

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der G.Z., vertreten durch Dr. Hans Helmut Moser, 4910 Ried im Innkreis, Kapuzinerberg 7, vom 16. Juni 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 20. Mai 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2001, 2002, 2003, 2004 und 2005 sowie gegen die (Sach-) Bescheide hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2001, 2002, 2003, 2004 und 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Allgemeines

Die Berufungswerberin (Bw.) ist Versicherungsmaklerin und erzielte als solche in den berufungsgegenständlichen Jahren 2001 bis 2005 Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Außenprüfung

Vom Dezember 2007 bis April 2008 fand ein abgabenbehördliche Außenprüfung (AP) statt, wobei die Prüferin in Tz. 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechnung (SB-NS) u.a. Folgendes festhielt:

Im Prüfungszeitraum 2001 bis 2006 habe die Bw. Subprovisionszahlungen an ihren Gatten Herrn P.Z. (im Folgenden kurz: P.Z.) geleistet. Nach Aussagen der Bw. und ihres Gatten unterstützte er sie bei den Versicherungsgagen.

Es gebe keine schriftliche Vereinbarung und keine Aufzeichnungen über die Tätigkeit oder den Zeitaufwand der vom Gatten geleisteten Arbeiten. Die Zahlungen würden derart gestaltet, dass die Ehegatten Z. (im Folgenden: Z.) jeweils am Jahresende eine Besprechung abhielten, bei der die Höhe der Subprovisionszahlungen festgelegt werde. Auch darüber gebe es weder Aufzeichnungen, noch Berechnungen.

Die Zahlungen würden von Herrn Z auf einem Kassabeleg am Jahresende bestätigt, wobei auch aus diesen Bestätigungen die Art und der Umfang der Tätigkeiten, welche für die Bw. verrichtet worden sein sollen, nicht ersichtlich sei.

Bei der Schlussbesprechung seien Verträge vorgelegt worden, die eindeutig von Herrn Z abgeschlossen worden seien, allerdings sei eine genaue und vollständige Zuordnung über den gesamten Berufungszeitraum nicht möglich. Die Zahlungsflüsse – wann welche Beträge bezahlt worden sein sollen – seien absolut nicht nachvollziehbar.

Da hinsichtlich dieser Subprovisionszahlungen die Kriterien für eine steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen (Publizität, eindeutiger und jeden Zweifel ausschließender Vertragsinhalt sowie Fremdüblichkeit der Vereinbarung) nicht erfüllt seien, könnten diese Zahlungen steuerlich nicht in voller Höhe als Betriebsausgaben anerkannt werden. Die Mitwirkung des Ehegatten hätte so gestaltet werden müssen, dass an den erbrachten Leistungen und dem dafür geleisteten Entgelt kein Zweifel bestehen dürfe. Die vorgelegten Jahresabrechnungen hielten einem Fremdvergleich nicht stand: es sei unüblich, am Jahresende über die gesamte Jahrestätigkeit abzurechnen. Daraus wäre erkennbar, dass auch die Bezahlung nicht zeitnah zur erbrachten Leistung erfolgt sei.

Die Prüferin kürzte für die Jahre 2001 bis 2004 die strittigen Subprovisionszahlungen jeweils auf 20% der Summe der Betriebseinnahmen in diesen Jahren. Es erfolgte somit in diesen Jahren jeweils Gewinnerhöhungen im Ausmaß der Differenz zwischen den von der Bw. als Betriebsausgaben (BA) geltend gemachten Subprovisionen und 20% der Summe der Betriebseinnahmen dieser Jahre (Gewinnerhöhungen 2001: 11.418,64 €, 2002: 20.137,85 €, 2003: 11.783,65 € und 2004: 11.442,37 €).

In Tz. 4 der SB-NS hielt die Prüferin noch fest, dass hinsichtlich der Subprovisionen an den Gatten der Bw. für 2005 und 2006 keine Feststellungen getroffen würden, weil in diesen Jahren die Umsätze stark zurückgegangen seien und die besagten Zahlungen an Herrn Z lediglich zwischen 7 und 9% betragen hätten.

Bescheide nach der Außenprüfung und Berufung

Das Finanzamt nahm die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer (ESt) für die Jahre 2001 bis

2005 unter Hinweis auf die Feststellungen der AP gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ für diese Jahre neue Sachbescheide unter Berücksichtigung der AP-Feststellungen (u.a. Zurechnung der angeführten Gewinnerhöhungen infolge teilweiser Nichtanerkennung der Subprovisionszahlungen an den Gatten – Bescheide jeweils vom 20.05.2008).

Die Steuerpflichtige erhab – über ihren steuerlichen Vertreter - sowohl gegen die Wiederaufnahmebescheide, als auch gegen die neuen Sachbescheide betreffend ESt 2001 bis 2005 Berufung und führte hinsichtlich der vorgenommenen Verfahrenswiederaufnahmen im Wesentlichen Folgendes aus:

Sie stelle den Antrag, das Verfahren betreffend ESt 2001 bis 2005 nicht wieder aufzunehmen. Das Finanzamt stütze die Wiederaufnahme der Verfahren auf § 303 Abs. 4 wonach die Wiederaufnahme von Amts wegen nur in solchen Fällen zulässig sei, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Ohne auf die Verjährungsproblematik näher einzugehen (der Erstbescheid 2001 sei am 29.04.2002 ergangen) seien nach glaubhafter Mitteilung der Bw. sämtliche Belegordner des Jahres 2001 monatelang beim Finanzamt zur Einsicht gelegen. Die im Dezember 2007 begonnene Prüfung könne also keine neu hervorgekommenen Tatsachen feststellen.

Dem Finanzamt sei also seit dem Jahr 2001 die zwischen den Ehegatten Z gepflogene Praxis der Provisionsverrechnung bekannt gewesen. Es habe deshalb auch keine Veranlassung bestanden, dies in den Folgejahren schriftlich zu dokumentieren.

Eine allenfalls geänderte Beurteilung sei aber nach herrschender Lehre und Rechtsprechung kein tauglicher Wiederaufnahmegrund.

Zusammenfassend sei sie daher der Meinung, dass die Wiederaufnahme der Verfahren nicht gerechtfertigt gewesen sei.

Die Berufung gegen die ESt-Sachbescheide für 2001 bis 2005 wurde im Wesentlichen wie folgt begründet:

Mit gleicher Post sei ein Rechtsmittel gegen die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der gesamten Jahre eingelegt worden. Bei antragsgemäßer Berufungserledigung werde den Sachbescheiden die Rechtsgrundlage entzogen, weshalb eine ausführliche Erläuterung des Standpunktes nur bei Abweisung des Antrages erforderlich erscheine.

Mängelbehebung

In weiterer Folge erließ das Finanzamt betreffend die Berufung gegen die ESt-Sachbescheide für 2001 bis 2005 einen Mängelbehebungsauftrag gem. § 275 BAO worin die Bw. aufgefordert

wurde, die Anfechtungspunkte (Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden) und die Begründung zu ergänzen.

Darauf hin führte der steuerliche Vertreter in der Eingabe vom 29.09.2008 aus, dass die Bescheide in sämtlichen Punkten angefochten würden und beantragt werde, es bei den ursprünglichen Bescheiden zu belassen. Begründet werde dies damit, dass die Verfahrenswiederaufnahmen nicht gesetzeskonform seien.

Berufungsvorentscheidungen

Mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 9.10.2008 wies das Finanzamt die Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide hinsichtlich Einkommensteuer für 2001 bis 2005 ab und begründete dies zusammen gefasst wie folgt:

1. Zur Verjährung betreffend ESt 2001:

Nach § 207 Abs. 2 BAO betrage die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer fünf Jahre.

Nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginne die Verjährung mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden sei. Nach § 209 Abs. 1 BAO verlängere sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen würden. Die Verjährungsfrist verlängere sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen würden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert sei.

