

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Senatsvorsitzende***SenV***, die RichterIn***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch WT-Kanzlei Dr.A. über die Beschwerde vom 31. Jänner 2013 gegen den zur Steuernummer Bf1StNr1 ergangenen Bescheid des Finanzamtes X (jetzt Dienststelle des Finanzamtes Österreich) vom 8. Jänner 2013 betreffend Einkommensteuer 2011, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 30. November 2022 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf*** zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Einkommensteuer 2011 betragen:

Selbständige Einkünfte (§ 22 (2) EStG)	114.970,46 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG)	- 60,-- €
Einkommen (§ 2 (2) EStG)	114.910,46 €
Einkommensteuer (§§ 33/39 EStG)	47.690,-- €

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

Entscheidungsgründe

Die nachfolgenden Ausführungen betreffen auch das mit selbem Datum zu RV/2101381/2014 ausgefertigte BFG-Erkenntnis zur Einkommensteuer 2012.

Die Verfahren zu RV/2100012/2014 und RV/2101381/2014 dienen einerseits der Klärung, ob dem geltend gemachten Aufwand für Marketinghonorare an ein slowakisches Unternehmen in den Jahren 2011/2012 Betriebsausgabeneigenschaft im Rahmen der Einkünfte des Beschwerdeführers (Bf) als Handelsvertreter (HV) zukommt und andererseits, ob bei der Gewinnermittlung der HV-Einkünfte ein HV-Pauschale nach § 17 Abs. 4 EStG 1988 sowie

zusätzlich bei den Geschäftsführer (GF)-Einkünften des Bf ein Pauschale nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 zu berücksichtigen ist.

Das Finanzamt X (FA) ging im abgabenbehördlichen Verfahren aufgrund des Ermittlungsergebnisses der slowakischen Abgabenbehörde bezüglich der angegebenen Empfängerin der Marketinghonorare, einer XY s.r.o., von einer „*Schein- bzw. Briefkastenfirma*“ aus. Da der Bf, trotz wiederholter Aufforderung unter Hinweis auf seine erhöhte Mitwirkungspflicht aufgrund des Auslandssachverhalts, keinerlei Nachweise über eine tatsächliche Leistungserbringung vorgelegt habe, seien die - bar ausbezahlten - Provisionen im Sinne des § 162 BAO nicht anzuerkennen (BVE/Est 2011, 30.Sept.2013 u. Est-Bescheid 2012, 4.Juli 2014).

In den Vorlageberichten an den UFS/das BFG führte das FA ergänzend aus, dass in einer Zusammenfassenden Meldung (ZM) für 2011 erfasste Umsätze der XY s.r.o, trotz zu dieser Zeit aufrechter UID-Nr, nicht feststellbar und das Unternehmen bei den Ermittlungen der slowakischen Abgabenbehörde an der angeführten Adresse nicht auffindbar gewesen sei. Offensichtlich handle es sich um die Adresse eines „*virtuellen Büros*“; eine postalische Zustellung von Korrespondenz sei nicht möglich. Augenscheinlich aufgrund der Anfrage des österreichischen Finanzamtes sei die UID-Nr des Unternehmens von der slowak. Finanzbehörde Ende August 2013 „*zurückgenommen*“ worden. Es entspreche dem Wesen von Briefkastenfirmen, dass diese keinen geschäftlichen Betrieb hätten und deswegen keine Leistungen erbringen könnten. Die behördlichen Zweifel aufgrund des slowakischen Ermittlungsergebnisses würden den Bf zur Nachweisführung bzw. Glaubhaftmachung der betrieblichen Veranlassung des geltend gemachten Aufwands verpflichten, wobei aufgrund der schwer fassbaren Leistungen eine besonders exakte Leistungsbeschreibung erforderlich sei.

Die der Abgabenbehörde vorgelegten Aufzeichnungen des Bf über Kundenbeziehungen hätten keinerlei Bezug zur XY s.r.o. aufgewiesen. Die Vorlage der Kopie einer slowakischen Rechnung der angeblichen Firma aus dem Jahr 2011 über die Barzahlung von Teilbeträgen iHv rd. 12.500,- € samt Bestätigung über deren buchhalterische Erfassung im – mit hoher Wahrscheinlichkeit gar nicht existierenden - Rechenwerk des lt. Vorbringen slowakisches Unternehmens, bei zumindest umsatzsteuerlicher Nichterfassung dieser Beträge, entspreche dem Muster von Geschäftsbeziehungen zu Briefkastenfirmen. Eine Registrierung im Firmenbuch sei dagegen bei Briefkastenfirmen durchaus üblich.

Schließlich erachtete das FA den Beschwerdehinweis auf das Urteil des EUGH vom 21.12.2011 C-499/10 als rechtlich verfehlt. Vielmehr werde die Position der Abgabenbehörde durch das zur Dienstleistungsfreiheit ergangene EuGH-Urteil vom 5.7.2012, C-318/10 „SIAT“ bestätigt. Die im Verfahren angewendeten österreichischen Beweisregeln seien nicht diskriminierend ausgestaltet.

Zum - erstmals nach der Rechtsmittelvorlage an den UFS in Form eines Antrages nach § 299 BAO geltend gemachten - HV-Pauschale 2011 verwies das FA im Zuge der Nachreichung des Schriftsatzes an das BFG auf die Zuerkennung des HV-Pauschales im Zuge einer Veranlagung im Jahr 2010 (BFG-Anm.: offenbar gemeint das Rechtsmittelverfahren zur Veranlagung 2007).

Der Bf verwehrt sich gegen den Vorwurf der unterlassenen bzw. unzureichenden Nachweisführung. Er habe das FA im abgabenbehördlichen Verfahren zum Jahr 2011 sowohl im Rahmen einer persönlichen Vorsprache als auch durch Vorlage der gewünschten Unterlagen über seine Geschäftsbeziehung „zur ausländischen Firma“ detailliert aufgeklärt bzw. Nachweise geliefert (Vorlage von Kundenlisten samt Neukundendaten; Internetausdrucke zum Nachweis der Erfassung im slowakischen Firmenregister; Bestätigung einer Mitarbeiterin des slowak. Unternehmens über die Erfassung der strittigen Provisionsrechnungen in der Buchhaltung der XY s.r.o.). Auch die mit den Zahlungen korrespondierenden Geldbehebungen könne er belegen. Damit sei er seiner erhöhten Mitwirkungspflicht nachgekommen und habe die Annahme einer Briefkastenfirma hinreichend widerlegt. Die Erfüllung der steuerlichen Verpflichtungen durch seine Geschäftspartnerin könne er nicht überprüfen. Nach der EUGH-Judikatur (insbes. EuGH-Urteil 21.12.2011, C-499/10) dürfe ihm ein allfälliges steuerunehrliches Verhalten seiner Geschäftspartnerin nicht zum Nachteil gereichen.

Aufgrund der wenig belastbaren Ermittlungsergebnisse aus dem abgabenbehördlichen Verfahren erging im finanzgerichtlichen Verfahren zunächst gemäß § 269 (2) BAO ein Auftrag an das FA zur Erhebung der näheren Umstände zu den beiden Streitpunkten im Rahmen einer Außenprüfung (AP) nach § 147 (1) BAO.

Als Ergebnis dieses Ergänzungsauftrages übermittelte das FA lediglich eine Niederschrift über eine „Besprechung“ mit dem Bf (ohne Angabe einer Rechtsgrundlage), die „im Rahmen der AP (Nachschau) durchgeführt“ worden sei.

Angeschlossen waren als Beilagen einerseits ein mit 1.Juli 2007 datierter Handelsvertretervertrag des Bf („Vertriebsvertrag“) sowie „überarbeitete Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für 2011 – 2017“ mit einem erläuternden Begleitschreiben der steuerlichen Vertretung des Bf.

Nachdem das BFG die Abgabenbehörde auf Basis des § 266 (4) BAO zur Vorlage der Unterlagen aus dem AP-Verfahren aufgefordert hatte, holte das FA die aufgetragene AP gemäß § 147 BAO nach (bis dahin lediglich Nachschau gemäß § 144 BAO). Da dennoch wesentliche Sachverhaltsfragen ungeklärt blieben, ergingen nach Abschluss der AP weitere Ermittlungsaufträge nach § 269 (2) BAO bzw. Unterlagenanforderungen nach § 266 (4) BAO an das FA.

In der mündlichen Beschwerdeverhandlung vom 30.Nov.2022, zu der das ordnungsgemäß geladenen FA keinen Vertreter entsandte, erläuterte der Bf - soweit entscheidungsrelevant - in teilweiser Wiederholung seines bisherigen Vorbringens die Geschäftsbeziehung mit der XY s.r.o.

Demnach seien die Geschäfte mit der XY s.r.o., wie generell bei der P- Lebensmittel Handels GmbH (nachfolgend P-GmbH/Ö, deren GF der Bf ist), vorwiegend mündlich abgewickelt worden.

Zu einer – erstmals in der mündlichen Beschwerdeverhandlung erwähnten - (einseitigen) schriftlichen Auftragserteilung an die XY s.r.o. konnte der Bf weder Datumsangaben machen, noch legte er entsprechende Dokumente als Beweismittel vor.

Zum Inhalt des Auftrages führte der Bf aus, er habe die insgesamt vier - ihm namentlich nicht erinnerlichen – Mitarbeiter der XY s.r.o. zum Zwecke der Kundengewinnung im Rahmen der angestrebten Expansion in den „Ostmarkt“ mit der persönlichen Kontaktaufnahme zu und dem Geschäftsabschluss mit neuen Kunden in Ungarn und der Slowakei beauftragt (*„sie sollten, so wie ich, hinfahren und Kunden bringen“*).

Die – auf Basis seiner Branchenerfahrungswerte pauschal festgelegte - Leistungsvergütung an die XY s.r.o. sei regelmäßig als Barzahlung anlässlich von Warenlieferungen erfolgt.

Weshalb sich der Bf bei dieser Gelegenheit die erfolgte Barzahlung nicht auf den Rechnungen der XY s.r.o. bestätigen hatte lassen, konnte er nicht erklären.

Die Verteilung des Warenverkaufes nach Ungarn sei durch eine P- Lebensmittel Kft (nachfolgend P-Kft/Ungarn) erfolgt, von der auch die im Veranlagungsverfahren 2011 vorgelegte „Neukundenliste“ stamme. Wegen der Art der Geschäftsabwicklung (*„Ostblock-Manier“*) und der fehlenden Möglichkeiten einer Leistungskontrolle habe er sich später von der P-Kft/Ungarn zurückgezogen.

Die unterbliebene Beweisvorsorge im Zusammenhang mit der Geschäftsbeziehung zur XY s.r.o. erklärte der steuerliche Vertreter mit den fehlenden buchhalterischen und steuerlichen Kenntnissen des Bf (Berufsausbildung als Koch) und geringen Erfahrungen im „Ostgeschäft“ sowie dessen Fokus auf die expandierende Geschäftsentwicklung der P-GmbH/Ö bzw. der eigenen Einkünfte. Zugleich seien die buchhalterischen Agenden so organisiert gewesen, dass der steuerliche Vertreter erst nachträglich im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses Einblick in die Abläufe des jeweiligen Geschäftsjahres erlangt habe.

Der Bf nannte als weitere Ursache für die verabsäumte Beweisvorsorge die örtliche Nähe des Firmenstandortes der P-GmbH/Ö zur ungarischen Grenze, wodurch er den ungarischen Markt nicht als Ausland wahrgenommen habe.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Auf Basis der Ergebnisse des durchgeführten Ermittlungsverfahrens hält das BFG den nachfolgend dargestellten Sachverhalt für erwiesen und legt diesen der Entscheidung im anhängigen Verfahren zugrunde.

Präambel:

Der Bf war im Verfahrenszeitraum geschäftsführender Gesellschafter der im Okt. 2005 gegründeten P- Lebensmittel Handels GmbH, FN 999888x mit Sitz in Niederösterreich.

Lt. Firmenhomepage wurde die im Wirtschaftszweig „Großhandel mit Nahrungs- und Genussmitteln“ tätige P-GmbH/Ö als – rechtlich selbständige - österreichische Niederlassung einer deutschen Familienunternehmensgruppe mit Zuständigkeit für Ostösterreich gegründet.

Als einer von vier Gründungsgesellschaftern mit je 25% Beteiligung war der Bf von Beginn an – neben dem Gründer des deutschen „Mutterunternehmens“, YY – einzelzeichnungsberechtigter Geschäftsführer der P-GmbH/Ö.

Nach schrittweisen Änderungen der Beteiligungsverhältnisse (Ausstieg von zwei der vier Gründungsgesellschafter, darunter der Bruder des deutschen Firmengründers, gegen Eintritt einer P- Holding GmbH, HRB München 999999 (P-Holding/D), deren einzelvertretungsbefugter Geschäftsführer YY war), hält der Bf seit Juli 2010 eine 50% Beteiligung am Stammkapital der P-GmbH/Ö. Die zweite Hälfte des Stammkapitals hatten ab diesem Zeitpunkt YY und die P-Holding/D (2017 Firmenänderung auf YY- Familienholding GmbH) inne. Im Nov 2017 schieden die beiden bisherigen deutschen Gesellschafter zugunsten einer neu gegründeten, wieder in Deutschland ansässigen P- Holding GmbH II, HRB München 888888 (P-Holding/D II) aus der P-GmbH/Ö aus. Seit YY im April 2019 auch seine Funktion als zweiter Geschäftsführer der P-GmbH/Ö beendete, ist der Bf alleiniger Geschäftsführer der ostösterreichischen Niederlassung.

Die zunächst mit Sitz in Wien gegründete P-GmbH/Ö betreibt ihr Unternehmen seit 2006 von Niederösterreich aus. Nach Standorten in NÖ-1 und NÖ-2 befindet sich der Sitz der Gesellschaft seit März 2017 in NÖ-3, wo ab Mitte 2015 auf einer angemieteten Liegenschaft mit Lagerhalle ein neuer Firmenstandort (samt Tiefkühlager) errichtet wurde.

Der aus St-1 stammende Bf war ab 1988 mit Hauptwohnsitz in S-2/Salzburg gemeldet und beim Finanzamt S-1 steuerlich registriert. Obwohl lt. Scheidungsvergleich des Bezirksgerichtes NÖ-4 vom März 2000 die in S-2 gelegene Ehwohnung im Zuge der Scheidung auf die damalige Ehefrau übertragen wurde, behielt der Bf seinen Salzburger Meldewohnsitz zunächst bei. Erst im Gefolge der Gründung der P-GmbH/Ö im Okt 2005 gab er der Meldebehörde die Rückverlegung seines Hauptwohnsitzes in sein Elternhaus im St.-1 bekannt. Dort befindet sich

lt. ZMR-Daten bis heute der Familienwohnsitz des Bf (gemeinsam mit seiner zweiten Ehefrau und zwei Söhnen, geb. 1999/2004).

Über die Einkünfte des Bf vor Gründung der P-GmbH/Ö liegen dem BFG keine verlässlichen Daten/Unterlagen vor.

A) zum Streitpunkt pauschaler Betriebsausgabenabzug (GF-/HV-Pauschale):

I. Sachverhalt:

Auf der Grundlage des durchgeführten Ermittlungsverfahrens geht das BFG davon aus, dass der Bf im Verfahrenszeitraum für die P-GmbH/Ö als Geschäftsführer mit Zuständigkeit auch für den operativen Bereich des Unternehmens tätig war und dafür – neben diversen Sachleistungen - monatlich ein einheitliches Entgelt, bestehend aus einem Fixbetrag und einer umsatzabhängigen Komponente, ausbezahlt erhielt. Die Geschäftsführertätigkeit und die Aufgaben im operativen Bereich der P-GmbH/Ö (vom Bf in den Einkommensteuer (ESt)-Erklärungen unter dem Begriff *Handelsvertretertätigkeit* zusammengefasst) bildeten eine ineinander übergehende Einheit und wurden gemeinsam entlohnt.

