agenturvereinbarungsvertrag.

Frau J verpflichtet sich alle Zahlungseingänge (Provisionen) ohne Abzug an die Msro zu übergeben. Unterfertigt war diese Vereinbarung einerseits von Frau J und im Namen der Msro . ebenfalls von Frau J .

## **Zweite Berufungsvorentscheidung**

Am 13.5.2005 erließ das FA eine zweite abweisende Berufungsvorentscheidung und führte begründend aus:

Nach Lehre und ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung finden die für die steuerliche Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen geltenden Grundsätzen jedenfalls auch bei Gesellschaften (mit beschränkter Haftung) und deren Gesellschaftern und insbesondere bei deren Gesellschafter-Geschäftsführern Anwendung.

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen und (natürlichen und/oder juristischen) Personen, für welche diesbezüglich entwickelten Grundsätze gelten, finden – selbst wenn sie den Gültigkeitsanfordernissen des Zivilrechts entsprechen sollten – im Steuerrecht nur dann Anwendung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den selben Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Welche Mittel gewählt werden, um eine Vereinbarung nach außen hin zum Ausdruck kommen zu lassen, steht dem Vertragspartnern frei. Die Mitteilung an das Finanzamt oder aber eine behauptete Notwendigkeit bewirkt für sich noch keine (ausreichende) Publizität.

Inhaltlich müssen allgemein gesehen die für das Zustandekommen des Vertrages wesentlichen Bestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein.

Ein Fremdvergleich ist grundsätzlich an Hand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen anzustellen, wobei von dem üblichen Verhalten auszugehen ist. Ein Indiz für Fremdüblichkeit liegt z.B. vor, wenn Arbeitsumfang sowie Art, Umfang und Gestaltung der Entlohnung vom Erreichen steuerlicher Begünstigungen oder einer Verlagerung der Besteuerung abhängen.

Rückwirkende Vereinbarungen sind im Steuerrecht ganz allgemein gesehen nicht zu beachten. Im Gegensatz zu den bisherigen Berufungsangaben, nach welchen die Weitergabe der Provisionen an die V-s.r.o. SK aus ihrer gesellschaftsrechtlichen Stellung als Geschäftsführerin abgeleitet worden ist, wird im Vorlageantrag erstmals die Vereinbarung vom 2.10.2004 als Basis für die vorgegebene Weiterleitung der Provisionen genannt. Über diesbezüglichen Bedenkenvorhalt vom 5.1.2007 wurde zuletzt die Vereinbarung vom 4.12.2003 (abgefasst in

deutscher Sprache) zwischen ihnen und der Msro, SK als eigentliche Grundlage für den Provisionstransfer eingewandt.

### **Vorlageantrag**

Am 5.6.2008 brachte Frau M einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde 2. Instanz ein.

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

Strittig ist, ob die von der Bw. erhaltenen Provisionszahlungen in Österreich oder der Slowakei zu versteuern sind.

Die Bw. erhielt von der Fa. V-GmbH Provisionszahlungen. Diese leitete sie ihren Angaben gemäß an die Fa. V-s.r.o. in der Slowakei in voller Höhe weiter.

Rechtliche Grundlage für den Transfer sei ihre Stellung als geschäftsführende Gesellschafterin bei der V-s.r.o. . (vormals Msro .) lt. Vorhaltsbeantwortung vom 27.10.2006, wobei diese bis dato weder eine Gewinnausschüttung getätigt noch sonstige Zahlungen geleistet habe.

Aus dem vorgelegten Gesellschaftsvertrag vom 22.3.2002 ist lediglich ersichtlich, dass die Bw. erster Handelsvertreter ist, nicht jedoch, aus welcher gesellschaftsrechtlicher Verpflichtung die Bw. ihre in Österreich erzielten Provisionen in voller Höhe an die V-s.r.o. . abzuliefern hätte.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 23.12.2006 legte die Bw. als Nachweis für die rechtliche Grundlage des Transfers eine Vereinbarung vom 2.10.2004 vor, der gemäß die V-s.r.o. alle Rechte und Pflichten aus den von Frau M mit der Fa. V-GmbH abgeschlossenen Agenturvertrag übernimmt, wieso es zu dieser Vereinbarung kam, wurde nicht begründet.

Am 29.1.2007 legte die Bw. eine Vereinbarung zwischen ihr und der Fa. Msro (umbenannt auf V-s.r.o.) vor (vom 4.12.2003 gleichen Inhalts).

Beide Vereinbarungen wurden von ihr, mit ihr als Geschäftsführerin der jeweiligen Gesellschaft abgeschlossen.

Wie bereits in der zweiten Berufungsvorentscheidung ausführlich dargelegt, bedürfen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, dies gilt auch für natürliche Personen und juristischen Personen, an denen diese beteiligt sind, besonderer Gültigkeitsvoraussetzungen. Im berufungsgegenständlichen Fall sind die vom Steuerrecht geforderten Gültigkeitsvoraussetzungen nicht erfüllt. Die Ausführungen in der zweiten Berufungsvorentscheidung werden zum Inhalt dieser Berufungsentscheidung erklärt.

Darüber hinaus wird festgehalten, dass trotz Vorlage verschiedenster Vertragswerke kein wirtschaftlicher Grund festgestellt werden konnte, warum die Bw. neuerlich von der V-GmbH erhaltene Provisionen an die V-s.r.o. weitergeleitet hat. Einziger Zweck dieser Vorgangsweise erscheint dem UFS die Vermeidung der Versteuerung der Provisionen in Österreich.

Die Berufung wird aus o.a. Gründen als unbegründet abgewiesen.

Wien, am 10. Jänner 2011