Der Abgabenanspruch hinsichtlich ESt 2001 sei mit Ablauf des Jahres 2001 entstanden. Die Verjährungsfrist habe daher mit dem Jahr 2002 begonnen. Durch Erlassung des ESt-Bescheides für 2001 am 29.04.2002 habe sich gem. § 209 Abs. 1 BAO die Verjährungsfrist um ein Jahr verlängert und wäre daher mit Ende 2007 abgelaufen. Der Beginn der Betriebsprüfung im Dezember 2007 betreffend die Jahre 2001 bis 2006 stelle unzweifelhaft eine Verlängerungshandlung im Sinn des § 209 Abs. 1 BAO dar. Dadurch habe sich die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr verlängert und ende daher erst mit Ablauf des Jahres 2008. Die Verjährung stehe somit der Wiederaufnahme der Einkommensteuer 2001 nicht entgegen.

2. Vorliegen von Wiederaufnahmegründen

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

In der Berufung werde argumentiert, dass sämtliche Belegordner des Jahres 2001 monatelang

beim Finanzamt zur Einsicht gelegen seien und deshalb neu hervorgekommene Tatsachen nicht vorliegen könnten.

Diese Angaben der Bw. würden dem Akteninhalt widersprechen. In der dem Finanzamt für 2001 übermittelten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung werde von ihr auf dem „Abschlussblatt - für das Jahr 2001“ Folgendes festgehalten: „*Die gesamten Ordner werden nicht mitgeschickt, da dies vor Jahren ausdrücklich nur auf besondere Anforderung geschehen soll, ansonsten keinesfalls*“. Aus dem Akteninhalt würden sich keinerlei Hinweise ergeben, dass die Belegordner nachträglich angefordert worden wären.

Selbst wenn diese Belegordner für 2001 tatsächlich dem Finanzamt übermittelt worden wären, was aber nach der Aktenlage nicht der Fall gewesen sei, wäre damit für die Folgejahre nichts gewonnen. Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismittel sei nach herrschender Ansicht aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Maßgebend sei der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (zB VwGH 16.9.2003, 2000/14/0175-0177; 18.9.2003, 99/15/0120).

Tatsachen seien ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende Umstände. Maßgebend sei, ob der Abgabenbehörde in dem wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Im ursprünglichen Verfahren sei lediglich bekannt gewesen, dass von der Bw. Provisionen an ihren Ehegatten bezahlt worden seien. Erst im Zuge der Betriebsprüfung seien wesentliche Details, wie das Fehlen jeglicher Aufzeichnungen und Vereinbarungen oder die Abrechnungsmodalitäten bekannt geworden. Es würden daher jedenfalls neu hervorgekommene Tatsachen vorliegen, die die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2001 bis 2005 rechtfertigten.

Ebenfalls am 9.10.2008 erließ das Finanzamt BVE-en, mit denen es die Berufung gegen die Sachbescheide betreffend die ESt. für die Jahre 2001 bis 2005 abwies. Das Finanzamt begründete diese BVE-en damit, dass die Berufung gegen die ESt.-Bescheide für die betreffenden Jahre nur mit dem Hinweis auf die Unrechtmäßigkeit der Verfahrenswiederaufnahmen für diese Jahre begründet worden sei. Nachdem die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide mit BVE gleichen Datums abgewiesen worden sei, wäre daher auch die Berufung gegen die ESt.-Bescheide abzuweisen.

Vorlageantrag betreffend die Wiederaufnahmebescheide

Der Bw. stellte bezüglich der BVE, mit der die Berufung gegen die besagten Wiederaufnahmebescheide abgewiesen wurde, einen Antrag auf Vorlage der Berufung an den Unabhängigen

Finanzsenat (UFS). Sie begründete diesen Antrag zusammen gefasst wie folgt:

Begründet sei die die Abweisung - soweit sie das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen betreffe - im Wesentlichen damit, dass auch die Vorlage von Belegordnern für 2001 an das Finanzamt (die im Übrigen bestritten wird) das Berufungsbegehren "für die Folgejahre" nicht stützen könne, da das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nach Auffassung des Finanzamtes aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen sei.

Dieser Meinung könne sich der Bw. nicht anschließen. Es werde eingeräumt, dass – zumindest in den Jahren vor 2001 - tatsächlich Belegordner dem Finanzamt übermittelt worden seien, da sonst diese Formulierung auf dem Abschlussblatt unverständlich wäre. Tatsache sei weiters, dass Vereinbarungen zwischen den Ehegatten Z seit jeher – also auch vor 2001 - wenn schon nicht schriftlich so zumindest mündlich und damit genauso rechtsverbindlich getroffen worden seien. Unbestritten sei auch, dass die Ehegatten Z im Prüfungszeitraum nicht steuerlich vertreten und ihnen deshalb die steuerlichen Konsequenzen unvollständiger bzw. fehlender schriftlicher Vereinbarungen nicht bekannt gewesen seien. Das Finanzamt habe eingeräumt, dass die Tatsache des Provisionsflusses von der Bw. an ihren Gatten bekannt gewesen sei. Das Fehlen schriftlicher Vereinbarungen über die Höhe der Entlohnung ändere nichts an der bekannten Tatsache der Tätigkeit des Herrn Z für seine Gattin.

Hier handle es sich um neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen. Derartige spätere Erkenntnisse seien aber nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. VwGH v. 19.05.1993, 91/13/0224) kein tauglicher Wiederaufnahmegrund.

Nur wenn hervorgekommen wäre, dass der Gatte überhaupt keine Leistung oder zumindest nicht im behaupteten Umfang erbracht habe, hätte ein solcher Wiederaufnahmegrund bestanden. Diesbezüglich konnte aber die Betriebsprüfung nichts feststellen. Gesetzliche Hinweise, dass etwa im konkreten Fall Zahlungen unter Ehegatten nur bei vorheriger schriftlicher Vereinbarung Gültigkeit hätten, ließen sich nicht finden. Ebenso wenig die Feststellungen der Betriebsprüfung, die Leistung sei nicht oder nicht in diesem Umfang erbracht worden.

Vorlageantrag betreffend die Berufung gegen die ESt.-Bescheide 2001 bis 2005

Auch betreffend die abweislichen BVE-en bezüglich der Berufung gegen die ESt.-Bescheide 2001 bis 2005 stellte die Bw. einen Antrag auf Vorlage der Berufung an den UFS. Sie begründete diesen Antrag im Wesentlichen wie folgt:

Nach herrschender Lehre (vgl. Gassner, ÖStZ 1985) sei Sinn und Zweck einer BVE, das Verwaltungsverfahren zu vereinfachen und die Berufungsinstanz zu entlasten. Ob eine solche Vorentscheidung erlassen werde (arg. "kann") liege im Ermessen der Behörde, wobei der

erwähnte Gesetzeszweck zu berücksichtigen sei.

In der Praxis (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO, Wien 1994, Tz 5 zu § 276) werde sie daher nur dann zu erlassen sein, wenn damit zu rechnen sei, dass hierdurch das Berufungsverfahren beendet werde.

Bereits in einem Telefonat anlässlich eines Mängelbehebungsauftrages (Bescheid vom 12.9.2008) habe er (Anmerkung der Berufungsbehörde: der steuerliche Vertreter) seine Bedenken gegen eine Abweisung gegenüber dem Sachbearbeiter ausführlich dargelegt. Weshalb dieser dennoch eine - abweisende – BVE erlassen habe, sei unter diesem Aspekt nicht recht verständlich, weil es dadurch zu einer Verzögerung anstelle einer Beschleunigung des Verfahrens komme.

Es sei richtig, dass die Berufung gegen die Sachbescheide (ESt 2001-2005) knapp gehalten worden sei, weil aus verfahrensökonomischen Erwägungen erst die Entscheidung über die Zulässigkeit der Wiederaufnahme abgewartet werden sollte. Ebenso dürftig sei aber auch die Begründung in der erstinstanzlichen Rechtsmittelentscheidung, wonach "die im Zuge der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen ... der herrschenden Lehre und Rechtsprechung" entsprochen haben sollen.

Sei es beispielsweise üblich, einfach zu behaupten, dass vorgelegte Aufzeichnungen weder genau noch vollständig zugeordnet werden konnten (siehe Tz 2 des BP-Berichtes)? Würden es herrschende Lehre und Rechtsprechung etwa erlauben, die lediglich zwanzig Prozent der geltend gemachten Aufwendungen anzuerkennen ohne auf die Ermittlung des Prozentsatzes näher hinzuweisen?