Diese Beurteilung resultiert aus folgenden Detailspekten:

Der Bf war für die P-GmbH/Ö zunächst als nicht selbständig beschäftigter Geschäftsführer tätig (lt. Abgabenerklärung Lohnbezug ab 2/2006).

Im Sept. 2007 meldete er am Standort seines Elternhauses in der Steiermark ein Handelsgewerbe als (handelsrechtlicher) Geschäftsführer der P-GmbH/Ö an (der Gewerbebehörde nannte er dabei eine Wohnadresse in B-Stadt/Bayern). Zugleich teilte er „seinem“ Finanzamt in Salzburg im Wege seiner steuerlichen Vertretung eine Betriebseröffnung mit („*Lebensmittelhandel/Beratung*“) und beantragte die Vergabe einer UID-Nr.

Auf die Geschäftsführerfunktion für die P-GmbH/Ö wies der Bf weder in den Betriebseröffnungsunterlagen an das Finanzamt S-1 noch beim Betriebsantrittsbesuch eines Bediensteten des seit dem Wohnsitzwechsel zuständigen Finanzamtes X hin. Dem Erhebungsorgan beschrieb er seine neue Tätigkeit – unter Vorlage eines Fahrtenbuches - als selbständige Unternehmertätigkeit zur „*Beratung diverser Lebensmittelhandelsfirmen*“ und gab an, bis zum Betriebsbeginn am 1.1.2007 im Rahmen eines Dienstverhältnisses in Deutschland tätig gewesen zu sein.

Tatsächlich führte der Bf in den nachfolgenden ESt-Erklärungen 2007 und 2009 jeweils Verlustausgleiche zwischen seinen Handelsvertreterereinkünften (Gewinnermittlung nach § 4 (3) EStG mit Abzug HV-Pauschale) und gewerblichen Auslandsverlusten durch.

Nach Streichung u.a. des Auslandsverlustes und des HV-Pauschales im ESt-Bescheid 2007 vom 12. März 2010 legte der Bf im Zuge des nachfolgenden Rechtsmittelverfahrens eine angeblich von einem bayrischen Steuerberater erstellte Gewinnermittlung nach § 4 (3) EStG vor, nach welcher die Auslandsverluste aus einem in B-Stadt/Bayern betriebenen Gewerbebetrieb des Bf („AB-Products“) stammten. Der erklärte Verlust resultierte v.a. aus Kfz-Kosten und AfA (PC u. -Zubehör). Einnahmen aus laufender Geschäftstätigkeit waren demnach bereits ab 2006 nicht mehr zugeflossen.

Nach zögerlicher Unterlagenvorlage durch den Bf anerkannte das FA schließlich in einer (unbegründet erlassenen) 2. Berufungsvorentscheidung vom 12. Juli 2010 sowohl den Abzug des erklärten Auslandsverlustes als auch des HV-Pauschales (BFG-Akt OZ 32/33).

In der nach Abschluss des Rechtsmittelverfahrens 2007 eingereichten ESt-Erklärung 2010 wies der Bf – anstelle des in den Vorjahren erklärten Auslandsverlustes – neben seinen HV-Einkünften einen Verlust von rd. 62.000,- € aus einer zweiten gewerblichen Einkunftsquelle im Inland aus (BKZ 829/sonstige wirtschaftliche Dienstleistungen), bei der neuerlich ausschließlich Betriebsausgaben zum Ansatz kamen (v.a. Fremdleistungen für „Beratung Marktaufbau Slowakei“ und Kilometergelder).

Im verfahrensgegenständlichen AP-Verfahren wurde darauf verwiesen, dass diesem Verlust Ausgaben an die slowakische XY s.r.o. zugrunde gelegen waren, wie sie im anhängigen Verfahren für 2011 und 2012 strittig sind.

Eine gesonderte Gewinnermittlung für den zweiten inländischen Gewerbebetrieb aus der ESt-Erklärung 2010 findet sich in den Abgabenerklärungen der Folgejahre nicht mehr.

So wie bei der Betriebsanmeldung blieb auch in den - vor Beginn der verfahrensgegenständlichen finanzgerichtlichen Ermittlungen - eingereichten ESt-Erklärungen des Bf bis 2017 dessen GF-Tätigkeit in Niederösterreich gänzlich unerwähnt. Die zu versteuernden Einkünfte wurden in den Abgabenerklärungen als solche aus einer Tätigkeit als „Handelsvertreter“ bzw. aus „Handelsvermittlung“ (BKZ 461) bezeichnet. Darüberhinausgehende Einkünfte waren den erklärten Besteuerungsgrundlagen nicht zu entnehmen.

Wie angeführt hatte das FA im Zuge der Veranlagung 2007 neben dem Auslandsverlust auch die erklärten Inlandseinkünfte des Bf überprüft.

Im Zusammenhang mit dem geltend gemachten HV-Pauschale hatte der Bf - nach mehrmaliger Unterlagenanforderung und Ergehen einer ersten abweisenden Berufungsvorentscheidung – als einziges Beweismittel einen mit 1. Juli 2007 datierten Handelsvertretervertrag („Vertriebsvertrag“) mit der P-GmbH/Ö vorgelegt, auf dessen Grundlage das FA im Juli 2010 im Rahmen der 2. Berufungsvorentscheidung das HV-Pauschale anerkannt hatte.

Der mit Rückwirkung ab 1. Jänner 2007 unbefristet abgeschlossene „Vertriebsvertrag“ bietet einen Überblick über die von Beginn an vorgesehene Aufgabenpalette des Bf im Rahmen seiner Tätigkeit für die P-GmbH/Ö.

Die verfahrensrelevanten Passagen des Vertrages lauten wie folgt:

I. „Die P.-GmbH beliefert im In- und Ausland Kunden mit Lebensmitteln und Getränken. Aufgrund seiner Außendienst Erfahrung übernimmt ZZ (= Bf)

- Aufbau des gesamten Vertriebsablaufes sowie alle notwendigen Koordinationstätigkeiten
- Kundensuche und Verkaufsaktivitäten im Namen der P.-GmbH
- Kundenbetreuung derzeit Ostösterreich (Salzburg, Niederösterreich, Oberösterreich, Wien, Burgenland, Steiermark, Kärnten)
- Lieferung von Informationen über relevante Marktbeobachtungen, insbesondere der Wettbewerber
- Suche eines geeigneten Tiefkühlagers
- Haltung eines Kleinlagers, soweit räumlich möglich.

Die beauftragten Tätigkeiten umfassen auch alle mit ihr gewöhnlich und unter Bedachtnahme auf die betrieblichen Entwicklungen sowie des organisatorischen und technischen Umfeldes verbundenen Aufgaben. Das sind beispielsweise die Übernahme von Warenabholungen für die P.-GmbH oder Kundenbelieferungen bei Lieferschwierigkeiten durch die P.-GmbH oder die Nachbearbeitung von Kundenaufträgen, wie insbesondere die kurzfristige und gesonderte Bearbeitung von Kundenreklamationen.“

(II.)

III. Vertragspflichten und Vertragsrechte von ZZ und der P.-GmbH

ZZ unterliegt hinsichtlich Arbeitszeit, Arbeitsort und konkreter Durchführung der Tätigkeit keinen Weisungen der P.-GmbH. ZZ hat insbesondere dafür Sorge zu tragen, dass der Marktanteil aufgebaut, ausgebaut oder zumindest gehalten wird. Hiefür hat er durch Besuche, Telefonkontakte und Direct Mail sicherzustellen, dass Kunden und Interessenten systematisch auf die Produktpalette der P.-GmbH angesprochen und darüber informiert werden. Wenn die P.-GmbH auf Messen ausstellt, wird ZZ bei Einladungen der Kunden und Interessenten sowie am Messestand unterstützen. ZZ ist hierbei ausdrücklich berechtigt auch Inkassotätigkeiten für die P.-GmbH vorzunehmen. ZZ entscheidet nach eigenem Dafürhalten und nach bestem Wissen und Gewissen, wo und wann der Einsatz seiner Person für die bestmögliche Erstellung der geschuldeten Leistung sinnvoll ist. ZZ kann sich bei der Erfüllung des Auftrages von anderen -

von ihm für geeignet befundenen - Personen vertreten lassen. ZZ haftet dafür, dass der Auftrag entsprechend obiger Beschreibung ordnungsgemäß und jeweils zeitgerecht erbracht wird. ZZ und seine Vertreter haben erforderliche behördliche Berechtigungen selbst zu erwerben.

ZZ hat die Interessen der P.-GmbH mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes zu wahren. Dies gilt insbesondere für die Beurteilung der Kreditwürdigkeit der Kunden. ZZ hat unverzüglich die P.-GmbH von Änderungen in der Kreditwürdigkeit der Kunden zu verständigen und unterstützt die P.-GmbH bei der Prüfung der Bonität von Kunden. Der P.-GmbH bleibt in jedem Fall das Recht vorbehalten, einen von ZZ gebrachten Kunden ohne Angaben von Gründen abzulehnen. Durch ZZ geworbene Neukunden sind Kunden der P.-GmbH, jedoch gebührt bei Ende des Vertragsverhältnisses ein angemessener Ausgleich. Es wird ausdrücklich vereinbart, dass dieser Ausgleichsanspruch auch gilt, wenn das Vertragsverhältnis durch ZZ grundlos unter Einhaltung der vereinbarten Kündigungsfrist aufgelöst wird.

(...)

ZZ unterliegt hinsichtlich weiterer Tätigkeiten für andere Unternehmen keiner Beschränkung, soweit die Erfüllung dieses Vertrages nicht beeinträchtigt wird. ZZ darf keine mit der Produktpalette der P.-GmbH in Wettbewerb stehenden Produkte vertreiben.

(...)

ZZ unterliegt keinen Weisungen der P.-GmbH.....

IV. Honorar

Für seine Tätigkeit ab 1.1.2007 erhält ZZ eine Provision von derzeit netto 7% zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer nach erfolgreicher Erfüllung der vereinbarten Kundenbetreuung. Eine Provision entfällt, wenn Lieferungen unmöglich werden und dies nicht von der P.-GmbH zu vertreten ist. Mit der von der P.-GmbH an ZZ ausbezahlten Provision sind alle sonstigen Kosten von ZZ abgegolten. Abhängig von der geschäftlichen Entwicklung der P.-GmbH und dem Engagement von ZZ können einvernehmlich erfolgsabhängige Sonderprovisionen mit gesonderter Vereinbarung festgelegt und abhängig von einer vorhandenen Liquidität ausbezahlt werden.

ZZ hat für die Abfuhr aller seiner Abgaben (wie Umsatzsteuer, Sozialversicherung, Gebühren und sonst notwendigen Handlungen (wie Steuererklärungen, etc.) selbst aufzukommen.

(...)

VII.

(..)

Änderungen und/oder Ergänzungen dieses Vertrages können auch mündlich vorgenommen werden; diese bedürfen jedoch einer entsprechenden Dokumentation. Derzeit bestehen keine mündlichen Nebenabreden zu diesem Vertrag.“

Nach Abschluss des Rechtsmittelverfahrens zur ESt 2007 wurde das HV-Pauschale in die nachfolgend eingereichten ESt-Erklärungen des Bf bis 2017 aufgenommen (Ausnahme: ESt-Erklärungen 2011 und 2012, in denen die in Abschnitt B erörterten Fremdleistungen im Rahmen der HV-Einkünfte geltend gemacht wurden).

Die Berücksichtigung des „vergessenen“ HV-Pauschales 2011 beantragte der Bf nach der Rechtsmittelvorlage zur ESt 2011 an den UFS im Wege von Anträgen an das FA nach § 299 BAO zur USt und ESt.

Im Zuge der Veranlagung 2007 befragt nach seiner im Firmenbuch aufscheinenden GF-Tätigkeit für die P-GmbH/Ö, hatte der Bf den Bezug eines GF-Entgelts mit Verweis auf die Entlohnung des zweiten Geschäftsführers YY verneint.

In den ESt-Erklärungen der nachfolgenden Jahre finden sich, wie bereits festgestellt, keine Hinweise auf entsprechende Einkünfte. Erst nach neuerlicher Befragung zu seiner GF-Tätigkeit für die P-GmbH/Ö im verfahrensgegenständlichen Ermittlungsverfahren nach § 269 (2) BAO (FA-Nachschau Juli 2019), wies der Bf in „überarbeiteten Einnahmen-/Ausgaben-Rechnungen“ für 2011-2017 neben den HV-Einkünften erstmals auch GF-Einkünfte aus.

Anstelle eines einheitlichen Gesamtergebnisses liegen der Einkünfteermittlung nun getrennt berechnete Gewinne aus der GF-Tätigkeit und der HV-Tätigkeit zugrunde, wobei einnahmenseitig – ausgehend von den Streitjahren 2011/2012 – ein monatlicher Fixbetrag von 12.000,- € je zur Hälfte den selbständigen GF-Bezügen bzw. den gewerblichen HV-Einkünften (als „Basisentgelt Handelsvertreter“) zugeordnet ist. Die darüberhinausgehenden Erlöse werden als „Provisionsentgelte 20%“ der HV-Tätigkeit bezeichnet. In der Folge valorisiert der Bf das jährliche Fixum im Zweijahresrhythmus um jeweils 3% (erstmalig 2013).

Bei den Betriebsausgaben teilt der Bf die SV-Beiträge nun seinen Einkünften entsprechend dem Verhältnis der Einnahmenaufteilung zu. Sodann kommt bei den GF-Einkünften das 6% Betriebsausgabenpauschale nach § 17 (1) EStG bzw. bei den HV-Einkünften das 12% HV-Pauschale nach § 17 (4) EStG zum Ansatz. Alle übrigen Kosten (Kilometergeld, IT-Ausstattung, Telefonaufwand u.a.) ordnet der Bf zur Gänze seinen HV-Einkünften zu. Nur den Gewinnfreibetrag 2012 (Grundbetrag plus InvGFB gem. § 10 EStG) bringt er bei den GF-Einkünften in Abzug.

Erläuternd führte die steuerliche Vertretung zu den Änderungen aus, dass man „den monatlich verrechneten Fixbetrag“ des Bf nunmehr pauschal zu je 50% dessen Geschäftsführertätigkeit und der Handelsvertreterstätigkeit zugeordnet habe. Eine exaktere Zuordnung sei aufgrund der

beiden ineinander übergehenden Tätigkeiten und mangels erfolgter Zeitaufzeichnungen nicht möglich. Doch beschäftigte die P-GmbH/Ö neben dem Bf keine weiteren Handelsvertreter/Außendienstmitarbeiter.

Allerdings weist die abgabenbehördliche Arbeitgeberdatenbank zur P-GmbH/Ö etwa für 2012 10 Lohnzettel aus (vorwiegend für kurzfristige und geringfügige Dienstverhältnisse). Aus einer AP 2014-2016 bei der P-GmbH/Ö liegen Rechnungen über Fremdleistungen vor, die u.a. Komponenten einer Handelsvertretertätigkeit beinhalten (vgl. Re Vertreter-1 u. Vertreter-2 ex 2016, BFG-Akt OZ 100/101).

Die GF-Bestellung des Bf erfolgte im Gesellschaftsvertrag der P-GmbH/Ö vom Okt 2005. Die Vorlage eines in den Verfahrensjahren maßgeblichen Geschäftsführervertrages blieb er - trotz eines ab 1.1.2009 existierenden „Anstellungsvertrages“ (vgl. BFG-Akt, OZ 123/150) - im gesamten Verfahren schuldig.