Zu erwähnen sei, dass Monate vor Beginn der Betriebsprüfung (April bis Juni 2007) die Subprovisionen von der zuständigen Sachbearbeiterin des Finanzamtes unter die Lupe genommen und der Höhe nach nicht beanstandet worden seien (Besprechung am 24.5.2007 bzw. 5.6.2007).

Berufungsvorlage an den UFS – Verfahren vor dem UFS:

Nach Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz rief der Gatte der Bw. den UFS-Referenten an (Telefonat vom 20.09.2011) und gab bekannt, dass die Feststellungen den AP nicht unwidersprochen bleiben könnten. Er und seine Gattin hätten der Prüferin sehr wohl Unterlagen über die strittigen Subprovisionszahlungen angeboten (zu Grunde liegende Vereinbarung, Art und Umfang der Tätigkeit, Berechnung und Zahlung der Beträge). Die Prüferin habe jedoch die nähere Durchsicht dieser Unterlagen verweigert und ohne weitere Prüfungshandlungen die in der SB-NS angeführten Feststellungen getroffen. Er und seine Gattin könnten sehr wohl die nach der höchstgerichtlichen Judikatur für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen notwendigen Nachweise erbringen.

Bedenkenvorhalt des UFS

Der UFS richtete am 21.09.2011 an die Bw. einen Bedenkenvorhalt, in dem er zunächst die nach der Rechtsprechung zu erfüllenden Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen (Außenwirkung, eindeutiger Inhalt und Fremdüblichkeit) erläuterte.

Sodann wurden im besagten Vorhalt die AP-Feststellungen (in Tz. 2 der SB-NS) zu den strittigen Subprovisionszahlungen an den Ehegatten in folgender Weise zusammengefasst:

Es gibt keine schriftlichen Vereinbarungen über diese Zahlungen

Es gibt keine Aufzeichnungen über den Inhalt der Tätigkeit des Gatten, ebenso wenig über den Zeitaufwand für diese Tätigkeit

Die Ehehatten Z hielten jeweils am Jahresende eine Besprechung ab, bei der mündlich die Höhe der Subprovisionszahlungen festgelegt wurde; über diese Besprechungen gibt es weder Aufzeichnungen, noch Berechnungen

Die Zahlungen sind jeweils am Jahresende über einen Kassabeleg von Herrn Z bestätigt worden; die Zahlungsflüsse - wann welche Beträge bezahlt wurden - sind absolut nicht nachvollziehbar

Auch aus den Zahlungsbelegen sind weder Art noch Umfang der Tätigkeiten des Gatten der Abgabepflichtigen ersichtlich

Bei der Schlussbesprechung sind Verträge vorgelegt worden, die eindeutig von Herrn Z abgeschlossen wurden; eine genaue und vollständige Zuordnung über den Prüfungszeitraum sei jedoch nicht möglich.

Alle diese Feststellungen seien in der Berufung und in den ergänzenden Schriftsätze (Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages, Vorlageantrag) inhaltlich unbestritten geblieben. Es sei lediglich argumentiert worden, dass dem Finanzamt die Tatsache von Provisionsflüssen an ihren Ehegatten bekannt gewesen sei.

Im Telefonat des UFS-Referenten mit dem Gatten der Bw. (am 20.09.2011) habe dieser hingegen angegeben, dass – entgegen den Feststellungen der AP – sehr wohl entsprechende Unterlagen betreffend die strittigen Subprovisionen vorhanden seien, welche die Einhaltung der genannten Kriterien für ihre steuerliche Anerkennung beweisen würden. Diese Unterlagen seien nach Angaben des Herrn Z bei der AP auch vorgelegt, jedoch von der Prüferin nicht durchgesehen worden.

Die Bw. werde daher ersucht, folgende Unterlagen vorzulegen bzw. Fragen zu beantworten:

„1) Was war der genaue Inhalt der Vereinbarung zwischen ihnen und ihrem Gatten bezüglich der strittigen Subprovisionszahlungen (Art und Umfang der vereinbarten Tätigkeit, Art der Provisionsberechnung- und Abrechnung)?“

Gibt es dazu entsprechende Schriftstücke/Aufzeichnungen (Gesprächsprotokolle; Aktenvermerke oder dgl.)? Zutreffendenfalls bitte um Vorlage derselben

2) Wann und wie wurden die strittigen Subprovisionen ermittelt? Legen Sie bitte die der Ermittlung der jährlichen Provisionszahlungen (sh. rechnerische Darstellung derselben in Tz. 2 der SB-NS) an ihren Gatten zu Grunde liegenden Unterlagen/Berechnungen vor (Provisionsbasis; prozentuelle Höhe; Aufstellung der vom Gatten vermittelten Verträge/-Abschlüsse, die diesen Berechnungen zu Grunde liegen; sämtliche sonstige in diesem Zusammenhang existierenden Unterlagen).

3) Wann und wie erfolgte die Zahlung der strittigen Subprovisionen an ihren Gatten? Legen sie dazu die entsprechenden Nachweise vor (Bankbelege, Zahlungsbestätigungen o.ä. für sämtliche im Streitzeitraum an ihren Gatten bezahlten Beträge)."

Darüber hinaus gab die Berufungsbehörde in diesem Vorhalt bekannt, dass bei einem fehlenden Nachweis der Einhaltung der Kriterien nach der zitierten Angehörigenjudikatur die strittigen Provisionszahlungen nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden könnten. Auch bei einem Nachweis der Unterstützung durch den Gatten im Rahmen der steuerpflichtigen Tätigkeit könnte eine solche Mitarbeit auch im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht oder einer familienhaften Mitarbeit erfolgt sein. Finanzielle Abgeltungen für derartige Leistungen seien aber nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung steuerlich nicht abzugsfähig (Hinweis auf Jakom⁴, § 4, Rz 339 und die dort zitierte Judikatur).

Sollten die strittigen Zahlungen zur Abgeltung familienhafter Leistungen erfolgt sein, müsste im Rahmen der gegenständlichen Berufungsentscheidung den Subprovisionszahlungen die steuerliche Abzugsfähigkeit zur Gänze versagt werden.

Vorhaltsbeantwortung vom 7.10.2011

Zu den Fragen im Bedenkenvorhalt vom 21.09.2011 gab der Bw. Folgendes bekannt:

- 1) Zur Frage des Inhaltes der Vereinbarung mit dem Gatten: Dazu gebe es eine schriftliche Vereinbarung aus dem Jahr 2005, die vorgelegt werde.
- 2) Zur Frage betreffend Art der Ermittlung der Provisionshöhe/Unterlagen darüber: Alle darüber existierenden Unterlagen würden zur Prüfung vorgelegt.
- 3) Zur Frage der Zahlung der Provisionen (Nachweise über Zahlungsflüsse): Sämtliche Zahlungen seien auf ein gemeinsames Bankkonto der Ehegatten erfolgt, welches vorgelegt werde.

An den UFS vorgelegte Unterlagen

Am 13.10.2011 legte die Bw. direkt beim UFS ein als „**Maklerassistenzvereinbarung**“ bezeichnetes Schreiben vor, das mit 17.05.2005 datiert ist. Daraus geht hervor, dass die Bw. (unterfertigt mit der Firmenstampiglie „Vorsorgeberatung Z.“ und dem Vor- und Familien-

namen der Bw.) als „Makler“ mit ihrem Gatten P.Z. als „Maklerassistent“ eine Vereinbarung mit folgendem Inhalt abschloss:

„Der Maklerassistent hat im Kundenverkehr wie bisher die Produkte anzubieten, die Beratung fachmännisch durchzuführen und im Beratungsprotokoll vor allem darauf hinzuweisen, dass er als Maklerassistent in Vertretung nur für die Vorsorgeberatung Z dem Kunden gegenüber auftritt.“

Hierfür wird jährlich ein am Jahresende festzusetzendes Honorar bezahlt, wobei Akontozahlungen unterm Jahr durchaus möglich sind“

Außerdem legte die Bw. **drei Aktenordner mit Unterlagen** betreffend die Vorgänge vor, für die sie ihrem Gatten die strittigen Subprovisionen geleistet hat.

Diese enthalten auf den Trennfahnen – getrennt für jedes Monat der Jahre 2001 bis 2004 – die Höhe des auf das jeweilige Monat entfallenden Anspruches des Gatten auf Subprovision in einer Summe.

Darüber hinaus sind in diesen Zusammenstellungen die von den diversen Versicherungen an die Bw. („Z. Vorsorge Beratung“ bzw. „G. Z.“) gerichteten Provisionsabrechnungen für die betreffenden Monate enthalten. In diesen Abrechnungen der Versicherungsgesellschaften sind jene Verträge mit Leuchtstift oder durch Unterstreichungen gekennzeichnet, für die die Bw. an ihren Gatten Subprovisionen geleistet hat.

In diesen Aufstellungen sind überdies noch die nach Angaben der Bw. von ihrem Gatten vermittelten Versicherungsanträge enthalten, für die sie die strittigen Zahlungen an ihren Gatten leistete.

Des Weiteren enthalten die besagten monatlichen Zusammenstellungen Kopien jener Bankkontoauszüge, in denen die Überweisungen der Provisionsbeträge auf Grund der besagten Provisionsabrechnungen der Bw. enthalten sind. In diesen auf den Namen der Bw. (G. Z. – im Folgenden kurz: G.Z. oder „Vorsorge Beratung Z.“) lautenden Überweisungen sind auch die strittigen Subprovisionen an den Gatten enthalten. Der Großteil dieser Provisionen wurde auf das PSK-Konto 1111111 lautenden auf den Gatten der Bw. überwiesen. Ein geringer Teil dieser Zahlungen ging auf das PSK-Konto 9999999 lautend auf die Bw. („G Z“).

Aussagen der Außenprüferin bei einer Befragung durch den UFS-Referenten

Der Referent des UFS befragte die Prüferin am 3.11.2011 zu den in der gegenständlichen Berufung strittigen Punkten. Dabei machte die Prüferin folgende Angaben:

1) Zur Vorlage von Unterlagen bei der AP:

Bei der AP seien der Prüferin dieselben drei Aktenordner vorgelegt worden, wie nunmehr dem UFS. In diesen seien allerdings die angeblich vom Gatten vermittelten Verträge nicht hervorgehoben gewesen. Auch seien auf den (monatlichen) Akten-Trennfahnen die Monats-

beträge (Summe der dem Gatten der Bw. zustehenden Subprovisionen) nicht angeführt gewesen.

- 2) Zur AP-Feststellung, dass „Verträge eindeutig von Herrn Z. abgeschlossen wurden“ (Tz. 2 der SB-NS): Nach der Erinnerung der Prüferin habe Herr Z. Unterlagen vorgelegt – über ca. einen Monat – aus denen seine Beratungstätigkeit ersichtlich gewesen sei.
- 3) Zur Frage, ob die „Maklerassistentzvereinbarung“ vom 17.05.2005 bereits bei der AP vorgelegt worden sei: Dies sei nicht der Fall gewesen. Ansonsten wäre dies in der SB-NS erwähnt und eine Kopie zu den Unterlagen genommen worden.
- 4) Zur Grundlage für die Schätzung der lt. Tz. 2 der SB-NS als Betriebsausgaben anerkannten Subprovisionen: Die Mitarbeit des Herrn Z. im Betrieb der Bw. sei glaubhaft gewesen. Allerdings sei deren Ausmaß absolut nicht feststellbar gewesen. Daher sei die Höhe der anerkannten Subprovisionen grifffweise mit einem Prozentsatz der Provisionseinnahmen (jeweils ca. 20% der jährlichen Einnahmen) geschätzt worden.
- 5) Zur Frage, ob nach den Erfahrungen der Prüferin bei Vermittlung von Versicherungsverträgen die gesamte Abschlussprovision an den Subprovisionär weitergegeben wird: Dies sei nach ihrer Erfahrung nicht üblich. Zumindest würden Kosten (z.B. Büroaufwand etc.) verrechnet.
- 6) Zur Frage der Art des Zahlungsflusses der Subprovisionen: Bei der AP sei angegeben worden, dass die strittigen Beträge auf das gemeinsame Konto der Ehegatten Z. überwiesen worden seien. Es seien jeweils die für die vermittelten Verträge zustehenden Provisionen überwiesen worden, eine Zuordnung auf den Subprovisionär habe nicht stattgefunden.

Bedenkenvorhalt des UFS

Mit Schreiben vom 3.11.2011 übermittelte der UFS der Bw. das Protokoll über die Befragung der Außenprüferin vom 3.11.2011.

In diesem Schreiben brachte der UFS überdies zum Ausdruck, dass auf Grund der Aussagen der Prüferin angenommen werden müsse, dass die Hervorhebungen der angeblich vom Gatten vermittelten Verträge auf den monatlichen Provisionsabrechnungen (der Versicherungsgesellschaften) und die Betragssummen (Summe der monatlich dem Gatten zustehenden Beträge an Subprovisionen) auf den Aktenfahnen erst nach Abschluss der AP angebracht wurden. Daher könne nicht von der Existenz laufender Aufzeichnungen und Abrechnungen betreffend die strittigen Subprovisionen ausgegangen werden. Da nach Angaben der Prüferin die jetzt (dem UFS) vorgelegte „Maklerassistentzvereinbarung“ vom 17.05.2005 bei der AP nicht vorgelegt worden sei müsse davon ausgegangen werden, dass diese Vereinbarung erst nachträglich – jedenfalls erst nach Abschluss der AP (im April 2008) – erstellt worden sei. Falls der Gatte der Bw. bereits vor Abschluss der genannten Maklerassistentzvereinbarung seine Tätigkeit in derselben Weise ausgeübt habe, wie in dieser Vereinbarung festgelegt,

werde um Vorlage der Beratungsprotokolle für jene Beratungen ersucht, die der Gatte als „Maklerassistent für die Vorsorge Beratung Z.“ durchgeführt habe.

Mail der Bw. an den UFS vom 21.11.2011

Mit Mail vom 21.11.2011 ersuchte die Bw. um Erstreckung der Frist für die Beantwortung des Vorhaltes des UFS vom 3.11.2011. Sie begründete dieses Ersuchen damit, dass sie klären müsse, ob ihre Rechtsschutzversicherung ihr für das gegenständliche Berufungsverfahren Rechtsschutz gewähre. Zur Klärung dieser Versicherungsfrage benötige sie außerdem die an den UFS vorgelegten Unterlagen (die oben erwähnten drei Aktenordner).

An dieses Mail war als Anhang eine „Schadensmeldung“ an die Rechtsschutzversicherung angegeschlossen, dessen Inhalt – soweit er für dieses Verfahren von Bedeutung ist – im Folgenden auszugsweise wiedergegeben wird:

„Ich, G.Z.... habe das Versicherungsmaklergewerbe. Mein Gatte, P.Z. hatte bis ca. 1999 einen Geschäftsvermittlungs-Gewerbeschein, da er für mich arbeitete, im Zuge der schlagend werdenden neuen Bestimmungen ca. 1999 löste mein Gatte das Gewerbe Maklerassistent. (lt. Vermittlerverzeichnis seit 2005, aber das wissen wir ja alle, dass dies unrichtig ist, sondern nur deshalb, weil 2005 dieses Verzeichnis eingeführt wurde.). Gleichzeitig schlossen wir eine Haftpflichtversicherung auf beide bei derab.

Sowohl ich, als auch mein Gatte sind also jeweils eigentlich souverän selbstständig und machten die entsprechende separate Buchhaltung. Dabei ist wesentlich, dass am Jahresende jeweils ein bestimmter Pauschal - Betrag an Subprovision an meinen Gatten (auf welche alle Provisionsnummern bei den Anstalten lauteten) bezahlt und bestätigt wurden.