Lt. Abgabenerklärungen der P-GmbH/Ö (steuerl. Vertretung ident mit jener des Bf) stand dem Bf im Verfahrenszeitraum ein Leasing-Pkw der Gesellschaft zur Verfügung (4/2009 – 12/2012 VW Golf TDI, 103 KW, ab 12/2012 Audi A6 mit Luxustangentenansatz). Die laufenden Kosten des Pkw-Betriebes sowie die Inlandsreisekosten des Bf (incl. Parkgebühren und Reisediäten) wurden von der P-GmbH/Ö getragen. Zudem bildet die P-GmbH/Ö aufgrund einer Pensionszusage an den Bf ab dem Jahr 2009 eine Pensionsrückstellung (BFG-Akt, OZ 123/150).

Den Kilometergeld-Ansatz in seinen ESt-Erklärungen begründete der Bf im Verfahren mit der fallweisen Nutzung seines Privat-Pkw für berufliche Zwecke und legte zum Nachweis einzelne Blätter aus Stehkalendern für 2011/2012 mit handschriftlich angemarkten Streckenkilometern (vorwiegend zu Freitags- bzw. Wochenendfahrten) und vereinzelt Schlagworten (Ortsangaben/Tätigkeitshinweisen) vor (BFG-Akt, OZ 42).

Ein Fahrtenbuch (wie beim FA Betriebseröffnungsbesuch im Okt. 2007 vorgelegt) wurde nach den Angaben des Bf nicht mehr geführt.

Im Zuge der bereits erwähnten AP bei der P-GmbH/Ö für 2014-2016 (Prüfungsbeginn Sept.2018) wurden u.a. Provisionszahlungen an die P-Holding/D, die ab 7/2010 dritte Gesellschafterin der P-GmbH/Ö (mit YY als GF), als verdeckte Ausschüttung (vA) behandelt.

Nach den Feststellungen der AP hatte die P-Holding/D im Prüfungszeitraum der P-GmbH/Ö monatlich unter der Leistungsbezeichnung „Provisionsabrechnung“ je 1% des Nettoumsatzes der P-GmbH/Ö in Rechnung gestellt und bezahlt erhalten.

Lt. Angaben im AP-Verfahren der P-GmbH/Ö soll mit diesen Rechnungen tatsächlich der GF-Bezug des (in Deutschland wohnhaften) YY abgerechnet worden sein. Dazu wurden im AP-Verfahren dessen Aufgabenbereiche als (zweiter) GF der P-GmbH/Ö detailliert aufgelistet (Buchhaltung, Controlling, Produktentwicklung, Beschaffungs- und Absatzmarketing).

Das Finanzamt begründete die verdeckte Ausschüttung mit dem fehlenden Nachweis der diesen Rechnungen gegenüberstehenden Gegenleistungen der P-Holding/D, zumal diverse Leistungen der oa. Aufgabenbereiche zwischen der P-Holding/D und der P-GmbH/Ö zusätzlich abgerechnet worden seien (z.B. monatl. 500,- € netto für Buchhaltungskosten) und die P-Holding/D zudem Franchisegebühren in Höhe von 1% des Monatsumsatzes gesondert in Rechnung gestellt habe (AP-Bericht 12.Jän.2019, BFG-Akt OZ 89).

Im gegenständlichen Ermittlungsverfahren trat der Bf der Darstellung zur GF-Tätigkeit des im April 2019 als GF ausgeschiedenen YY für die P-GmbH/Ö vehement entgegen und verwies auf seine faktische Alleingeschäftsführung (insbesondere auch beim Projekt „Tiefkühlager“). Die steuerliche Vertretung des Bf enthielt sich mit Verwies auf ihre Vertretung beider GF einer Stellungnahme (NS v. 24./30.Nov.2021 zur SB im AP-Verf. des Bf, BFG-Akt OZ 50).

Die Behandlung der Provisionszahlungen an die P-Holding/D als verdeckte Ausschüttung wurde von der P-GmbH/Ö letztlich akzeptiert und die aufgrund der AP ergangenen Bescheide erwachsen ohne Rechtsmittel in Rechtskraft (identische steuerliche Vertretung wie Bf).

Leistungsvergütungen an den Bf wurden bei der AP 2014-2016 der P-GmbH/Ö nicht in Frage gestellt.

Die von der P-GmbH/Ö im Zeitraum 2014 – 2017 als „Vergütung für die Geschäftsführertätigkeit“ erfassten „Provisionen“ des Bf (ohne Berücksichtigung von Sachleistungen) decken sich im Wesentlichen mit den als Einnahmen aus der HV-Tätigkeit in dessen ESt-Erklärungen angegebenen Werten (vgl. Stellungnahme im AP-Verfahren der GmbH v. 20.Dez.2018 (BFG-Akt OZ 37) bzw. Jahresabschlüsse der P-GmbH/Ö 2014 - 2017):

	2014	2015	2016	2017
P-GmbH/Ö:	186.236,- €	219.057,84 €	230.605,41 €	200.170,59 €
E1/Bf:	186.236,- €	219.057,-- €	226.650,-- €	236.625,-- €

Differenzen erklären sich einerseits durch die unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten (§ 5 EStG bzw. § 4 (3) EStG) bzw. stehen im Zusammenhang mit außerordentlichen Leistungsabrechnungen des Bf (v.a. betreffend den Bau des „Tiefkühlagers“, etwa in der „überarbeiteten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung“ 2017 als Erlös aus „Baumanagement“ der Handelsvertreterstätigkeit des Bf zugeordnet).

Nach dem Verfahrensergebnis setzten sich die Einnahmen des Bf aus seiner Tätigkeit für die P-GmbH/Ö grundsätzlich aus zwei Teilkomponenten zusammen. Spätestens ab 2014 machte er seine daraus resultierenden Ansprüche jeweils mit gesonderten Monatsrechnungen geltend (vgl. Rechnungsnummern zu vorliegenden Rechnungen). Für Sonderleistungen legte er anlassbezogen zusätzliche Rechnungen.

Eine Monatsrechnung betraf das „Grund“- bzw. „Basisentgelt“ (Fixum), das 2011/2012 je 12.000,- € betrug und ab 2013 in Zweijahresschritten um je 3% valorisiert wurde.

Daneben verrechnete der Bf der P-GmbH/Ö monatlich auch eine Umsatzprovision wie sie im AP-Verfahren der Gesellschaft zum zweiten GF YY festgestellt wurde (1% vom Umsatz der P-GmbH/Ö).

UVA des Bf aus 2011 zeigen, dass dessen Entlohnung durch die P-GmbH/Ö bereits in diesem Jahr neben einem Fixanteil auch eine umsatzbasierte Komponente enthielt (Umsätze lt. UVA 2.Quartal/2011 36.000,- €, lt. UVA 9/2011 13.959,- €).

Vorliegende Rechnungen des Bf belegen, dass im Rahmen des Fixums die gesamte Leistungspalette aus dem Vertriebsvertrag vom 1.Juli 2007 einschließlich „geringer“ Leistungen betreffend das „Tiefkühlagerprojekt“ abgerechnet wurden. Ab 2015 gab es zudem gesonderte Honorarnoten/Rechnungen für die Leistungen im Zusammenhang mit dem Projekt „Tiefkühlager“ (Re/Bf v. 25.Dez 2014, 25.Okt/31.Dez. 2016, BFG-Akt OZ 76/82).

Im Zuge des verfahrensgegenständlichen Ermittlungsverfahrens legte der Bf den nicht unterfertigten Entwurf eines „Geschäftsführer-Anstellungsvertrages“ vom 11.Juni 2019 als „neuen“ schriftlichen GF-Vertrag vor (BFG-Akt OZ 61).

Die darin festgelegte Honorarregelung bestätigt den dargestellten Be- und Abrechnungsmodus für die Vergütungen des Bf (monatliche Grundvergütung 13.200,- € + USt, zahlbar 14x jährlich (= 12 x 12.000,- € ex 2011, valorisiert um je 3% in Zweijahresschritten + 10% Zuschlag, geglättet auf den nachfolgenden 100,- €-Betrag), zusätzlich 1% der Umsatzerlöse + USt, zahlbar in monatlichen Teilbeträgen (§ 2 (1) u. (2) des Vertragsentwurfs v. 11.Juni 2019).

Ein Vergleich mit den für das Jahr 2010 erklärten Einnahmen des Bf legt nahe, dass das Monatsfixum von 12.000,- € aus einer 3%igen Valorisierung und nachfolgenden Ergebnisglättung der durchschnittlichen Monateinnahmen aus 2010 resultiert, wobei 2010 das erste Jahr mit (deutlich) mehr als 2 Millionen Euro Umsatz bei der P-GmbH/Ö war und 2011 die vom Bf erklärten Einnahmen erstmals die Grenze aus dem „Vertriebsvertrag“ vom Juli 2007 (7% des Umsatzes der P-GmbH/Ö) überschritten.

Nach der Darstellung des Bf im verfahrensgegenständlichen AP-Verfahren stellt der vorliegende Entwurf des „Anstellungsvertrages“ vom 11.Juni 2019 die letztgültige Vertragsversion und Verschriftlichung des von den Vertragsparteien seit 2005 „gelebten“ Vertragsverhältnisses dar (mit Änderungen durch die Firmenpensionsvereinbarung ab 2009, die ihrerseits auf einen „Anstellungsvertrag ab 1.1.2009“ verweist, BFG-Akt OZ 123/150).

Aufgrund der ergänzenden Erkenntnisse aus dem AP-Verfahren der P-GmbH/Ö für 2014 - 2016 geht das BFG davon aus, dass bereits der ab 1.1.2009 geltende „Anstellungsvertrag“

vergleichbare Regelungen wie der Entwurf vom 11.Juni 2019 enthalten hatte, die in der Folge „tatsächlich gelebt“ worden waren.

§ 3 des Vertragsentwurfes vom 11.Juni 2019 enthält Regelungen zum Bereich „*Spesen & Auslagen*“. Demnach erhält der Bf seine im Interesse der P-GmbH/Ö getätigten „*Kosten und sonstigen Aufwendungen*“ gegen Einzelnachweis erstattet (Bahnreisen: Kosten der 1.Klasse; Flugreisen: Businessclass-Kosten). Für Kfz-Fahrten steht dem Bf „*ein Dienstwagen vom Typ Audi A6 allroad mit Vollausrüstung (Referenzfahrzeug) zur beruflichen und privaten Nutzung*“ und Anspruch auf Austausch nach vier Jahren Nutzungszeit zur Verfügung. Ausdrücklich zulässig ist die unentgeltliche Nutzung auch für Privatzwecke sowie durch die Lebensgefährtin bzw. Ehegattin des Bf. „*Sämtliche Kosten der Benutzung des Fahrzeuges, inklusive der Kosten für Treibstoff, Öl, Service und sonstigen Unterhalt übernimmt die Gesellschaft.*“

Der Bf verpflichtet sich zur Übernahme des Sachbezugswertes für die Privatnutzung bzw. der auf den Privatanteil entfallenden Steuern.

Zudem stellt die Gesellschaft dem Bf „*im Betriebsgebäude am Gesellschaftssitz eine Übernachtungs- und Schlafmöglichkeit wie im bisherigen Umfang weiterhin zur Verfügung.*“ Bei Entfall dieser Übernachtungs- und Schlafmöglichkeit hat der Bf „*Anspruch auf Ersatz von Hotelkosten inklusive Frühstück der Viersternekategorie.*“

Nach den Angaben des Bf handelt es sich bei der Nächtigungsmöglichkeit um einen Raum im Betriebsgebäude der P-GmbH/Ö, der lediglich als „*Notschlafstelle an einigen Tagen im Jahr genutzt*“ wird (Bf-Stellngn. 30.Mai 2022, BFG-Akt OZ 149).

Bereits in einem (nicht unterfertigten) Entwurf eines „*Vertriebsvertrages*“ zwischen der P-GmbH/Ö und dem Bf vom 1.Juli 2007 war ein von der Gesellschaft für die Außendiensttätigkeit des Bf zur Verfügung zu stellender „*geeigneter Pkw*“ vorgesehen gewesen, dessen laufende Kosten – ebenso wie jene für ein Mobiltelefon und für Quartiere im Zuge von Außendienstnächtigungen - die P-GmbH/Ö zu übernehmen hatte. Auch dieser Vertragsentwurf hatte neben einer Fixprovision (mtl. 4.500,- € + USt, zahlbar „*nach erfolgreicher Erfüllung der vereinbarten Kundenbetreuung*“) auch zusätzliche „*Sonderprovisionen...nach gesonderter Vereinbarung*“ vorgesehen, wenn auch abhängig von der geschäftlichen Entwicklung der Gesellschaft und dem Engagement des Bf (maximal 10.000,- € + USt p.a.).

Nach handschriftlichen Anmerkungen der Prüferin aus dem AP-Verfahren der P-GmbH/Ö auf dem Vertragsentwurf, war im Zusammenhang mit dem Vertriebsvertrag vom Juli 2007 über einen „*5% Aufschlag auf Einkauf bei P. Deutschland*“ für Abschlüsse bis zu einem Jahresumsatz von 700.000,- € (= max. 35.000,- €) verhandelt worden.

Wie bereits festgestellt, findet sich in der unterfertigt vorgelegten Variante des „Vertriebsvertrages“ vom 1.Juli 2007 anstelle eines Fixbetrages eine Vereinbarung über eine ausschließlich umsatzabhängige „Provision von derzeit 7% zuzüglich USt nach erfolgreicher Erfüllung der Kundenbetreuung“, mit der zugleich alle Kosten des Bf abgegolten sein sollen. Zusätzliche erfolgsabhängige „Sonderprovisionen“ sind auch nach diesem Vertrag auf Basis „gesonderter Vereinbarungen“ möglich, nun jedoch ohne betragsmäßige Beschränkungen.

Bis auf die angeführten Vergütungsbestimmungen und eine Regelung zur Form künftiger Vereinbarungen zwischen den Vertragsparteien, deckt sich der Vertragstext des Entwurfs mit der unterfertigten Version des ab 1.Jänner 2007 geltenden „Vertriebsvertrages“.

Im Gegensatz zum nicht unterfertigte Vertragsentwurf vom 1.Juli 2007 lässt der unterfertigte Vertrag vom 1.Juli 2007 nun auch mündliche Abänderungen/Ergänzungen bei entsprechender „Dokumentation“ zu.

Obwohl bei Prüfungsbeginn zur umfassenden Unterlagenvorlage aufgefordert und wiewohl der Vertrag vom 1.Juli 2007 nach den Angaben des Bf „tatsächlich nie gelebt“ wurde, blieb der Bf solche „Dokumentationen“ über mündlich vereinbarte Änderungen im Verfahren schuldig (AP/Bf: AV 30.Sept.2021 u. NS 24./30.Nov. 2021; BFG/mV 30.Nov.2022).

Auch der in der Pensionsvereinbarung aus dem Jahr 2009 erwähnte „Anstellungsvertrag ab 1.1.2009“ lag weder im AP-Verfahren des P-GmbH/Ö noch im gegenständlichen Ermittlungsverfahren vor.

In der mündlichen Beschwerdeverhandlung vom 30.Nov.2022 nannte der Bf Zeitmangel als Grund für die lange Zeit weitgehend unterbliebene Verschriftlichung seiner Rechtsbeziehungen zur P-GmbH/Ö.

Das BFG geht aufgrund des Gesamtergebnisses des durchgeführten Ermittlungsverfahrens jedoch von einer bewussten Strategie zur Vermeidung/Erschwerung einer nachprüfenden Kontrolle aus.

Aus dem Datenvergleich der Abgabenerklärungen des Bf mit jenen der P-GmbH/Ö ergibt sich zu den Vergütungen des Bf folgendes Bild:

Im Jahr 2006 hatte die P-GmbH/Ö einen Umsatz von knapp 630.000.- € erzielt, 2007 waren es rd. 811.000,- €.

Der Bruttolohn des Bf betrug 2006 rd. 8,5% des Umsatzes der P-GmbH/Ö (11x 4.500,- € + 11.144,- €).

Auch im Jahr 2007 erklärte der Bf Gesamteinnahmen iHv rd. 8,5% des Umsatzes der P-GmbH/Ö.