Nun ereilte uns die Betriebsprüfung des FA Linz und dabei wurden zunächst sämtliche Buchhaltungsordner monatelang auf dem FA geprüft und noch kurz vorm Jahreswechsel damals ausgeweitet zurück bis 2001. Es gab sehr viele Bescheide, welche auch teilweise irrtümlich ausgestellt und ersetzt wurden.

Zum Abschluss der Prüfung haben wird drei Ordner der rausgesuchten Originalunterlagen (handschriftliche Anträge meines Gatten und Provisionsnoten sowie Kontoauszügen vom Bankkonto meines Gatten liegen jetzt bei Dr. K. – im Folgenden kurz: K. - beim UFS) vorgelegt.

Diese interessierten damals zum Zeitpunkt der Abschlussbesprechung der Betriebsprüfung die Betriebsprüferinnen nicht mehr "weil der Abteilungsleiter hat schon alles niedergeschrieben". Bei der Einvernahme dort sagte die Prüferin vor dem UFS vorläufig aus, sie hätte diese drei Ordner wohl gesehen, aber ohne farbliche Fahnen bzw. Hinweise waren nicht angebracht. Dies stimmt aber konkret deshalb nicht, weil wir diese Provisionsnoten und die handschriftlichen aufgenommenen Versicherungsanträge meines Gatten, welche den Zahlungen an ihn zugrunde lagen, - bloß zur Verdeutlichung nach Beanstandung im Zuge der Prüfung als Beweis

- herausgesucht hatten. Da die Prüferin dies nicht interessierte, schauten diese sich die Ordner erst gar nicht mehr an. Beim Finanzamt lagen nur alle Buchhaltungsordner monatelang vor, jedoch nicht die rausgesuchten Einzelanträge, welche nie verlangt wurden, also keine neutrale bzw. vollständig durchgeführte Beweislage durchgeführt wurde.

Am Schluss hieß es, "dass ich 1 Versäumnis gemacht hätte, nämlich: Wir hätten pro Fall die Provision und das monatlich genau namentlichen Kunden zuordnen müssen, und überhaupt: Primär schulde ich meinen Gatten eigentlich nichts, weil es konkret die eheliche Beistandspflicht gibt und daher alles, was an ihn für seine Leistung bezahlt wurde, zu meinen Lasten zwecks Erhöhung der Steuerbemessungsgrundlage rückgebucht wird - all die Jahre bis 2001 zurück - und es zu einer Steuernachzahlung von über € 20.000 daher kommt."

Ich habe gehört, dass bei zwingend vorliegender Selbstständigkeit (weil Makler und Haftpflichtgesetze) von dieser grundsätzlichen Betrachtungsweise des Finanzamtes nicht mehr ausgegangen werden kann, weil der Steuerpflichtige Ehepartner sich während einer gemeinsamen Arbeit dabei nicht mehr auf die eheliche Beistandspflicht berufen kann. Vielmehr MUSS er sich den strengst gewordenen Gewerbevorschriften und Beraterhaftpflicht-Bestimmungen nämlich PRIMÄR und ZWINGEND unterwerfen. Allein dies führt logisch dazu, dass die strenge Sicht des Finanzamtes im Hinblick auf Geschäfte unter Ehegatten nur für ähnlich gelagerte Fälle gelten kann, Welche keinen derart zwingenden Vorschriften unterliegen (etwa, wenn beide Marktfiranten sind oder Blumenverkäufer etc.).

Dass die Anträge von meinem Gatten mit seiner Handschrift gemacht wurden, diese auch rausgesucht und vorgelegt und provisionsmäßig hingewiesen wird, das zählt alles nichts fürden UFS. Auch nicht, dass ich mit meinem Gatten in der Maklerhaftpflichtversicherung seit damals namentlich aufscheine.

Vor allem aber zählt nichts, dass sowohl ich als auch meine Gatte einen separaten Gewerbeschein und Selbstständigenstand aufweisen. Es zählt auch nicht der Grundsatz und Recht der mündlichen Vereinbarung, die den Subprovisionen logisch nach allgemeiner Lebenserfahrung schon zugrunde liegen.

.....durch die Handschrift meines Gatten auf den Anträgen hinlänglich der unumstößlich Nachweis erbracht wurde, nämlich dass: Er selbst diese Abschlüsse eigenhändig machte, und dass dies steuerlich relevant zunächst vor Abrechnung mir zuzurechnen ist: Genau dies ist hinlänglich bewiesen durch die Provisionsnoten, welche auf meinen Namen lauten und genau diese Geschäfte beinhalten.

2005 machte ich eine schriftliche Vereinbarung mit meinem Gatten, dass er für seine Leistungen eine Subprovision erhält, welche pauschal am Jahresende bestätigt wird. Diese aber nicht wegen dem Finanzamt, sondern wegen dem neuen Maklerhaftpflichtgesetz.Bis 2005 galt die mündliche Vereinbarung It. gesetzlich bekannter Möglichkeit einer solchen.

.....*Die Provisionen meiner Provisionsnummern kamen auf das Konto 1111111 BLZ 8888, welches ohnehin das Konto meines Gatten ist, (bei welchen ich nicht zeichnungsberechtigt bin.). Außerdem scheint zusätzlich als Faktum auf MEINEN Provisionsnoten die obige Kontonummer meines Gatten auf.*

.....*Dass es durch konkurrente massive (meist R.-) Kündigungen (über die OÖV) zu irren Rückbuchungen kam, dass wird einfach ausgeklammert, weil dies ja naturgemäß erst Jahre später erfolgte. Werde ich zur Nachzahlung durch den UFS verurteilt, dann führt diese Entscheidung weiters das EU-, und Österr. Maklergesetz und entsprechende Bestimmungen völlig ad absurdum: Eheliche Beistandspflicht befreit dann (als neue gesetzliche Entscheidungsgrundlage aufgrund der evt. UFS- Entscheidung defakto künftig) somit von Gewerbescheinpflicht! (und wahrscheinlich auch von den strengsten Haftungsgesetzen somit, die damit ausgehebelt werden).*

Befragung des Gatten der Bw.

Am 25.11.2011 erschien die Bw. und deren Gatte P.Z. beim UFS zur Abholung der vorgelegten Unterlagen (die bereits mehrfach erwähnten drei Aktenordner).

Bei der Befragung durch den UFS-Referenten gab der Gatte der Bw. Folgendes an:

1) Zur Frage, auf welche Konten die Überweisungen jener Provisionsansprüche erfolgte, die allein der Bw. zustanden (auf das Kto. 1111111 bei der PSK = im Folgenden als Kto. 1 bezeichnet, oder auf das Kto. 9999999 bei der PSK = im Folgenden als Kto. 2 bezeichnet) und wer auf diesen Konten zeichnungsberechtigt war:

In der Hauptsache seien die Provisionsüberweisungen auf das Kto. 1 erfolgt, auf dem nur er (der Gatte der Bw.) zeichnungsberechtigt sei; auf das Kto. 2, über das nur die Bw. verfügberechtigt sei, seien nur geringfügige Überweisungen erfolgt.

2) Zur Frage, wie die Abrechnung der strittigen Subprovisionen im Einzelnen stattgefunden habe (wann, auf welcher Grundlage, über welche Konten):

Die Subprovisionen seien monatlich auf einem Zettel handschriftlich – auf Grundlage der von ihm vermittelten Verträge/Abschlüsse – ermittelt und am Jahresende zusammengerechnet worden (Hinweis auf die Summen auf den „Monatsfahnen“).

Die ihm (dem Gatten den Bw.) zustehenden Provisionen seien – ebenso wie der Großteil der seiner Gattin zustehenden Provisionen – direkt auf das auf seinen Namen lautende Kto. 1 überwiesen worden.

Bei der Befragung am 25.11.2011 ersuchte der UFS-Referent die Bw. um Vorlage einer chronologischen, monatsweisen Aufstellung der an den Gatten bezahlten Subprovisionen für bestimmte einzelne Monate des Berufungszeitraumes einschließlich folgender Daten:

zugrunde liegende Abschlüsse, Provisionsberechnung (Basis, %-Satz, Beträge), Nachweise über den Zufluss.

Eingabe vom 5.12.2011

Die Bw. legte mit diese Eingabe folgende Unterlagen vor:

Auszug aus dem Gewerberegister des Magistrates der Stadt L. aus dem hervorgeht, dass der Gatte der Bw. ab 30.05.2005 die Gewerbeberechtigung als Maklerassistent („Versicherungsvermittlung in der Form Versicherungsmakler und Berater in Versicherungsangelegenheiten, eingeschränkt auf die Tätigkeit als Sub-Unternehmer eines einzigen anderen Versicherungsmaklers“).

Eine Bestätigung der BAWAG-PSK, dass Kontoinhaber des oben als Kto. 1 bezeichneten Kontos Herr P Z war (ist) und im Zeitraum 2004 bis 2011 darüber nur der Kontoinhaber verfügberechtigt war.

Eine Bestätigung der BAWAG-PSK, dass Kontoinhaberin des oben als Kto. 2 bezeichneten Kontos Frau G.Z. ist und es zu diesem Konto keinen weiteren Verfügberechtigten gibt. Darüber hinaus führte die Bw. in der genannten Eingabe im Wesentlichen noch Folgendes aus:

Erklärung, warum Provisionsnoten und Bankbelege in den Ordner in unterschiedlichen Monaten eingeordnet sind: Die Provisionsnoten seien – getrennt von den Kontoauszügen – in einem separaten Ordner abgelegt worden. Nach Bemängelung habe sie sich vor der AP-Abchlussbesprechung die Provisionsnoten der entsprechenden Monate/Zeiträume herausgesucht. Die Kontoauszüge mit den dazugehörigen Überweisungen habe sie dazu gelegt. Auf den (Akten-) Trennstreifen seien daher die Monate gewissermaßen „verschoben“ angegeben, weil die Überweisungen naturgemäß mindestens einen Monat später erfolgen würden.

Geringfügige Fehler beim Einordnen seien möglich, in Summe und in der Buchhaltung würde aber alles stimmen.

Zu den Zeichnungsberechtigungen: Die Bank habe zum Kto. 1 nur mehr Auskünfte auf sieben Jahre zurück geben können. Falls notwendig müsste eine amtswegige Anfrage an die Bank gerichtet werden, wozu die Zustimmung erteilt werde.

Auf das Kto. 2 seien verhältnismäßig geringe Beträge geflossen. Hier habe sogar eine Zeichnungsberechtigung des P.Z. bestanden; eine diesbezügliche Bankbestätigung könne jedoch ebenfalls nur von Amts wegen angefordert werden.

Zur Berechnung der Sub-Provisionen: Anhand der Provisionsnoten und der abgeschlossenen Anträge seien nur bestimmte besprochene Provisionen als zustehend vereinbart worden, als Teil der Überweisung. Eine genaue **Aufstellung werde angeschlossen** (ergänzt um jene Anträge und Kontoauszüge, die bei den ursprünglich vorgelegten Unterlagen tw. anders eingeordnet waren).

Zum Zufluss der strittigen Sub-Provisionen an den Gatten der Bw.: Diese seien jeweils während des Jahres sofort bei Überweisung durch die Versicherungen direkt auf das Konto ihres Gatten geflossen und somit auch bezahlt worden. Diese Bankverbindung (Anmerkung der Berufungsbehörde: gemeint ist damit offenbar das Kto. 1) sei auf den Kontoauszügen und ebenso in den Provisionsnoten aufgeschiene.

Zu den teilweisen Differenzen zwischen den Überweisungsbeträgen und den Provisionsnoten: Dazu sei es auf Grund von Rückbuchungen wegen Stornierungen gekommen.

Zur Höhe der Abschlussprovisionen: Diese würden sich nach dem Zeitraum einer 10-jährigen Vertragsdauer berechnen. Aus Konkurrenzgründen seien jedoch zahlreiche Verträge schon nach relativ kurzer Laufzeit storniert worden, weshalb es zu extremen Rückbuchungen in den Folgejahren gekommen sei, ebenso in Fällen der nicht vollständigen Prämienzahlung. Auf Grund des gesunkenen Geschäftsaufkommens habe sich der Steuervorteil durch die Rückbuchungen steuerlich kaum noch ausgewirkt.

Die der Eingabe vom 5.12.2011 angeschlossene Aufstellung enthält chronologisch geordnete, monatliche Zusammenstellungen der angeblich an den Gatten geleisteten Sub-Provisionen für die Monate, für die bei der Befragung des Gatten der Bw. am 25.11.2011 um Vorlage dieser Unterlagen ersucht wurde. Darin sind jeweils die Kunden, die Versicherungssparte, das Antragsdatum, das Monat der Versicherungsnote sowie das Konto, auf das diese Beträge geflossen sind, angeführt.

Für November 2001 enthalten die dargestellten Zusammenstellungen z.B. folgende Daten:

Versicherungs-gesellschaft	Subprovision an P.Z.	eingel. auf Kto. am	Text der Überweisung
Wiener Städtische	11.3050,58	1111111 am 201201	Wr. Städtische, Z.G., Prov.Kto.....
Interunfall	872,30	1111111 am 151201	Z. Vorsorge Beratung, Prov. lt. Note.....
Gerling	834,45	1111111 am 111201	Z., Prov.-Abrechnung 29.11.2001
Donau	489,73	9999999 am 181201	Z.G., Prov.- Kto.Nr.....
		1111111	Vorsorge Beratung Z.

Allianz	363,01	am 071101	Überw. 11.2001
---------	--------	-----------	----------------

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Zur Verjährung betreffend ESt für 2001

Dazu wird auf die zutreffenden Ausführungen in der BVE des Finanzamtes vom 9.10.2008 verwiesen, gegen die die Bw. im weiteren Verfahren keine Einwendungen erhob.

B) Erwägungen zur Verfahrenswiederaufnahme:

Bereits in der BVE des Finanzamtes vom 9.10.2008 werden die rechtlichen Grundlagen einer Verfahrenswiederaufnahme von Amts wegen gem. § 303 Abs. 4 BAO und die hierfür maßgeblichen rechtlichen Grundsätze, welche von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung entwickelt wurden, ausführlich und zutreffend angeführt (siehe die obige Wiedergabe der BVE vom 9.10.2008).

In der Berufung wird argumentiert, dass „*nach glaubhafter Mitteilung*“ der Bw. „*sämtliche Belegordner des Jahres 2001 monatelang beim Finanzamt Linz zur Einsicht*“ gelegen wären. Die AP habe daher keine neuen Tatsachen feststellen können.

Auf einem als „Abschlussblatt für das Jahr 2001“ bezeichneten Schriftstück, das der ESt.-Erklärung für 2001 angeschlossen war, findet sich folgender Vermerk: „Beilagen: Antrag auf Einkommensteuererklärung für 2001, AfA-Aufstellung mit 2 Beiblättern, E/A-Protokoll“ sowie die handschriftliche Ergänzung: „Überschuss-Rechnung, Saldenlisten, Aufstellung Sonderausgaben und Bericht“. In Klammer wird dazu noch ausgeführt: „Die gesamten Ordner werden nicht mitgeschickt, da dies vor Jahren ausdrücklich nur auf besondere Anforderung geschehen soll, ansonsten keinesfalls!“

Laut SB-NS stellte die AP betreffend die strittigen Subprovisionszahlungen an den Gatten der Bw. Folgendes fest:

Es gibt keine schriftlichen Vereinbarungen über diese Zahlungen; es gibt keine Aufzeichnungen über den Inhalt der Tätigkeit des Gatten der Bw., ebenso wenig über den Zeitaufwand für diese Tätigkeit,
 die Ehehatten Z. hielten jeweils am Jahresende eine Besprechung ab, bei der mündlich die Höhe der Subprovisionszahlungen festgelegt wurde; über diese Besprechungen gibt es weder Aufzeichnungen, noch Berechnungen,
 die Zahlungen seien jeweils am Jahresende über einen Kassabeleg von Herrn Z. bestätigt worden; die Zahlungsflüsse – wann welche Beträge bezahlt wurden – seien absolut nicht nachvollziehbar,

auch aus den Zahlungsbelegen seien weder Art noch Umfang der Tätigkeiten des Gatten des Bw. ersichtlich,

bei der Schlussbesprechung seien Verträge vorgelegt worden, die eindeutig von Herrn Z. abgeschlossen worden seien; eine genaue und vollständige Zuordnung über den Prüfungszeitraum sei jedoch nicht möglich.