Ein monatlicher Fixbetrag von 4.500,- €, Sonderprovisionen von max. 10.000,- € oder eine 5%-Umsatzobergrenze von 35.000,- € sind aus den für 2007 vollständig vorliegenden Rechnungen des Bf (3 Rechnungen vom 30.9., 30.11. bzw. 31.12.2007) nicht abzuleiten.

Nachdem die in den Jahren 2006/2007 versteuerten Einnahmen des Bf je rd. 8,5% des in diesen Jahren erzielten Umsatzes der P-GmbH/Ö erreicht hatten, sank dieser Wert in den Folgejahren 2008 -2010 auf jeweils knapp unter bzw. über 6% des – ab 2008 allerdings stark angestiegenen - GmbH-Umsatzes.

2010 erreichten die durchschnittlichen Monatseinnahmen des Bf mit 11.622,- € jenen Wert, der ihm (um 3% valorisiert und auf 12.000,- € geglättet) ab 2011 als Monatsfixum ausbezahlt wurde (vgl. UVA 2.Quartal/2011).

Ab 2011 lagen die Geldvergütungen des Bf über 7% des – nun deutlich erhöhten - GmbH-Umsatzes.

Die angeführten Daten belegen in Bezug auf die Geldentlohnung des Bf somit ein Abweichen sowohl vom nicht unterfertigten Entwurf als auch vom unterfertigten „*Vertriebsvertrag*“ vom 1.Juli 2007 (erstmalig vorgelegt im Jahr 2010).

Im verfahrensgegenständlichen AP-Verfahren bestätigte der Bf eine - den vorgelegten Vertragsunterlagen nicht zu entnehmende – „*1% Umsatzprovision*“ als Teil seiner Vergütung von der P-GmbH/Ö (AP/NS 24.Nov. 2021).

Zugleich dokumentieren die vorliegenden Jahresabschlüsse der P-GmbH/Ö bereits für den Verfahrenszeitraum eine Kostenübernahme der Gesellschaft für Kfz- und Reiseaufwand sowie Telefonkosten des Bf.

Die Jahresabschlüsse der P-GmbH/Ö bestätigen für den Verfahrenszeitraum auch die bereits dargestellte Art der Leistungsverrechnung zwischen dem Bf und der Gesellschaft nach dem für die Folgejahre errechneten Schema (je 12 x 12.000,- € Fixum plus 1% Umsatzprovision). Die rechnerische Ermittlung aus den erklärten Einnahmen des Bf (E1) unter Berücksichtigung des oa. „Fixums“ zeigt, dass die Basis für die Umsatzprovision – so wie bei YY - 1% des Gesamtumsatzes der P-GmbH/Ö war:

Berechnung w.o.:	2011: 164.127,63 €	2012: 168.323,20 €
lt. E1/Bf:	2011: 167.991,28 €	2012: 168.020,36 €

Die Abweichungen erscheinen wiederum durch die unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten erklärbar bzw. ggfs auch durch außerordentliche Leistungsabrechnungen möglich.

Die P-GmbH/Ö wies in den Jahresabschlüssen 2011/2012 „*bezogene Leistungen/Honorare*“ von insgesamt 254.541,- € bzw. 295.738,- € aus.

Bei Abzug der oa. Leistungsentgelte an den Bf (Fixum + Umsatzprovision) und Berücksichtigung einer weiteren 1% Umsatzprovision für den zweiten GF YY verbleiben rechnerisch hinreichende Beträge zur Erfassung der nachfolgend in Abschnitt B erörterten „*Marketinghonorare*“ an die XY s.r.o.

Auf der Grundlage des dargestellten Verfahrensergebnisses erweisen sich die für den Verfahrenszeitraum erklärten Einkünfte des Bf als Ergebnis der Vergütung seiner Gesamttätigkeit für die P-GmbH/Ö. Eine Trennung in Einkünfte aus der GF-Tätigkeit und solche aus der HV-Tätigkeit würde den tatsächlichen Verhältnissen nicht gerecht werden.

Die untrennbar verpackte Leistungserbringung wurde vom Bf bzw. seiner steuerlichen Vertretung im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren mehrmals betont (Stb-Mail + NS/Nachschau 8/2019, AP-NS 11/2021).

Abgesehen vom Umstand, dass sich im Verfahren keinerlei Anhaltspunkte für eine getrennt organisierte Betriebsstruktur der Betätigungen beim Bf fanden, wird diese Beurteilung bereits durch die vor den verfahrensgegenständlichen BFG-Ermittlungen eingereichten ESt-Erklärungen ab 2006 bestätigt, in denen der Bf jeweils eine einzige (einheitliche) Einkunftsquelle ausgewiesen hatte.

Im Jahr 2006 ist für den Bf nur eine Einkunftsquelle aus nicht selbständiger Arbeit dokumentiert. Gesonderte Provisionserlöse aus einer eigenständigen HV-Tätigkeit gab es 2006 demnach nicht. Bereits damals hatte der Bf die Funktion des GF der P-GmbH/Ö inne. Als Folge seiner 25%-Beteiligung an der P-GmbH/Ö wurde die gesamte Tätigkeit für die Gesellschaft im Wege eines Lohnbezuges abgerechnet. Das Dienstverhältnis bezog sich notwendigerweise auf die Funktion des Bf als (einziger) handelsrechtlicher GF der ostösterreichischen Niederlassung, wobei ihm nach dem Verfahrensergebnis die Erledigung der vor Ort anfallenden GF-Aufgaben tatsächlich weitgehend zur Gänze zukam.

Das durch den nachfolgenden Anstieg der Beteiligung des Bf an der P-GmbH/Ö abgabenrechtlich vorgegebene Ende des Dienstverhältnisses führte zwar zum Wechsel der Einkunftsart in den ESt-Erklärungen ab 2007, doch wurden weiterhin einheitliche Einkünfte erklärt.

Der Bf ordnete diese Einkünfte seiner - dem FA allein gemeldeten – HV-Tätigkeit zu und verneinte noch im Rechtsmittelverfahren zur ESt 2007 - unter Vorlage des unterfertigten „*Vertriebsvertrages*“ vom 1.Juli 2007 - den Bezug einer GF-Vergütung.

Das Ergebnis des durchgeführten Ermittlungsverfahrens und insbesondere auch die überzeugenden Ausführungen des Bf zur Art seiner Leistungserbringung für die P-GmbH/Ö bestätigen, dass eine Trennung der erhaltenen Vergütungen in zwei unterschiedliche Einkunftsquellen zu einem realitätsfremden Ergebnis führen würde.

Der im „*Vertriebsvertrag*“ vom Juli 2007 umfassend formulierte Aufgabenbereich des Bf (bestätigt durch die vorliegenden Honorarnoten des Bf an die P-GmbH/Ö) unterstreicht die inhaltliche Verschränkung der Tätigkeitsbereiche und der damit verbundenen Vergütungen.

Bereits die in der ursprünglichen Fassung des „*Vertriebsvertrages*“ vom 1. Juli 2007 vorgesehene Entlohnung - mit einem weitaus überwiegenden Anteil an Fixvergütung und der Übernahme von Kosten einer Außendienstverrichtung durch die P-GmbH/Ö - zeigt, dass im Blick der Vergütungsregelung in erster Linie die GF-Funktion des Bf stand.

Dazu kommen die umfangreichen Zusatzleistungen der P-GmbH/Ö (bereits ab dem Vertragsentwurf 2007 Zurverfügungstellung eines Dienstwagens und Kostentragung einer Außendiensttätigkeit des Bf, GF-Anstellungsvertrag und Pensionszusage im Jahr 2009, Zurverfügungstellung einer Schlaf-/Nächtigungsmöglichkeit in der Nähe des Betriebsstandortes).

Auch die im AP-Verfahren der P-GmbH/Ö eingebrachte Stellungnahme des YY vom Dez 2018 untermauert, dass die Entlohnung des Bf primär der Abgeltung seiner Geschäftsführerleistungen galt (Bezeichnung als GF-Erlöse).

Nicht zuletzt zeigt ein 2019 ausgetragener Rechtsstreit zwischen dem Bf und der P-GmbH/Ö über dessen Leistungshonorierung betreffend das Projekt „*Tiefkühlager*“ (Abgeltung mit der laufenden Vergütung oder Sondervergütungen für „*Baumanagement*“) den mit dem Geschäftserfolg weiter zunehmenden Stellenwert der GF-Funktion des Bf. Einer HV-Tätigkeit ist diese Leistungskomponente ohne Zweifel nicht zuzuordnen.

Wie gezeigt wurde, entfiel im Verfahrenszeitraum (und in den Jahren danach) der Hauptteil der Geldvergütungen des Bf auf eine monatliche Fixentlohnung. Die zusätzlich ausbezahlte Umsatzprovision machte einen vergleichsweise geringen Anteil aus und ist, aufgrund ihrer Berechnung aus dem Gesamt(kunden)umsatz der P-GmbH/Ö, zudem vom Erfolg aus einer HV-Tätigkeit des Bf entkoppelt. Angaben des YY im AP-Verfahren der P-GmbH/Ö und vorliegende Rechnungen von Mitarbeitern der P-GmbH/Ö zeigen, dass der Kundenumsatz der Gesellschaft keineswegs nur aus den Handelsvertreterleistungen des Bf resultierte.

Zugleich überschritt die Entlohnung des Bf bereits im Jahr 2010 die Kostengrenze von 120.000,- € p.a., die der Bf noch im Jahr 2021 als kalkulatorischen Grenzwert für Handelsvertreter *mit eigenem Pkw* in Österreich nannte (AP-Niederschrift 24./30. Nov. 2021).

Auch die im „*Vertriebsvertrag*“ aus dem Jahr 2007 genannten die Zuständigkeitsbereiche belegen, dass die Aufgabenfelder des Bf von Anfang an wesentliche Agenden umfassten, die nicht Teil einer Tätigkeit als selbständiger Handelsvertreter sind, sondern zu den Aufgaben einer Geschäftsführung gehören (z.B. Aufbau des Vertriebsablaufes der P-GmbH/Ö; Übernahme aller notwendigen Koordinationsaufgaben in der Niederlassung Ostösterreich;

Suche eines geeigneten Standortes für das künftige Tiefkühlager; Prüfung, Beurteilung und Überwachung der Kreditwürdigkeit/Bonität von Kunden).

Eine Rechnung des Bf Nr 23/2014 vom 25.Dez.2014 zeigt, dass ein breites Aufgabenspektrum jenseits einer HV-Tätigkeit vom Bf auch tatsächlich „gelebt“ und im Rahmen der monatlichen Vergütungen abgegolten wurde.

Vom Entwurf abweichende bzw. nicht geregelte Bereiche in der unterfertigten Version des „Vertriebsvertrages“ vom 1.Juli 2007 werden durch das – vom Bf mehrfach eingeräumte – Abweichen der „gelebten“ Praxis bestätigt, die in den Detailfeststellungen dieses Abschnitts dokumentiert ist. Wie gezeigt wurde, sind von der abweichenden Praxis sowohl die dem Bf zugeflossenen Geldvergütungen als auch die Sachleistungen der P-GmbH/Ö betroffen.

Das BFG schließt aus den dargestellten Umständen, dass die Tätigkeit des Bf für die P-GmbH/Ö als untrennbare Einheit von GF- und HV-Agenden angelegt bzw. ausgestaltet war und die daraus resultierende Gesamtentlohnung des Bf (Geld- und Sachleistungen) von Beginn an - und jedenfalls auch im Verfahrenszeitraum - eine deutlich stärkere Komponente zur Honorierung seiner GF-Tätigkeit enthielt, wobei die Geldentlohnung im überprüften Zeitraum aus einem einheitlichen Fixbetrag für beide Bereiche und einer gesondert abgerechneten Umsatzprovision bestand, die keine Ableitung aus und damit keinen Rückschluss auf die Abgeltung einer HV-Tätigkeit des Bf zulässt.

II. Rechtslage:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

§ 17 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 100/2006 bzw. BGBl. I Nr. 112/2012 lautet, soweit verfahrensrelevant:

„(1) Bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 können die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt

- bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6%, höchstens jedoch 13 200 €,

- sonst 12%, höchstens jedoch 26 400 €,

der Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 lit a der Bundesabgabenordnung einschließlich des Umsatzes aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 EStG. Daneben dürfen nur folgende Ausgaben

als Betriebsausgaben abgesetzt werden: Ausgaben für den Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen sind oder einzutragen wären, sowie Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) und für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebgegenstand des Unternehmens bilden, weiters Beiträge im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1. § 4 Abs. 3 vorletzter Satz ist anzuwenden.

(2) Die Anwendung des Durchschnittssatzes gemäß Abs. 1 setzt voraus, daß

1. keine Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 ermöglichen,

2. die Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 220 000 Euro betragen,

aus der Steuererklärung hervorgeht, dass der Steuerpflichtige von der Pauschalierung Gebrauch macht.

(..)

(4) Für die Ermittlung des Gewinnes können weiters mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen Durchschnittssätze für Gruppen von Steuerpflichtigen aufgestellt werden. Die Durchschnittssätze sind auf Grund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen festzusetzen. Solche Durchschnittssätze sind nur für Fälle aufzustellen, in denen weder eine Buchführungspflicht besteht noch ordnungsmäßige Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ermöglichen.“

Zu den in § 17 (1) EStG genannten Einkünften gem. § 22 Z 2 EStG 1988 gehören, soweit verfahrensrelevant:

„ (...) Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind stets die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 3) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft in einem Zeitpunkt des Veranlagungszeitraumes mehr als 25 vH beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich.“(....)

Die für das Verfahren maßgeblichen Bestimmungen der auf Basis des § 17 (4) EStG ergangenen Verordnung für die Gewinnermittlung - Handelsvertreter BGBl. II Nr. 200/95 idF BGBl. II Nr. 635/2003 (nachfolgend HV-PauschV) lauten:

§ 1 Z 1: „Bei einer Tätigkeit als Handelsvertreter im Sinne des Handelsvertretergesetzes 1993, BGBl. Nr. 88/1993, können im Rahmen der Gewinnermittlung bestimmte Betriebsausgaben mit Durchschnittssätzen angesetzt werden.

§ 2. Bei der Anwendung von Durchschnittssätzen gilt folgendes:

(1) Durchschnittssätze können nur für die in Abs. 2 und 3 angeführten Betriebsausgaben (...) angesetzt werden. Neben dem jeweiligen Durchschnittssatz dürfen Betriebsausgaben (...) nur dann berücksichtigt werden, wenn sie in vollem Umfang nach den tatsächlichen Verhältnissen angesetzt werden.

(2) Der Durchschnittssatz für Betriebsausgaben umfaßt

- Mehraufwendungen für die Verpflegung (Tagesgelder im Sinne des § 4 Abs. 5 in Verbindung mit § 26 Z 4 des Einkommensteuergesetzes 1988),

- Ausgaben für im Wohnungsverband gelegene Räume (insbesondere Lagerräumlichkeiten und Kanzleiräumlichkeiten),

- Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden,

- üblicherweise nicht belegbare Betriebsausgaben wie Trinkgelder und Ausgaben für auswärtige Telefongespräche.

Der Durchschnittssatz beträgt 12% der Umsätze (§ 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung), höchstens jedoch 5 825 Euro jährlich.“

(3)....

Handelsvertreter im Sinne des Handelsvertretergesetzes 1993 ist, “wer von einem anderen (im folgenden „Unternehmer“ genannt) mit der Vermittlung oder dem Abschluß von Geschäften, ausgenommen über unbewegliche Sachen, in dessen Namen und für dessen Rechnung ständig betraut ist und diese Tätigkeit selbständig und gewerbsmäßig ausübt.“ (§ 1 Abs. 1 HandelsvertreterG 1993 idF BGBl. I Nr. 103/2006)

§ 10 Abs. 1 EStG 1988 lässt bei natürlichen Personen jährlich den Abzug eines Gewinnfreibetrages (GFB) von bis zu 13% des Gewinnes aus einer betrieblichen Tätigkeit, insgesamt jedoch höchstens 100 000 Euro, zu. Die Bestimmung unterscheidet zwischen einem Grundfreibetrag (bis zu einer Bemessungsgrundlage von 30.000,- Euro) und einem investitionsbedingten Gewinnfreibetrag (InvGFB), der von den Anschaffungs-/Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter berechnet wird (§ 10 Abs. 1 Z 2 u. Z 3 EStG).