Alle diese Feststellungen blieben in der Berufung und in den ergänzenden Schriftsätzen (Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages, Vorlageantrag) inhaltlich zunächst unbestritten. Es wird lediglich argumentiert, dass dem Finanzamt die Tatsache von Provisionsflüssen an den Ehegatten der Bw. bekannt gewesen sei.

Erst im Laufe des Verfahrens vor dem Unabhängigen Berufungssenat (UFS) behauptete die Bw., dass es sehr wohl aussagekräftige Unterlagen über die strittigen Subprovisionszahlungen gäbe (schriftliche Vereinbarung, Berechnungs- und Abrechnungsgrundlagen, Nachweise über Zahlungsflüsse). Daraus wäre ableitbar, dass die für eine steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung einzuhaltenden Kriterien erfüllt wurden und die strittigen Zahlungen daher steuerlich anzuerkennen seien.

Damit wird aber in keiner Weise aufgezeigt, dass diese oben angeführten, von der AP festgestellten näheren Umstände betreffend die Provisionszahlungen an den Gatten der Bw. dem Finanzamt schon bei Erlassung der jeweiligen ESt.-Jahresbescheide für 2001 bis 2005 bekannt gewesen sind. Die Kenntnis des Finanzamtes über die Provisionszahlungen der Bw. an ihren Gatten zum Zeitpunkt der Erlassung der ESt.-Jahresbescheide beschränkte sich auf den Umstand, dass solche Zahlungen geleistet wurden. Die angeführten näheren Umstände dieser Zahlungen, woraus die mangelnde Einhaltung der Kriterien nach der so genannten Angehörigenjudikatur abgleitet wurde, waren der bescheiderlassenden Behörde keineswegs bekannt.

Sie sind daher aus der Sicht des Finanzamtes (der bescheiderlassenden Stelle des FA) eindeutig als neu hervorgekommene Tatsachen iSd § 303 Abs. 4 BAO – und nicht wie der Bw. vermeint – als geänderte rechtliche Beurteilung eines bereits bekannten Sachverhaltes - zu werten.

Aus diesen Umständen ist - wie unten noch näher auszuführen sein wird – abzuleiten, dass die Vereinbarung über die strittigen Provisionszahlungen und deren Durchführung nicht den Anforderungen für die steuerliche Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen standhält und diese Zahlungen somit steuerlich nicht als Betriebsausgaben abzugfähig sind.

Die Kenntnis dieser Umstände bereits bei Erlassung der ursprünglichen ESt.-Bescheide für

2001 bis 2005 hätte daher zu anders lautenden Bescheiden (Nichtanerkennung der strittigen Zahlungen an Subprovisionen als Betriebsausgaben) geführt.

Die angefochtenen Verfahrenswiederaufnahmen erfolgten somit zu Recht, die Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide hinsichtlich ESt. Für 2001 bis 2005 war daher abzuweisen.

Auch die Berufung gegen den Bescheid über die Verfahrenswiederaufnahme hinsichtlich ESt. für 2005 war abzuweisen, weil für dieses Jahr durch die AP keine Zurechnung aus dem Titel „Subprovisionen“ vorgenommen wurde und die Berufung diesbezüglich lediglich auf diesen Punkt gestützt ist.

C) Erwägungen zur Frage der Anerkennung von Subprovisionszahlungen an den Gatten der Bw. (ESt.-Bescheide 2001 – 2005)

Strittig ist die steuerliche Abzugsfähigkeit von Subprovisionszahlungen an den Gatten der Bw. als Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 4 EStG 1988, welche die AP in folgender Höhe nicht anerkannte:

Jahr	Subprovisionen vor AP	anerkannte Subprovisionen lt. AP	Differenz (Gewinn- erhöhung)
2001	392.225,00 ATS	235.101,06 ATS	157.123,94 ATS (11.418,64 €)
2002	36.950,00 €	16.812,15 €	20.137,85 €
2003	27.800,00 €	16.016,35 €	11.783,65 €
2004	26.843,00 €	15.400,63 €	11.442,37 €

Im Jahr 2005 erfolgte aus dem Titel „Subprovisionen“ keine Gewinnerhöhung durch die AP bzw. im angefochtenen ESt.-Bescheid für dieses Jahr (sh. Tz 4 der SB-NS).

Da die strittigen Zahlungen an den Gatten der Bw. geleistet wurden, müssen für deren steuerliche Anerkennung als abzugsfähige Betriebsausgaben die Kriterien der so genannten Angehörigenjudikatur eingehalten werden.

Kriterien nach der Angehörigenjudikatur

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen (z.B. zwischen Ehegatten) können nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - steuerliche nur dann anerkannt werden, wenn sie folgende Kriterien erfüllen (z.B. VwGH 2004/13/0025 vom 18.04.2007):

- (1) sie müssen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Außenwirkung);
- (2) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben (klarer Regelungsinhalt) und
- (3) sie müssen unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden, wie sie zwischen Familienfremden üblich sind (Fremdüblichkeit)

Auch die **Erfüllung** der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (VwGH 11.11.08, 2006/13/0046). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Die Einhaltung dieser Kriterien hat den Hintergrund, dass es bei Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen und sonst einander Nahestehenden vielfach an dem bei Rechtsbeziehungen zwischen Fremden bestehende Interessengegensatz fehlt. Dadurch werden allenfalls Zuwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 (§ 8 Abs. 2 KStG 1988) in steuerlich abzugsfähige Aufwendungen unter welchem Titel auch immer (z.B. auch Subprovisionen) gekleidet wodurch idR ein Splitting-Effekt bewirkt wird. Hier wird das subjektive Element des „Bereichernwollens“ vermutet (sh. VwGH 24.6.09, 2007/15/0113, mit Hinweis auf Marschner, SWK 08, S 736). Es ist daher erforderlich, die Sphären von Einkommenserzielung und -Verwendung sauber zu trennen. Ein Interessengegensatz, wie er unter Fremden besteht, kann insbesondere bei Personen, die zueinander in einem persönlichen Naheverhältnis stehen, fehlen, also z.B: bei Angehörigen iSd § 25 BAO wie Ehegatte, Lebensgefährte usw. Eine Überprüfung derartiger Vereinbarungen ist in allen Fällen erforderlich, in denen Aufwendungen an Nahestehende steuerlich geltend gemacht werden sollen, z.B. – wie im Berufungsfall - als Betriebsausgaben (Zahlungen von Subprovisionen an den Ehegatten).

1) Anerkennungsvoraussetzung der Außenwirkung

Grundsätzlich ist zu fordern, dass vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen die gleichen Formvoraussetzungen erfüllen, die unter Fremden üblich sind. Schriftform ist nicht zwingend Voraussetzung, es sei denn, es ist nach Art und Inhalt des Vertrags üblich, ihn in Schriftform abzuschließen. Der Umstand, dass zwischen Ehegatten entgegen den Vorschriften des NotariatszwangsG Verträge nicht in der dort vorgeschriebenen Form errichtet

wurden, führt wegen der Bestimmungen der §§ 21 und 23 Abs. 3 BAO für sich allein noch nicht zwingend zur Nichtanerkennung (s VwGH 25.10.94, 94/14/0067).

Wenn eine schriftliche Vereinbarung nicht vorliegt, so müssen jedoch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit festgelegt sein (VwGH 1.7.03, 97/13/0215; s auch VwGH 17.12.08, 2004/13/0056). Auch wenn außer Streit steht, dass der Ehepartner des/der Steuerpflichtigen Arbeitsleistungen „in einem gewissen Umfang“ erbracht hat, rechtfertigt dies die Annahme eines (mündlichen) Dienstvertrages (Werkvertrages) allein ebenso wenig wie der Umstand, dass er/sie „hierfür auch regelmäßige Zahlungen erhalten“ hat (VwGH 22.3.10, 2008/15/0099).