§ 10 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 idF des Verfahrenszeitraumes lautet:

„Wird der Gewinn nach § 17 oder einer darauf gestützten Pauschalierungsverordnung ermittelt, steht nur der Grundfreibetrag nach Z 2 zu. Ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag kann nicht geltend gemacht werden.“

Aus verfahrensrechtlicher Sicht sind für das anhängige Verfahren insbesondere folgende Bestimmungen maßgeblich:

„Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.“ (§ 115 Abs. 1 BAO)

„Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muß vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.“ (§ 119 Abs. 1 BAO)

„Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.“ (§ 138 Abs. 1 BAO)

„Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.“ (§ 138 Abs. 2 BAO)

„Für Zwecke der Abgabenerhebung kann die Abgabenbehörde bei Personen, die nach abgabenrechtlichen Vorschriften Bücher oder Aufzeichnungen zu führen haben, Nachschau halten. (...) In Ausübung der Nachschau (Abs. 1) dürfen Organe der Abgabenbehörde (...) die Vorlage der nach den Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie sonstiger für die Abgabenerhebung maßgeblicher Unterlagen verlangen und in diese Einsicht nehmen.“ (§ 144 BAO)

„Bei jedem, der zur Führung von Büchern oder von Aufzeichnungen oder zur Zahlung gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde verpflichtet ist, kann die Abgabenbehörde jederzeit alle für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse prüfen (Außenprüfung).“ (§ 147 Abs. 1 BAO)

„Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.“ (§ 166 BAO)

„Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.

Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.“ (§ 167 Abs. 1 und Abs. 2 BAO).

Zufolge § 2a BAO gelten die angeführten Bestimmungen auch für das BFG.

Für das finanzgerichtliche Verfahren gilt des Weiteren:

„Im Beschwerdeverfahren haben die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind. (...)

Die Verwaltungsgerichte können das zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes erforderliche Ermittlungsverfahren durch eine von ihnen selbst zu bestimmende Abgabenbehörde durchführen oder ergänzen lassen.“ (§ 269 Abs 1 und Abs 2 BAO).

„Soweit die Abgabenbehörde die Vorlage von Akten unterlässt, kann das BFG zudem nach erfolgloser Aufforderung unter Setzung einer angemessenen Nachfrist auf Grund der Behauptungen des Beschwerdeführers erkennen (§ 266 Abs. 4 BAO).

Für die Anwendbarkeit der HV-PauschV ist entscheidend, dass die betreffende Tätigkeit die in § 1 Abs 1 HandelsvertreterG 1993 genannten Merkmale einer Geschäftsvermittlung - der Selbständigkeit, der Gewerbsmäßigkeit, des ständigen Betrauungsverhältnisses und des Tätigwerdens im Namen und für Rechnung eines anderen - erfüllt.

Werden Tätigkeiten, die diesen Voraussetzungen entsprechen, vom geschäftsführenden Gesellschafter einer GmbH im operativen Bereich/Geschäftsfeld der GmbH ausgeübt, gehören die daraus erzielten Einkünfte nach der ständigen VwGH-Rechtsprechung zu § 41 (2) FLAG und § 122 (7f) WirtschaftskammerG 1998 (DB/DZ-Pflicht) bei einem Beteiligungsausmaß von mehr als 25% zu dessen Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG. Dabei kommt es im Wesentlichen darauf an, ob der für die Gesellschaft tätige Gesellschafter in den Betriebsorganismus der GmbH eingegliedert ist. Dieses Merkmal wird durch jede nach außen hin auf Dauer erkennbar angelegte Tätigkeit erfüllt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld verwirklicht wird. Die Art der Tätigkeit ist nicht entscheidend. Die Zuordnung erfolgt auch, wenn die Betätigung einer anderen Einkunftsart zuzuordnen wäre, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht. Selbst ein Überwiegen der operativen Tätigkeit führt zu keiner anderen Beurteilung. (vgl. zu HV-Tätigkeit bei 50%GmbH-Beteiligung etwa VwGH 4.6.2020, Ra 2020/15/0002 mit Verweis auf VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018 (verstärkter Senat); VwGH 19.3.2008, 2008/15/0083; VwGH 28.5.2008, 2006/15/0141; VwGH 22.12.2004, 2002/15/0140; VwGH 26.11.2003, 2001/13/0129, u.a.).

Im Übrigen umfasst der Begriff der Vertretertätigkeit nicht jegliche Außendiensttätigkeit, sondern nur solche Tätigkeiten, die auf die Anbahnung und den Abschluss von Geschäften zur Kundenbetreuung erfolgen. Dagegen gehören etwa Kontroll-, Inkasso- oder beratende Tätigkeiten nicht zur Vertretertätigkeit (VwGH 4.9.2019, Ro 2019/13/0024, VwGH 18.12.2013, 2009/13/0261, mwN).

Der VwGH ordnet Pauschalierungen den Begünstigungsbestimmungen zu, für die eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung der Abgabepflichtigen bei der abgabenbehördlichen Überprüfung besteht (vgl. VwGH 4.9.2019, Ro 2019/13/0024; VwGH 9.10.1991, 90/13/0007).

Nach der ständigen VwGH-Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Leugnet eine Partei im Abgabenverfahren eine für sie nachteilige Tatsache, so ist die Behörde nicht verpflichtet, im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn den Bestand der in Abrede gestellten Tatsache nachzuweisen (vgl. VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025 mit Verweis auf Ritz, BAO⁶, § 167 Tz 8; VwGH 21.11.1985, 85/16/0092).

III. rechtliche Würdigung:

Gemäß der oa. VwGH-Judikatur oblag es im anhängigen Verfahren primär dem Bf, alle Umstände darzulegen, auf welche die Anwendbarkeit der beantragten Betriebsausgabenpauschalierungen gestützt wird.

Der Bf war im Verfahrenszeitraum zu 50% an der P-GmbH/Ö beteiligt und fungierte als (einzelnvertretungsbefugter) GF mit erweitertem Aufgabenbereich (Leitungsaufgaben und operative Tätigkeit im Geschäftsfeld der Gesellschaft). Seine HV-Tätigkeit war sowohl intern als auch für Außenstehende untrennbar mit der Tätigkeit als GF der P-GmbH/Ö verbunden.

Einnahmen aus einer HV-Tätigkeit des Bf für andere Auftraggeber als die P-GmbH/Ö wurden im Verfahren nicht festgestellt. Im Geschäftsfeld der P-GmbH/Ö war sie dem Bf durch den Vertriebsvertrag vom Juli 2007 explizit untersagt (Konkurrenzverbot).

Ein von der P-GmbH/Ö getrenntes Einzelunternehmen des Bf war für Außenstehende (Kunden/Geschäftspartner) nicht wahrnehmbar. Eine gesonderte Betriebsorganisation für den GF-Bereich und die HV-Tätigkeit existierte nicht (kein getrennt zuordenbares Personal; keine getrennt zuordenbare Betriebs- und Geschäftsausstattung; kein unterscheidbares Marketing/Außenauftritt). Vielmehr gingen die GF-Tätigkeit und die HV-Tätigkeit, wie auch vom Bf im Verfahren wiederholt betont, untrennbar ineinander über.

Zugleich orientierte sich die Entlohnung des Bf vor allem an der Abgeltung der GF-Funktion (hohe Fixentlohnung samt umfangreicher Sachvorteile als Nebenleistungen). Bereits im

Jahr 2011 lag das „Jahresfixum“ mit 144.000,- € um 20% über jenem Wert, den der Bf im Jahr 2021 als üblichen kalkulatorischen Kostenfaktor für einen Handelsvertreter angab. Dagegen war eine konkrete Vergütung der HV-Tätigkeit im Verfahren nicht feststellbar (kein erkennbares Abstellen der Umsatzprovision auf Umsätze der P-GmbH/Ö, welche auf eine HV-Tätigkeit des Bf zurückgingen).

Vor diesem Hintergrund entspricht es der angeführten ständigen Rechtsprechung des VwGH, Komponenten der Vergütung, die auf eine HV-Tätigkeit des Bf zurückzuführen sind, dessen GF-Einkünften zuzuordnen und die gesamten Einkünfte des Bf aus seiner Tätigkeit für die P-GmbH/Ö im Verfahrenszeitraum als Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG zu versteuern. Für den beantragten Abzug pauschaler Betriebsausgaben kommt daher nur das Pauschale nach § 17 (1) EStG in Betracht.

Neben dem pauschalen Betriebsausgabenansatz sind aufgrund der Bestimmungen des § 17 (1) EStG von den lt. Gewinnermittlungen des Bf angefallenen Betriebsausgaben die bezahlten Sozialversicherungsbeiträge abzugsfähig. Dazu kommt der Gewinnfreibetrag (GFB) nach § 10 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 (Grundfreibetrag). Der Abzug eines InvGFB ist durch § 10 (1) Z 4 EStG in der 2011/2012 geltenden Fassung ausgeschlossen.

Zukäufe, die ihrer Art nach in ein Wareneingangsbuch einzutragen sind und abzugsfähige Lohnkosten iSd § 17 (1) EStG gehören zum betrieblichen Aufwand der P-GmbH/Ö. In den Abgabenerklärungen 2011 und 2012 sind derartige Kosten als Betriebsausgaben des Bf auch nicht ausgewiesen.

Zum geltend gemachten Fremdleistungsaufwand an die XY s.r.o. wird auf die nachfolgenden Ausführungen in Abschnitt B dieser Entscheidung verwiesen.

B) Fremdleistungsaufwand („Marketinghonorar“):

I. Sachverhalt:

Der Bf wies in den verfahrensgegenständlichen Gewinnermittlungen seines „Handelsvertreterbetriebes“ Fremdhonorare für „*Marketing*“ als betrieblichen Aufwand aus (2011: 49.992,- €; 2012: 93.000,- €). In seinen Umsatzsteuererklärungen behandelte er den Aufwand jeweils als Reverse Charge-Leistung nach § 19 (1)/ Art 19,2 UStG 1994. Zugehörige Zusammenfassende Meldungen (ZM) jenes Unternehmens, dem die in vorgelegten Rechnungen angegebene slowakische UID-Nr im Verfahrenszeitraum zuzuordnen war, waren nicht feststellbar (Ergebnis lt. FA/UID- u. MIAS-Abfrage Nov.2012: „XY s.r.o, G-Straße 6, 99999 K-Stadt, *Slovensko*“; ZM = 0).

Wie unter Abschnitt A festgestellt, hatte der Bf bereits in der - nach Abschluss des Rechtsmittelverfahrens 2007 eingereichten - ESt-Erklärung 2010, anstelle des bis dahin erklärten Auslandsverlustes, neben seinen HV-Einkünften einen Verlust aus einer zweiten

gewerblichen Einkunftsquelle im Inland ausgewiesen. Das als Verlust aus „*Beratung Marktausbau Slowakei*“ erklärte Betriebsergebnis resultierte im Wesentlichen aus Fremdleistungen von 49.992,- € (Betrag analog 2011) und Kilometergeldern für 30.000 Kilometer (keine zugehörigen Einnahmen).

Im verfahrensgegenständlichen AP-Verfahren verwies der Bf darauf, dass diesem Verlust Ausgaben an die slowakische XY s.r.o. zugrunde gelegen waren, wie sie im anhängigen Verfahren für 2011 und 2012 strittig sind.

Zur abgabenbehördlichen Aufforderung im Zuge der Veranlagung 2011, einen „*genauen Leistungsnachweis (Marketingkonzept)*“ zu den geltend gemachten Fremdhonoraren vorzulegen, übermittelte der Bf zunächst lediglich eine einseitige Kopie einer fremdsprachigen Rechnung (*Szamlja/Invoice*) der XY s.r.o. vom 30.Juni 2011 (Rechnungsadresse „G-Straße 6, 99999 K-Stadt“, slowak. UID-Nr und IBAN) betreffend „*Marketing/teve'kenyse'g teve'kensyse'g szweröde's szerint*“ über $3 \times 4.166 =$ „*Összesen/Total 12.498,-*“ (lt. Rechnung €-Betrag, fällig 30.Juni 2011) samt Kassaeingangsbeleg der XY s.r.o. vom 20.Sept.2011 (in offenbar anderer Fremdsprache) über einen entsprechenden €-Betrag („*Suma bez DPH 12.498*“), der weiters den Begriff „*Umrada Faktury*“ (wohl für Rechnung) und den Namen „Q“ enthält (BFG-Akt OZ 7).

Eine Person Namens Q. Q mit Budapester Adresse scheint in vorgelegten Verfahrensunterlagen als geschäftsführender Alleingesellschafter der XY s.r.o. auf (FA-Abfrage/ slowak. „*Business Register*“ 2/2013 u. ORBIS-Datenbank 5/2022, BFG-Akt OZ 79).

Ein – wann und von wem auch immer – auf die Rechnung vom 30.Juni 2011 kopierter Additionsbeleg stellt den Bezug zum geltend gemachten Fremdhonorar in der Gewinnermittlung des Bf für 2011 her ($4 \times 12.498,-$ ergibt 49.992,-).

Zu den drei weiteren Teilbeträgen gehörende Unterlagen wurden vom Bf weder im Zuge des (im Jahr 2012 durchgeführten) Veranlagungsverfahrens für 2011, noch im nachfolgenden Rechtsmittelverfahren vorgelegt.

Das BFG leitet aus dem vorliegenden Dokument ab, dass dem zum Jahr 2011 strittigen „*Marketinghonorar*“ zwölf gleichbleibende Monatsbeträge von je 4.166,- € (netto) zugrunde liegen, die jeweils quartalsweise abgerechnet und in bar an den GF der XY s.r.o. bezahlt worden sein sollen, wobei der einzige zum Jahr 2011 vorgelegte Kassabeleg einen Zahlungsverzug des Bf von fast 3 Monaten dokumentiert.

Unter Berücksichtigung von 20% USt ergibt sich für 2011 ein monatliches Honorar der XY s.r.o. von 5.000,- € bzw. ein Jahreshonorar von 60.000,- €.

Nahezu idente Rechnungen und Zahlungsbelege legte der Bf im Jahr 2013 auch zur Veranlagung 2012 vor. Abgesehen von den Betragsangaben unterscheiden sich die Abrechnungsunterlagen des Jahres 2012 insbesondere durch eine monatliche Abrechnung

(erstmalig 3/2012) und umgehende Bezahlung (Kassabelege der XY s.r.o. jeweils vom Tag der Rechnungslegung). Deutlich gestiegen war demnach das Monatshonorar (bis Juli 6.000,- € netto = + 44%, ab August weiter ansteigend von 10.000,- € bis auf zuletzt 19.000,- €).

Auf sämtlichen Rechnungen fehlen Barzahlungsbestätigungen des Geldempfängers. Die Kassabelege nehmen keinen Bezug auf die zugehörige Rechnungsnummer oder das Rechnungsdatum. Keiner der vorgelegten Rechnungs- und Kassabelege weist zudem Eingangs- oder Buchungsvermerke auf (im Gegensatz zu vorliegenden Rechnungen des Bf an die P-GmbH/Ö).

Dies obwohl im Juni 2013 eine N. N „als Buchhaltungsbüro“ - angeblich für die XY s.r.o. - die Erfassung der „Fakturen der Gemeinschaft ***Bf1*** (Bf-Adresse) für das Jahr 2011/2012 in der Buchhaltung“ bestätigt haben soll.

Tatsächlich waren Rechnungen des slowakischen Unternehmens betroffen. Auf welche Rechnungen und wessen Buchhaltung sich Frau N bezieht, ist in der Bestätigung nicht konkretisiert. Betragsangaben fehlen. Für die Unterfertigung verwendet Frau N einen persönlichen Namensstempel mit der (abweichend geschriebenen) slowakischen Rechnungsadresse der XY s.r.o, jedoch ohne Nennung der XY s.r.o.

Die im verfahrensgegenständlichen AP-Verfahren vorgelegten Auszüge aus Stehkalendern für 2011/2012 mit Außendienstterminen des Bf enthalten in beiden Jahren nur jeweils einen einzigen Eintrag, der einem der Kassaeingänge zuordenbar sein könnte (30.Sept.2011 bzw. 2. - 4.April 2012, BFG Akt OZ 42).

Darüberhinausgehende Nachweise für die behaupteten Barzahlungsvorgänge fehlen.

Trotz wiederholter Aufforderungen bzw. Ankündigungen, blieb der Bf etwa den Nachweis über die Herkunft der für die Barzahlungen verwendeten Geldmittel schuldig.

Nach den Angaben des Bf in der mündlichen Beschwerdeverhandlung vom 30.Nov. 2022 erfolgte die Barzahlung der Rechnungen regelmäßig im Zuge von Warenlieferungen nach Ungarn (anschließend Warenverteilung durch eine P- Lebensmittel Kft.).

Weshalb sich der Bf die erfolgte Barzahlung vom Empfänger nicht auf der zugehörigen Rechnung bestätigen ließ, konnte der Bf in der mündlichen Verhandlung nicht erklären.

Obwohl bereits im AP-Verfahren (vergeblich) nach dem Namen seines Ansprechpartners bei der XY s.r.o. befragt, war dem Bf in der mündlichen Verhandlung auch ein zum Geldempfänger gehöriger Name nicht Erinnerung.

Das BFG räumt den vorgelegten Rechnungen/Kassabelegen und der Bestätigung der N. N aufgrund der festgestellten Umstände keine Beweiskraft für den darin dokumentierten

Sachverhalt ein. Aus Sicht des BFG wird durch diese Unterlagen weder der geltend gemachte Aufwand, noch die Bezahlung der verfahrensgegenständlichen Rechnungen durch den Bf erwiesen.

Bereits im abgabenbehördlichen Verfahren war der Bf aufgefordert gewesen, die Existenz der XY s.r.o. nachzuweisen und deren Beurteilung als „Schein-/Briefkastenfirma“ durch das FA zu entkräften.

Im Vorlageantrag zur ESt 2011 bot er dazu, neben der bereits erörterten Bestätigung der N. N, ein fremdsprachiges Internetdokument über die Erfassung der XY s.r.o. im slowakischen „*Company Register*“ an.

Der Inhalt des am 16.Okt.2013 von der Internetadresse <http://de.wiki-firmy.com> erstellten fremdsprachigen Ausdrucks erschließt sich dem BFG nur teilweise (trotz angedeuteten Bezuges zu einer deutschen Internetadresse, weder deutscher noch englischer Text).

Während dem Ausdruck Angaben zu Gesellschaftern oder zur Geschäftsführung nicht zu entnehmen sind, scheint dem Unternehmen darin eine slowenische (!) Herkunft attestiert zu werden („*slovenska domenu*“).

Wie festgestellt, weist auch die MIAS-Abfrage des FA vom 16.Nov.2012 zur UID-Nr. aus der vorgelegten Rechnung vom 30.Juni 2011 die XY s.r.o. als slowenisches Unternehmen aus. Das weitere Verfahrensergebnis bestätigt einen Bezug zu Slowenien jedoch nicht.

Die durchgeführte abgabenbehördliche ZM-Überprüfung hatte ergeben, dass zur – ab 4/2008 gültigen - UID-Nr. der Gesellschaft im Jahr 2011 keinerlei Umsätze gemeldet worden waren.

Zudem hatte die Abgabenbehörde im Nov. 2012 versucht, durch eigene Internet-Recherchen Informationen über die XY s.r.o. einzuholen und war unter dem Link <http://www.orsr.sk> auf einen Eintrag mit dem Titel „*Business Register on Internet*“ des slowakischen Justizministeriums gestoßen (zum Unterschied von „*Company Register*“ in der Unterlage des Bf).

Der teilweise in englischer Sprache verfasste Text verweist ausdrücklich darauf, dass eine Verwendung für amtliche Zwecke unzulässig ist (*not applicable for legal acts*).

So wie beim Ausdruck des Bf von der – frei beschaffbaren - Internetadresse de.wiki-firmy.com, finden sich im Textteil des FA-Dokuments vom Nov. 2012 zum Gesellschaftszweck des Unternehmens als einzige für das BFG verständliche Begriffe die Worte „*hardware*“ und „*software*“, die mit Blick auf die Firmenbezeichnung der Gesellschaft eher auf ein Unternehmen aus der EDV-Branche hinweisen. Die angeführte Zuordnung im slowakischen Branchenindex „*SK NACE*“ unterstreicht dies („*OKEC 72100 Hardverove poradenstvo*“).

Einen Geschäftszweig der XY s.r.o. im Bereich von EDV-Dienstleistungen bestätigt definitiv die Wirtschaftsdatenbank ORBIS, die als Unternehmensbranche lt. „NACE“ bzw. „NACE 2017“ „Computer Systems Design and related Services“ bzw. „Computer programming, data processing and other computer related services,not elsewhere classified“ nennt (FA-Abfrage vom Mai 2022, BFG-Akt OZ 79).

Das BFG beurteilt die übereinstimmenden Hinweise auf die EDV-Branche in allen drei vorliegenden Unterlagen über die unternehmerische Erfassung der XY s.r.o., bei zugleich nicht erkennbaren Bezügen zur Gastronomie- oder Lebensmittelbranche, als ein (weiteres) deutliches Indiz gegen die im Verfahren dargestellte Leistung der XY s.r.o. für den Bf.

Dies umso mehr als der Bf einerseits im gesamten Ermittlungsverfahren belastbare Nachweise für die in Rechnung gestellten Marketingleistungen schuldig blieb und andererseits im Verfahrensverlauf die Leistungsinhalte zu den strittigen Rechnungen der XY s.r.o. grundlegend geändert darstellte (s. nachfolgend).

Im Zuge der vom FA im Amtshilfeweg veranlassten Überprüfung des 2011 verrechneten Marketinghonorars durch die zuständige slowakische Abgabenbehörde war die XY s.r.o. im Sommer 2013 an der angegebenen slowakischen Rechnungsadresse nicht erreichbar gewesen. Postzustellungen waren mit Vermerk „Empfänger unbekannt“ an die Abgabenbehörde retourniert worden. Daraufhin war die UID-Nr. der XY s.r.o. per 31.Aug.2013 begrenzt/zurückgenommen worden.

Die slowak. Behörde bezeichnete die angegebene Adresse im Erhebungsbericht, mit Verweis auf mehrere dort gemeldete Unternehmen, als „virtual office“.

Welche Quellen dieser Beurteilung zugrunde liegen, blieb im Bericht ebenso unerwähnt, wie durchgeführte Erhebungsmaßnahmen über die fehlgeschlagene Postzustellung hinaus. Zustellversuche an die Adresse des GF Q. Q in Budapest sind nicht dokumentiert. Auch über Erhebungen zum Geschäftsgegenstand des Unternehmens bzw. zu der an den Bf verrechneten Leistung machte die slowakische Behörde im Erhebungsbericht keine Angaben.

Das BFG schließt sich den vom Bf geäußerten Zweifeln am Erhebungsergebnis der slowakischen Abgabenbehörde und den daraus abgeleiteten Schlussfolgerungen an.

Tatsächlich vermag allein die postalische Unerreichbarkeit der XY s.r.o. an deren (aus nicht amtlichen Internetdaten bzw. den verfahrensgegenständlichen Rechnungen ex 2011/2012 stammender) Adresse im Jahr 2013, das Vorliegen einer „Schein-/Briefkastenfirma“ im Verfahrenszeitraum nicht zu belegen, auch wenn zur Zeit der behördlichen Erhebung an dieser Adresse weitere Unternehmen gemeldet waren.

Die Wirtschaftsdatenbank ORBIS nennt als slowakische Adresse der XY s.r.o. - bei identer UID Nr - abweichend von den strittigen Rechnungen und dem Stempel der N. N „G-Straße UL. 128/6, 99999 K-Stadt 1“ (BFG-Akt OZ 79).

Ob die fehlgeschlagene Postzustellung und das negative Ermittlungsergebnis der slowakischen Behörde durch diese Abweichung verursacht war, blieb im anhängigen Verfahren ebenso im Dunkeln, wie eine im Verfahrenszeitraum gültige Zustelladresse der XY s.r.o.

Fest steht allerdings, dass in den vorliegenden Unterlagen für den geschäftsführenden Alleingesellschafter Q. Q einheitlich eine Adresse in Budapest angegeben ist und im weiteren Ermittlungsverfahren vornehmlich von einer Leistungserbringung der XY s.r.o. in Ungarn die Rede war.

Neben Nachweisen zur Existenz der XY s.r.o. war der Bf bereits im abgabenbehördlichen Veranlagungsverfahren mehrfach und konkretisiert aufgefordert worden, Leistungsnachweise zu den strittigen Rechnungen seiner slowakischen Geschäftspartnerin vorzulegen.

Tatsächlich blieb er im gesamten Ermittlungsverfahren belastbare Beweismittel zum Inhalt der verrechneten „Marketing“-Leistungen schuldig. Weder wurden die in den Jahren 2011 und 2012 erbrachten „Basisleistungen“ der XY s.r.o. nachgewiesen oder auch nur glaubhaft gemacht, noch jene Zusatzleistungen, welche dem Honoraranstieg im Jahr 2012 zugrunde gelegen sein sollen.

Zudem änderten sich sowohl der vom Bf dargestellte Leistungsinhalt als auch der Leistungsort im Verlauf des Ermittlungsverfahrens grundlegend.

In Reaktion auf das im Veranlagungsverfahren 2011 angeforderte „Marketingkonzept“ hatte der Bf im nachfolgenden Rechtsmittel die von der XY s.r.o. abgerechneten Leistungen – ohne Anschluss von zugehörigen Auftragsvereinbarungen oder belastbaren weiterführenden Unterlagen zur Leistungserbringung und –abrechnung - wie folgt konkretisiert:

„- Adresssichtung

- Kundenaquisition in der Slowakei und in Ungarn (inkl. Menücheck)

- Information über Mitbewerberaktivitäten

- Schwerpunkt (Trendgastronomie, Hotel, Coffeeshops)

- Terminvereinbarung für Verkostung und Sortiment

- Präsentation vor dem Kunden des eigenen Equipments

- Kostenersatz für das Fahrzeug inklusive Straßen- und Mautgebühren für Ungarn und Slowakei

- *Betreuung*

Die aufgelisteten Leistungsinhalte entstammen augenscheinlich einer vom Bf für den steuerlichen Vertreter erstellten Liste, die als Seite 4 der Rechtsmittelbeilage 2011 angeschlossen war (mit der Anführung von Straßen- und Mautgebühren für „*Ungarn, Rumänien, Slowakei, Tschechei*“, Pkw-Kosten in Form einer „*pauschalen Kilometer-Abrechnung*“ sowie „*diversen Ausgaben für Unterlagen und Druckmaterialien, Folder*“).

Die Beilage fasst die dem FA als Tätigkeit der XY s.r.o. aufgelisteten Punkte in abweichender Form zusammen bzw. führt weitere Aufgabenbereiche an („*Adresssichtung, Nachbearbeitung, Telefonate, Terminvereinbarungen*“ oder „*Präsentation für Menü Gestaltungen und Buffetaufbauten*“; zu „*Kundensuche und Präsentation vor dem Kunden mit eigenem Equipment bei Hotelketten und Restaurants*“ findet sich der Zusatz „*für Speisekarten Erstellung, Haccp Konzepte sowie Kücheneinkaufskontrollsysteme*“).

Das BFG geht davon aus, dass der Bf in der angeführten Beilagenseite zur Berufung 2011 die im Rahmen einer HV-Tätigkeit für die P-GmbH/Ö anfallenden Aufgaben für seinen steuerlichen Vertreter zusammengefasst hatte (die Auflistung macht zugleich deutlich, welche Aufgabenbereiche aus dem „*Vertriebsvertrag*“ des Bf vom Juli 2007 der HV-Tätigkeit zugeordnet waren).

Die Darstellung der als „*Marketinghonorar*“ der XY s.r.o. abgerechneten Leistungen in der Berufung 2011 erweckt den Eindruck eines Exzerpts aus dieser Berufsbeilage.

Im Verlauf des finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahrens bestätigte der Bf diese Beurteilung insofern, als er zu den Leistungen der XY s.r.o. ausführte, dass deren Tätigkeit mit seiner eigenen HV-Tätigkeit gleichzusetzen gewesen sei, letztere jedoch nur Gebiete in Österreich umfasst und „*nicht für den betroffenen Bereich Ungarn*“ gegolten habe (FA-Nachschau/NS 19.Aug.2019).

In der Berufung zum Jahr 2011 führte der Bf erläuternd aus, dass er die Kooperation mit dem slowakischen Unternehmen eingegangen sei, weil dieses über einen schwer zu findenden Mitarbeiter mit Sprachkenntnissen sowohl in der deutschen als auch der slowakischen und der ungarischen Sprache verfügte. Die Beauftragung eines „*ansässigen*“ Unternehmens hätte dagegen deutlich höhere Kosten verursacht („*Auto, Reisespesen, Diäten, usw.*“).

Im finanzgerichtlichen Verfahren stellte sich heraus, dass schon ab 2008 die bereits erwähnte P- Lebensmittel Kft. (nachfolgend P-Kft/Ungarn) als rechtlich selbständige, ungarische Niederlassung der P- Unternehmensgruppe existierte, die für den Aufbau des „*Ostmarktes*“ zuständig war und die auch die Verteilung der von der P-GmbH/Ö nach Ungarn gelieferten Waren durchführte.

Bis 2013 waren der Bf, YY und der ortsansässige S. S geschäftsführende Gesellschafter der P-Kft/Ungarn (AP-NS 24./30.Nov.2021, BFG/mV 30.Nov.2022; ORBIS-Datenbank 5/2022).

In Hinblick darauf erscheint dem Bf die strittige Leistungserbringung durch die XY s.r.o. an den Bf als Einzelunternehmer umso weniger überzeugend, zumal bei einer Handelsvertretertätigkeit mit Schwerpunkt in Ungarn als Leistungsinhalt.

Die Höhe der für die Leistungen der XY s.r.o. geltend gemachten Kosten hielt der Bf auch im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahrens für angemessen.

Die auf Basis seiner Erfahrungswerte aus der Beauftragung von Handelsvertretern festgelegte (Pauschal)Entlohnung von durchschnittlich 4.100,- € bzw. 4.200,- € pro Monat erachtete der Bf im Vergleich zu Durchschnittskosten von jährlich 120.000,- € für einen in Österreich tätigen Handelsvertreter mit eigenem Pkw, als „*mehr als gerechtfertigt*“ für eine Dienstleistung vor Ort („*Auto, Telefon und Kundenaquise*“), welche zudem in den „*Ostblockstaaten*“ mehrere Fremdsprachen erfordere (Stb-Mail im AP-Verfahren v. 25.Okt.2021; AP-NS 17./24.Nov.2021; BFG/mV 30.Nov.2022).

Unbeachtet blieben in diesem Vergleich die beim Bf zusätzlich angefallenen Kilometergeldkosten (2010 für 30.000 km). Auch den Honoraranstieg um 86% im Jahr 2012 auf 93.000,- € (= mtl. 7.750,- € netto) ließ der Bf bei seinem Kostenvergleich außer Acht.

Zudem ist zu bedenken, dass nach den strittigen Rechnungen in der Slowakei erbrachte „*Marketingleistungen*“ aus den Jahren 2011/2012 zu bezahlen waren (in diesem Sinn auch ESt-Erklärung 2010: „*Beratungen Marktaufbau Slowakei*“). Dagegen bezogen sich die Ausführungen des Bf im AP-Verfahren 2021 auf eine Vergütung für einen selbständigen Handelsvertreter mit eigenem Pkw in Österreich.

Dazu kommen der Jahre zurückliegende Leistungszeitraum und die amtsbekannt massiven Unterschiede im Preis-/Lohnniveau zwischen der Slowakei und Österreich zu dieser Zeit.

In Hinblick darauf mangelt es dem Vergleich des Bf aus Sicht des BFG an einer relevanten Aussagekraft für das anhängige Verfahren.

In der Nachschau vom Aug. 2019 verwies der Bf auf jahrelang erfolglose Bemühungen der P-GmbH/Ö, langfristig tätige Handelsvertreter auf selbständiger Basis für das Unternehmen zu gewinnen. Da die spezielle Produktpalette der P-GmbH/Ö für gehobene Gastronomie längere Anfahrtswege und damit höhere Kosten bedinge, ende eine Zusammenarbeit regelmäßig nach wenigen Monaten (NS 19.Aug.2019: „*nicht mehr als 4 Monate*“).

Im Gegensatz dazu und trotz dieser Problematik hatte der Bf nach seinen Angaben die Zusammenarbeit mit der XY s.r.o. von sich aus Ende 2012 beendet (Vlgg 2012, Stb-Eingabe 30.Juni 2014).

Nach der Wirtschaftsdatenbank ORBIS vom Mai 2022 liegen Daten, die auf eine aktive Tätigkeit der XY s.r.o. schließen lassen, nur für 2010/2011 vor. Für den Zeitraum 2012 bis zur Liquidation der Gesellschaft im Jahr 2018 fehlen solche Daten gänzlich. Selbst in den Daten für 2010/2011 scheinen keine Auslandsumsätze auf. Die Personalkosten des Unternehmens sind für 2010 mit 764 € bzw. für 2011 mit 2.690,- € angegeben (BFG Akt OZ 79).

Diese Datenlage steht im deutlichen Widerspruch zur Darstellung des Bf, der im AP-Verfahren von zwei Mitarbeitern sprach bzw. in der mündlichen Beschwerdeverhandlung am 30.Nov.2022 vier Mitarbeiter erwähnte. Es stellt sich die Frage, mit welchem Personal die XY s.r.o. die strittigen Leistungen erbracht haben soll, zumal im Jahr 2012. Der fehlende Auslandsumsatz legt iVm dem übrigen Verfahrensergebnis zudem nahe, dass allfällige Leistungen der XY s.r.o. nicht an den GF-Betrieb des Bf, sondern ggfs. an die P-Kft./Ungarn erbracht wurden.

Wie bereits festgestellt, gab der Bf, im AP-Verfahren nach dem Namen seines Ansprechpartners bei der XY s.r.o. befragt, trotz der angeblich dreijährigen Zusammenarbeit, weder jenen des mehrsprachigen Mitarbeiters noch des GF oder eines anderen Mitarbeiters der XY s.r.o. bekannt. Auch in der mündlichen Beschwerdeverhandlung vom 30.Nov. 2022 waren ihm Namen von handelnden Akteuren der XY s.r.o. nicht Erinnerung.

Im Gegensatz zu Bezugspersonen bei der XY s.r.o. hatte der Bf den örtlichen GF der P-Kft/Ungarn S. S im AP-Verfahren zumindest mit dem Vornamen genannt und im Zusammenhang mit der „Osterweiterung“ der Geschäfte einen Handelsvertreter mit dem Namen Vertreter-3 erwähnt (AP-NS 17./24.Nov.2021).

Es erscheint dem BFG nicht überzeugend, dass der/die Namen sämtlicher Kontaktpersonen eines Unternehmens, mit dem über einen Zeitraum von drei Jahren eine laufende und durchaus kostspielige Geschäftsbeziehung mit regelmäßigen Barzahlungen in Höhe von mehreren tausend Euro bestanden haben soll, sowohl beim Bf als auch bei dessen steuerlicher Vertretung zur Gänze und dauerhaft in Vergessenheit geraten, sodass selbst nach dem im Jahr 2021 durchgeführten AP-Verfahren kein einziger Name mehr genannt werden kann.

Eine im abgabenbehördlichen Rechtsmittelverfahren 2011 als (einzigen) Leistungsnachweis der XY s.r.o vorgelegte Aufstellung mit dem Titel „Kundenumsätze“ (lt. Vorlageantrag „Kundenliste samt Neukundendaten“) enthielt ausschließlich Namen bzw. Firmenbezeichnungen mit ungarischen Adressen (etwa 80 Firmennamen nach aufsteigenden Kundennummern geordnet). Nach einer handschriftlichen Anmerkung und soweit aus der Unternehmensbezeichnung erschießbar (Bars, Cafe, Restaurants, Hotels usw.), handelt es sich durchwegs um Gastronomieunternehmen mit Standorten in Ungarn (häufig Firmenzusatz „Kft“ mit Budapest oder anderen ungarischen Ortsangaben). Ein einziger Kunde weist einen Bezug zur Slowakei auf („F.F- Service s.r.o. Levice“).

Sämtliche weiteren Informationen (Zeitraum-/Datumsangaben, Lieferantendaten, Höhe der zugehörigen Kundenumsätze) fehlen bzw. wurden aus der vorgelegten Liste erkennbar wegekopiert. Zur Umsatzhöhe enthält die Liste lediglich eine handschriftlich vermerkte Gesamtsumme von „etwa 200.000,- € pro Jahr“, die wohl den mit diesen Kunden insgesamt erzielten durchschnittlichen Jahresumsatz darstellen soll, sich jedoch mangels Bezugsdaten jeglicher Kontrolle und damit Aussagekraft entzieht.

Nach den Angaben des Bf in der mündlichen Beschwerdeverhandlung vom 30.Nov.2022 stammt diese im Veranlagungsverfahren 2011 vorgelegte „Neukundenliste“ aus dem Datenbestand der P-Kft/Ungarn.

Damit erweist sich die als Leistungsnachweis der XY s.r.o. zum strittigen *Marketinghonorar* aus dem Jahr 2011 vorgelegte „Neukundenliste“ als ungeeignetes Beweismittel für eine Leistungserbringung der XY s.r.o. an den Bf als Einzelunternehmer. Dennoch blieb diese Kundenliste, neben der Auflistung von Leistungskomponenten in der Berufung 2011, das einzige Beweisangebot des Bf im gesamten Verfahren für eine Leistungskonkretisierung zum geltend gemachten Fremdleistungsaufwand der XY s.r.o.

Bereits im Veranlagungsverfahren 2012 hatte der Bf darauf verwiesen, dass die Leistungskontrolle der XY s.r.o. über das Computersystem erfolge (Kundenbestellungen als Erfolgsnachweis). Im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren hatte er Entsprechendes generell zum Kontrollsystem der P-GmbH/Ö ausgeführt (Nachschau 8/2019; AP 2021; BFG/mV 30.Nov.2022).

Nach den Angaben des Bf liegt der Unternehmenskultur in der P-GmbH/Ö insgesamt eine Ausrichtung auf mündliche Geschäftsabläufe zugrunde. Die Kontrolle der HV-Provisionsansprüche durch die P-GmbH/Ö erfolgt demnach allein über die einlangenden Aufträge an die Gesellschaft (Provisionsanspruch im Umfang tatsächlicher Warenbestellungen). Kundenaufträge sollen allerdings teilweise erst Jahre nach dem Erstkontakt mit dem Handelsvertreter (z.B. Katalogverteilung bei Messen) eintreffen. So sollen etwa viele „seiner“ Kunden der P-GmbH/Ö aus dem Jahr 2005 stammen. Eine Zuordnung zum Datum des Erstkontakts und damit auch zum konkreten Geschäftsvermittler, sei dadurch nicht möglich.

Die Unmöglichkeit einer Leistungskontrolle nannte der Bf auch als Grund für die Beendigung seines Engagements bei der P-Kft/Ungarn im Jahr 2013. Selbst unter Mitwirkung seines Steuerberaters seien die Leistungen des S. S keiner Überprüfung zugänglich gewesen (AP-NS 17./24.Nov. 2021).

Unter diesen Umständen erscheint der weitgehende Verzicht auf eine schriftliche Dokumentation der Geschäftsabwicklungen bei der P-GmbH/Ö unverständlich bzw. erweckt den Eindruck einer Strategie der bewussten Verhinderung von nachträglichen Kontrollen.

In dieses Bild fügen sich auch die großteils mündlichen Vereinbarungen zur Geschäftsbeziehung des Bf mit der P GmbH/Ö bzw. die unverbindlichen/ungenauen Formulierungen im „Vertriebsvertrag“ vom Juli 2007 (z.B. Honoraranspruch „derzeit 7 % netto“ ohne Nennung einer Bemessungsgrundlage oder „derzeit bestehen keine mündlichen Nebenabreden“).

Das vom Bf dargestellte „Kontrollsystem“ der P-GmbH/Ö unterstreicht im Übrigen einmal mehr, dass die Berechnung der Umsatzprovision des Bf in keiner Weise der Regelung aus dem „Vertriebsvertrag“ vom Juli 2007 entsprach (Provisionsanspruch „nach erfolgreicher Erfüllung der vereinbarten Kundenbetreuung“), sondern vom Erfolg seiner HV-Tätigkeit entkoppelt war.

Da die P-Kft/Ungarn bereits seit 2008 tätig war, erweist sich zugleich der Einwand geringer Erfahrungen des Bf mit dem „Ostgeschäft“ für die Jahre 2011/2012 als nicht überzeugend.

Nicht zuletzt zeigt die Darstellung des Bf auch, dass der steuerliche Vertreter des Bf über dessen Geschäfte im östlichen Ausland informiert war und daher bereits lange vor dem Verfahrenszeitraum Anlass hatte, den Bf auf die daraus resultierenden Beweisvorsorge- und -Dokumentationspflichten aufmerksam zu machen.

Im verfahrensgegenständlichen AP-Verfahren verwies der Bf unter dem Begriff „Osterweiterung“ der P-GmbH/Ö auf eine primäre Bearbeitung des ungarischen Marktes. Darüber hinaus erwähnte er noch Rumänien. Die Slowakei als Marktsegment hatte in der Darstellung des Bf nahezu keine Bedeutung.

Zugleich betonte er die Zuständigkeit der P-GmbH/Ö - und damit auch seiner HV-Tätigkeit - nur für den Bereich „Ostösterreich“ (Stb- Mail v. 25.Okt2021, abschließende AP-Stellungnahme v. 30.Nov.2021, OZ 21 bzw. OZ 49).

Andererseits bezeichnete der Bf im AP-Verfahren die 1% Umsatzprovision der P-GmbH/Ö als seine eigene Entlohnung für die Tätigkeit im Osten, weil diese - nach seinem Ausscheiden aus der P-Kft/Ungarn im Jahr 2013 - durch seine Tätigkeit zusätzliche Kunden/Aufträge erhalten habe. Bis dahin seien die Geschäfte „direkt über die Kft“ gelaufen. Doch habe er von der P-Kft/Ungarn keine Vergütung für Kundenaquisitionen erhalten. Zu einer Aufteilung seines mit der „Osterweiterung“ verbundenen Aufwandes zwischen der P-GmbH/Ö und der P-Kft./Ungarn sah sich der Bf außerstande. Nachweise für seine Darstellung blieb er schuldig.

Für das BFG ist nicht nachvollziehbar, weshalb der Bf bereits in den Jahren 2011/2012 Provisionen für Vorteile der P-GmbH/Ö erhalten haben soll, deren Eintritt aus dessen Verhalten im Jahr 2013 resultiert wäre (Ausstieg aus der P-Kft/Ungarn).

Unterlagen aus dem Rechenwerk der ungarischen Gesellschaft liegen dem BFG nicht vor.

Im AP-Verfahren der P-GmbH/Ö für 2014 – 2016 wurde eine Ausweitung der Geschäftstätigkeit des geprüften Unternehmens in den europäischen Osten nicht überprüft (Mail/Prüferin v. 1.Sept.2021).

In den Jahresabschlüssen ab 2014 weist die P-GmbH/Ö Darlehensforderungen gegen eine „P GmbH/Ungarn“ aus.

Ein von der P-Kft/Ungarn übernommener Kundenstamm scheint im Anlagevermögen der österreichischen Gesellschaft nicht auf (im Gegensatz zum Kundenstamm eines H.K. aus 2006).

Unter den Kundenkonten der P-GmbH/Ö für 2014 findet sich keine der in der „Neukundenliste“ des Bf zum Jahr 2011 aufscheinenden Firmenbezeichnungen. Auch jenseits dieser „Neukundenliste“ sind im Rechenwerk des Jahres 2014 Kunden der P-GmbH/Ö mit Bezug zur Slowakei kaum vorhanden. Lediglich zwei Kunden tragen den Firmenzusatz „s.r.o.“ und weisen dadurch einen erkennbaren Bezug zur Slowakei auf (BFG Akt OZ 103).

Auch insofern erscheint die Argumentation des Bf bezüglich seiner Umsatzprovision von der P-GmbH/Ö nicht erhärtet.

Andererseits schließen die Jahresabschlüsse 2011/2012 der P-GmbH/Ö, wie zu Streitpunkt A ausgeführt, die Erfassung der geltend gemachten „Marketinghonorare“ für die XY s.r.o. als „bezogene Leistungen/Honorare“ nicht aus.

Die Zusammenschau der vorliegenden Ermittlungsunterlagen lässt die Feststellung der strittigen Leistungserbringung der XY s.r.o. für den Bf als eigenständiger Einzelunternehmer in den Jahren 2011/2012 nicht zu.

Es liegen keine belastbaren Beweise für dessen behauptete Geschäftsbeziehung zur XY s.r.o. vor (keine Auftragsunterlagen, keine Vereinbarung(en) über ein „Marketingkonzept“; keine Abrechnung konkreter Leistungsinhalte; keine nachvollziehbare Leistungskontrolle; kein konkretisierbares Leistungsergebnis; kein nachprüfbarer Zahlungsweg).

Die wenigen vorgelegten Beweismittel (Rechnungen, Kassabelege, Bestätigung der N. N, Kundenliste, Stehkalender) sind aufgrund massiver formeller und inhaltlicher Mängel zur nachprüfenden Kontrolle und damit zum Nachweis der geltend gemachten Fremdleistungshonorare nicht geeignet (Gestaltungsauffälligkeiten, kein gesicherter Herkunftsnachweis, intransparente Inhalte/unzureichende Leistungsbeschreibung, fehlender Bezug zur XY s.r.o).

Dazu kommt die im Verfahrensverlauf geänderte Darstellung der verrechneten Leistungen (ursprünglich Marketinghonorar, später Handelsvertreterleistungen) und des Leistungsortes (statt Slowakei Konzentration auf Ungarn), wobei auf dem ungarischen Markt bereits seit 2008 eine eigenständige Niederlassung der P- Unternehmensgruppe tätig war.

Die bloße Existenz einer aufrechten slowakischen UID Nummer für eine XY s.r.o. mit einer Adresse im slowakischen K-Stadt als einziges gesichertes Indiz für den Verfahrenszeitraum, vermag unter den gegebenen Umständen die Feststellung einer Erbringung der strittigen Leistungen durch diese Gesellschaft nicht zu tragen. Noch weniger wird durch das Verfahrensergebnis eine Leistungserbringung an den Bf als Einzelunternehmer jenseits dessen GF-Tätigkeit für die P-GmbH/Ö dargetan.

Sofern die XY s.r.o. in den Jahren 2011/2012 tatsächlich den in Rechnung gestellten Beträgen entsprechende Leistungen erbrachte (seien es nun Marketingleistungen oder solche einer selbständigen Handelsvertretung), wovon das BFG ausdrücklich nicht ausgeht, legt das vorliegende Ermittlungsergebnis nahe, dass diese vornehmlich in Ungarn ausgeübte Tätigkeit an die P-Kft/Ungarn erbracht wurde, die ab 2008 als „*ansässiges*“ Unternehmen vor Ort für eine „*Osterweiterung*“ zur Verfügung stand. Der Bf und die P-GmbH/Ö waren dagegen nur für Ostösterreich zuständig.

Der Bf schloss Einnahmen von der P-Kft/Ungarn ausdrücklich aus. Dies wird durch die in Abschnitt A dieser Entscheidung getroffenen Feststellungen bestätigt. Demnach stand dessen Leistungsvergütung von der P-GmbH/Ö (einschließlich der 1% Umsatzprovision) in keinem nachvollziehbaren Zusammenhang mit dem Erfolg der P-Kft/Ungarn.

Im Ergebnis wurde im gegenständlichen Verfahrenen weder durch die vorgelegten Beweismittel noch durch sonstige Ermittlungsergebnisse eine Leistungserbringung der XY s.r.o. für den Bf als eigenständiger Einzelunternehmer erwiesen oder glaubhaft gemacht. Nicht anderes gilt für die Bezahlung und endgültige Kostentragung des geltend gemachten Aufwandes durch den Bf.

Allfällige Leistungen der slowakischen Gesellschaft an die P-GmbH/Ö oder die P-Kft/Ungarn waren im Rechtsmittelverfahren des Bf nicht zu prüfen.

II. Rechtslage:

Zum Betriebsausgabencharakter von Aufwendungen/ Ausgaben, ist daran zu erinnern, dass diese durch den jeweiligen Betrieb veranlasst sein müssen (§ 4 Abs. 4 EStG)

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist die zu Streitpunkt A dargestellte Rechtslage auch für den geltend gemachten Fremdleistungsaufwand an die XY s.r.o. maßgeblich.

Ganz allgemein gilt, dass wer ungewöhnliche und unwahrscheinliche Verhältnisse behauptet, den Nachweis dafür zu erbringen hat (VwGH 31.7.1996, 92/13/0020; VwGH 22.1.1992, 90/13/0200).

„Wer undurchsichtige Geschäfte tätigt und das über den Geschäften lagernde Dunkel auch nachträglich gegenüber der Abgabenbehörde nicht durch eine lückenlose Beweisführung zu erhellen vermag, hat das damit verbundene steuerliche Risiko selbst zu tragen“.

Dies gilt auch hinsichtlich der diesbezüglich angebotenen Beweise.

Verzichtet ein Abgabepflichtiger auf die gebotene und ihm zumutbare Beweisvorsorge oder Beweismittelbeschaffung, hat er einen daraus resultierenden Beweisnotstand verschuldet und die sich ergebenden negativen Folgen zu tragen (VwGH 28.5.2009, 2008/15/0046; 25.5.1993, 93/14/0019; 8.4.1992, 87/13/0078; 12.6.1990, 89/14/0173; 21.11.1985, 85/16/0092).

Zugleich betont der VwGH in ständiger Rechtsprechung, dass es einer besonders exakten Leistungsbeschreibung bedarf, wenn der zu klärende Vertragsgegenstand in der Erbringung schwer fassbarer Leistungen besteht. Dazu gehören etwa „Bemühungen“, Beratungen, Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung oder Provisionsaufwendungen (z.B. VwGH 17.3.2021, Ra 2020/15/0113; VwGH 19.4.2018, Ra 2017/15/0041, je mwN).

Die Qualität einer Leistungsbeschreibung hat so konkret zu sein, dass die Einschätzung des genauen Marktwertes der Leistung möglich ist. Auf eine Branchenüblichkeit der Leistungsbeschreibung kommt es nicht an (vgl. VwGH 17.3.2021, Ra 2020/15/0113).

Ebenso hat der VwGH bereits darauf verwiesen, dass sich das Vorschützen von Provisionen, die in das Ausland zu zahlen sind, in besonderem Maße dazu eignet, bei der inländischen Besteuerung des Einkommens eine Abgabenverkürzung zu bewirken. Entsprechend sieht es der Gerichtshof nicht als rechtswidrig an, wenn die Abgabenbehörde in einem solchen Fall unter Hinweis auf die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Sachverhalten mit Auslandsbeziehung einen geeigneten Nachweis anfordert und mangels eines Nachweises die Anerkennung von Betriebsausgaben versagt (vgl. VwGH 31.7.1996, 92/13/0020; 26.09.1990, 86/13/0097).

III. rechtliche Würdigung:

Zwar ist auf Basis des Ermittlungsergebnisses im anhängigen Verfahren die Feststellung der XY s.r.o. als „Schein-/Briefkastenfirma“ nicht möglich (Stichwort: ORBIS-Datenauskunft), doch erachtet das BFG, die vom Bf in den Jahren 2011 und 2012 als Betriebsausgaben seines Einzelunternehmens geltend gemachten Provisionen an diese Gesellschaft weder hinsichtlich der Leistungserbringung noch in Bezug auf die Bezahlung als erwiesen oder glaubhaft gemacht, wobei Letzteres ohnehin unzureichend gewesen wäre (VwGH 31.7.1996, 92/13/0020; 26.09.1990, 86/13/0097).

Die zum Nachweis des Betriebsausgabencharakters der strittigen Marketinghonorare vorgelegten Beweismittel sind aus den unter Punkt I. dieses Abschnitts genannten Gründen weder geeignet, die Existenz der XY s.r.o. als in den Jahren 2011/2012 im Wirtschaftszweig des Bf tätiges Unternehmen nachzuweisen, noch eine Leistungserbringung dieser Gesellschaft für

den Bf als Einzelunternehmer jenseits seiner Tätigkeit für die P GmbH/Ö zu belegen. Zudem wurde im Verfahren der Inhalt der verrechneten Leistungen sowie die Bezahlung der Honorare und endgültige Kostentragung durch den Bf nicht erwiesen.

Es oblag dem – seit 2007 steuerlich vertretenen - Bf als demjenigen, der Betriebsausgaben aus einer Geschäftsbeziehung mit Auslandsbezug geltend macht, von Beginn an durch die verlässliche Dokumentation der Geschäftsanbahnung und -abwicklung eine hinreichende Beweisvorsorge sicherzustellen. Dabei durfte sich der Bf nicht auf formale Kriterien beschränken, sondern hatte er für belastbare Nachweise zu den für den Betriebsausgabencharakter maßgeblichen Aspekten zu sorgen (Erstprüfung zu Beginn der Geschäftsbeziehung; schriftliche Leistungsvereinbarungen; aussagekräftige Leistungsnachweise mit zuordenbaren Auftrags-/ Leistungs(kontroll)unterlagen, nachprüfbare Zahlungswege).

Da die strittigen Marketingleistungen der XY s.r.o. zudem ihrer Art nach schwer fassbar und nachprüfbar sind, lag es umso mehr in der Verpflichtung des Bf, Augenmerk auf eine Dokumentation zu legen, die eine zuverlässige nachträgliche Kontrolle durch die Abgabenbehörde/das BFG ermöglicht. Dies von Beginn der Geschäftsbeziehung an und, aufgrund der abgabenbehördlichen Überprüfung, bis zum rechtskräftigen Abschluss der Abgabenverfahren zur Est 2011 und 2012.

Im anhängigen Verfahren konnte sich das BFG wiederholt des Eindrucks einer bewussten Verschleierung abgabenrechtlich relevanter Verhältnisse durch den Bf nicht erwehren.

Beginnend mit dessen Einkommensverhältnissen in der Zeit vor Gründung der P-GmbH/Ö (Angaben bei Betriebsanmeldung/Auslandverluste), über die nachfolgend eingereichten ESt-Erklärungen (Verschweigung der GF-Tätigkeit incl. Verneinung von GF-Einkünften im Zuge des Rechtsmittelverfahrens zur Est 2007) bis hin zum gegenständlichen Verfahren, in dem der Bf bis zur Konfrontation mit seiner GF-Tätigkeit für die P-GmbH/Ö im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren jeglichen Hinweis auf eine entsprechende Einkünfteerzielung unterließ.

Der Eindruck einer Strategie der bewussten Behinderung/Vermeidung einer nachträglichen Kontrolle der tatsächlichen Verhältnisse erhärtete sich bis zum Abschluss des finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahrens noch erheblich (Entfall der Schriftlichkeitsklausel und Verwendung unverbindlicher bzw. ungenauer Formulierungen im unterfertigten „Vertriebsvertrag“ vom 1. Juli 2007; wiederholter Verweis auf eine abweichende Vertragspraxis auf Basis nur mündlich getroffener Vereinbarungen; keine Vorlage des verbindlich vereinbarten „Anstellungsvertrages“ zum 1.1.2009, stattdessen Vorlage eines unverbindlichen, nicht unterfertigten Entwurfes zu einem „Anstellungsvertrag“ vom Juni 2019; pauschale/willkürliche Aufteilung der Vergütungen von der P-GmbH/Ö und zugeordneter Kosten in getrennte Einkunftsquellen; weitgehend fehlende Schriftlichkeit auch in der Abwicklung der Auslandsgeschäftsbeziehung mit der slowakischen XY s.r.o., bei zugleich Fehlen eines nachprüfbaren Leistungskontrollsystems; Vorlage durchwegs nicht aussagekräftiger bzw.

zuordenbarer Beweismittel (z.B. „Teilvorlage“ von Stehkalendern mit unvollständigen Eintragungen; „Neukundenliste“ der P Kft./Ungarn; unsubstantiierte Bestätigung der N. N).

Die Folgen einer daraus resultierenden Unmöglichkeit der exakten Sachverhaltsfeststellung gehen zu Lasten des Bf, der sich einer solchen „Beweisführung“ bediente (VwGH 8.4.1992, 87/13/0078; VwGH 21.11.1985, 85/16/0092).

Da auf die Verschriftlichung der Geschäftsabläufe von vorne herein verzichtet wurde, fehlte es bereits bei den 2012/2013 durchgeführten abgabenbehördlichen Erhebungen an entscheidenden Grundlagen für eine gesicherte Feststellung des Betriebsausgabencharakters des strittigen Fremdleistungsaufwandes.

Gerade in Hinblick auf die Erschließung des unbekannten „Ostmarktes“ und die schwer fassbaren Inhalte der behaupteten Leistungen erscheint es unverständlich, weshalb der – ab der Gründung der P-GmbH/Ö im Jahr 2005 von derselben steuerlichen Vertretung betreute - Bf die nach seinem Vorbringen ab 2010 bestehende Geschäftsbeziehung mit der XY s.r.o. ohne zielgerichtete, schriftliche Dokumentation abwickelte (und damit auch seiner eigenen Kontrolle entzog). Dies umso mehr vor dem Hintergrund des ab 2008 erlebten Kontrolldefizites bei der P-Kft./Ungarn.

Ein aus dem Jahr 2013 stammender Ausdruck von einer Datenquelle mit frei beschaffbarer Internetadresse dokumentiert keine ordnungsgemäße und zumutbare Prüfung der Verhältnisse der XY s.r.o zu Beginn der Geschäftsbeziehung im Jahr 2010. Diese hatte jedenfalls eine autorisierte Firmenbuchabfrage samt Klärung der Identität und Zeichnungsberechtigung der für die neue Geschäftspartnerin einschreitenden Personen noch vor Abschluss eines Vertrages zu umfassen.

Spätestens zum Zeitpunkt der ersten Zahlung war aufgrund des (behaupteten) Barzahlungsweges eine gesicherte Feststellung der Identität (amtlicher Lichtbildausweis) samt Vertretungs-/Inkassobefugnis des Zahlungsempfängers für die XY s.r.o. geboten und auch zumutbar.

Aufgrund der dem Bf im „Vertriebsvertrag“ aus 2007 auferlegten Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes zur Wahrung der Interessen der P-GmbH/Ö war ihm eine derartige Vorgangsweise zweifellos vertraut.

Tatsächlich wurde im Verfahren eine (dokumentierte) Identitätsprüfung des Bargeldempfängers und Klärung der Inkassobefugnis für die XY s.r.o. weder behauptet noch erwiesen. Dem Bf war nicht einmal der Name jener Person erinnerlich, der er von 2010 - 2012 regelmäßig Bargeldbeträge von jeweils mehreren tausend Euro in bar und ohne eine Zahlungsbestätigung auf der zugehörigen Rechnung übergeben haben will.

Im Ergebnis kam der Bf den ihm nach der VwGH-Judikatur zu Auslandssachverhalten bzw. Geschäften mit schwer fassbaren Leistungsinhalten obliegenden und auch zumutbaren Beweisvorsorge und –vorlagepflichten in keiner Weise hinreichend nach.

Dem geltend gemachten Fremdleistungsaufwand ist daher auf Grundlage des § 4 Abs. 4 EStG iVm. § 167 Abs. 2 BAO der Betriebsausgabenabzug im Rahmen der angefochtenen ESt-Bescheide 2011 und 2012 zu versagen.

Am Ergebnis ändert sich auch nichts, sollten der P-GmbH/Ö in den Jahren 2011/2012 Einnahmen aus der „Osterweiterung“ zugeflossen sein, zumal lt. „Vertriebsvertrag“ vom Juli 2007 vom Bf vermittelte Kunden als Kunden der P-GmbH/Ö gelten. Eine Leistungserbringung der XY s.r.o. an den Bf als von der P-GmbH/Ö unabhängiger Einzelunternehmer würde damit nicht dargetan.

Da zudem nach dem Ermittlungsergebnis im Verfahrenszeitraum Einnahmen aus dem „Ostgeschäft“ (vor allem „Ungarngeschäft“) der zu diesem Zweck - als rechtlich eigenständige Rechtsträgerin (= Besteuerungssubjekt) - gegründeten ungarischen Niederlassung zukamen, wäre folgerichtig ein allfälliger Marketing- oder HV-Aufwand für den „Ostmarkt“ gemäß § 4 Abs. 4 EStG dieser Gesellschaft zuzurechnen.

Auf die Bestimmung des § 162 BAO kommt es unter den im anhängigen Verfahren festgestellten Umständen nicht an.

Soweit der Bf die Verweigerung des begehrten Betriebsausgabenabzuges mit Verweis auf das EUGH-Urteil von 21.12.2011, C-499/10 bekämpft, ist darauf zu verweisen, dass der zur XY s.r.o. geltend gemachte Betriebsausgabenabzug nicht wegen des steuerlichen Verhaltens dieser Gesellschaft verwehrt wird, sondern weil für den Verfahrenszeitraum weder der Nachweis ihrer Leistungserbringung an noch einer Bezahlung/Kostentragung der verrechneten Leistungen durch den Bf als von der GF-Tätigkeit für die P-GmbH/Ö unabhängiger Einzelunternehmer erbracht wurde.

Dass die diesem Ergebnis zugrundeliegenden Beweisregeln diskriminierend ausgestaltet sind, wurde vom Bf nicht dargetan und ist auch für das BFG nicht ersichtlich. Die Beweisregeln gelten für Abgabepflichtige aus dem gesamten EU-Gebiet gleichermaßen.

Im Übrigen wurde dem unionsrechtlichen Einwand des Bf vom FA bereits zutreffend das zur Dienstleistungsfreiheit ergangene EUGH-Urteil C-318/10, „SIAT“ entgegengehalten. Aus der seither ergangenen EUGH-Judikatur ergibt sich nichts Gegenteiliges.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil

das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im anhängigen Verfahren lagen die genannten Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision nicht vor. Maßgeblich für die Entscheidung waren vor allem Sachverhaltsfragen. Soweit Rechtsfragen Relevanz zukam, folgt die Entscheidung dem klaren Wortlaut der angeführten gesetzlichen Bestimmungen und gefestigten VwGH-Judikatur.

Graz, am 11. Dezember 2022