Der Abschluss eines mündlichen Vertrages ist zwar nicht von vornherein als unüblich anzusehen, der/die Steuerpflichtige muss jedoch in der Lage sein, die den Leistungen des Ehegatten zu Grunde liegende Vereinbarung (Art, Umfang, Abwicklung) exakt darzustellen. Auch bei Werkverträgen und ähnlichen Leistungsvereinbarungen richtet sich die Entlohnung nach der Qualität und Quantität der erbrachten Leistungen, weshalb diese **nachvollziehbar darzulegen** und durch entsprechende Unterlagen **nachzuweisen** sind. Als Betriebsausgabe können Entlohnungen nur in jener Höhe anerkannt werden, wie sie auch zwischen Fremden üblich sind.

Im Berufungsfall gab es – zumindest bis Mai 2005 –unbestritten keine schriftliche Vereinbarung zwischen den Ehegatten Z. über die „Maklerassistentätigkeit“ des P.Z. im Betrieb der Bw.

Nach den Angaben der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung an den UFS vom 7.10.2011 schlossen die Ehegatten Z. am 17.05.2005 eine „Maklerassistentvereinbarung“, welche die Tätigkeit des P.Z. im Versicherungsmaklerbetrieb der Bw. regelt.

Nach Aussage der Außenprüferin (Befragung durch den UFS-Referenten am 3.11.2011) wurde diese „Maklerassistentvereinbarung“ im Zuge der Außenprüfung nicht vorgelegt. Da gerade die Frage der Subprovisionszahlungen an den Ehegatten der Hauptpunkt bei der AP war und im AP-Bericht ausdrücklich festgehalten wurde, dass es diesbezüglich keine schriftliche Vereinbarung gebe, erscheint die Annahme gerechtfertigt, dass diese Vereinbarung erst nachträglich – jedenfalls erst nach Abschluss der AP im April 2008 – abgeschlossen wurde.

Es gab demnach in Bezug auf die strittigen Zahlungen an den Gatten der Bw. keinerlei schriftliche Festlegungen (etwa über die genaue Art der Tätigkeit, Dokumentationsverpflichtungen des P.Z. über seine Tätigkeit, Art der Berechnung seiner Provisionsansprüche [Art der Abrechnung, Abrechnungsgrundlagen, Abrechnungszeitraum], Regelungen über die Zahlung der Subprovisionen), die nach außen – etwa gegenüber dem Finanzamt – bekannt gemacht worden wären. Aus den dem Finanzamt vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für

die Berufungsjahre sind die strittigen Beträge unter „Subprovisionszahlungen“ lediglich in einer Summe ausgewiesen. Auf welcher vertragsmäßigen oder sonstigen Grundlage und an wen diese Zahlungen geleistet wurden geht daraus nicht hervor. Ebenso wenig geht dies aus den jeweiligen Steuererklärungen als Beilagen angeschlossenen, als „Bericht über das Wirtschaftsjahr....“ bzw. „Wirtschaftlicher Jahresbericht und Erwartungen für das“ bezeichneten Schriftstücken hervor.

Im Berufungszeitraum wurde daher dem Erfordernis der Außenwirkung nicht entsprochen.

2) Erfordernis des klaren Regelungsinhaltes

Nicht nur bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gilt der Grundsatz, dass bei zweifelhaftem Vertragsinhalt derjenige, der sich darauf beruft, zur Aufklärung besonders beizutragen hat. Verbleibende Zweifel gehen zu seinen Lasten (sh. Doralt/Renner § 2 Rz 163). Unbestimmte vertragliche Regelungen sprechen gegen einen klaren Vertragsinhalt (sh. VwGH 22.2.92, 88/14/0074). Einer Vereinbarung fehlt die erforderliche Eindeutigkeit jedenfalls dann, wenn ihr nicht die Art der zu erbringenden Leistung zu entnehmen ist (VwGH 24.9.08, 2006/15/0119) oder in einem „Honorarvertrag“ mit der Tochter keinerlei Hinweis auf die Honorarhöhe enthalten ist (VwGH 11.11.08, 2006/13/0046).

Selbst wenn im Berufungsfall der Inhalt der besagten „Maklerassistenzzvereinbarung“ auf Grundlage einer mündlichen Abmachung schon im gesamten Berufungszeitraum Grundlage für die Tätigkeit des P.Z. im Betrieb der Bw. gewesen sein sollte, wäre dem Erfordernis des klaren und eindeutigen Regelungsinhaltes in keiner Weise entsprochen.

In dieser Vereinbarung wird nämlich die Tätigkeit des P.Z. für den Betrieb der Bw. völlig unkonkret und pauschal als „Maklerassistenzz im Kundenverkehr“ („...wie bisher Produkte anzubieten.....die Beratung fachmännisch durchzuführenhat hinzuweisen, dass er als Maklerassistenzz nur für die Vorsorgeberatung Z. dem Kunden gegenüber auftritt“) beschrieben. Betreffend das Entgelt wird festgelegt, dass für diese Tätigkeit „ein am Jahresende festzusetzenden Honorar“ bezahlt wird, wobei unterjährige Akontozahlungen „durchaus möglich sind“.

In dieser Vereinbarung fehlen daher nähere Regelungen über

- die Art und den Inhalt der Tätigkeit,
- über deren (zeitlichen oder sonst zu messenden) Umfang,
- über die von P.Z. hinsichtlich dieser Tätigkeit zu führenden Aufzeichnungen (z.B. über die von ihm vermittelten Versicherungsverträge, über seine daraus entstandenen Entgeltsansprüche u. dgl.),
- über die Grundlage und die Art der Berechnung der Subhonorare,
- über die genaue Art der Abrechnung und Zahlung der Ansprüche des P.Z. (lediglich

„Pauschalhonorar“ am Jahresende, keine Regelung auf welcher Grundlage dieses ermittelt wird; keine nähere Regelung über unterjährige Zahlungsansprüche).

Von klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Regelungen – wie dies nach dem oben Gesagten von der Judikatur gefordert wird – kann daher in Bezug auf die strittigen Zahlungen keine Rede sein.

3) Erfordernis der Fremdüblichkeit

Die Vereinbarung muss schließlich dem so genannten Fremdvergleich standhalten, das heißt sie muss in einer Weise und zu Bedingungen **abgeschlossen** und **durchgeführt** worden sein, wie sie zwischen Fremden (Personen ohne ein persönliches Naheverhältnis) üblich sind. Leistungsbeziehungen zwischen einander Nahestehenden können sowohl durch eine auf Einkunftszielung ausgerichtete Tätigkeit, als auch durch das private Naheverhältnis veranlasst sein. Die Vereinbarung kann bereits dem Grunde oder nur der Höhe nach fremdunüblich sein (sh. VwGH 10.9.98, 93/15/0051).

Zunächst ist daher zu prüfen, ob zwischen Fremden überhaupt ein Vertrag in der konkreten Form abgeschlossen worden wäre, und danach sind die einzelnen Vertragsbestandteile auf ihre Fremdüblichkeit zu untersuchen. Bei Beurteilung der Angemessenheit ist aber auch unter nahen Angehörigen eine gewisse Bandbreite bzw. Toleranzgrenze zu berücksichtigen (VwGH 29.7.97, 93/14/0056). Einzelne unübliche Bedingungen zwischen nahen Angehörigen führen nicht unbedingt dazu, dass ein tatsächlich durchgeführtes Geschäft steuerlich nicht anerkannt wird; maßgeblich ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten, denen je nach Lage des Falles unterschiedliche Bedeutung zukommen kann (BFH, BStBl II 97, 196).

Es ist nicht ausreichend, wenn die Vereinbarung rein formal den Kriterien der Fremdüblichkeit entspricht; vielmehr muss auch der Vollzug des Vertragsverhältnisses so erfolgen, wie es unter Fremden üblich ist.

Prüft man die strittige Tätigkeit des P.Z. für die Bw. so ergibt sich Folgendes:

Eine Tätigkeit, die in der Unterstützung eines Versicherungsvertreters- oder Maklers in der Form besteht, dass der Abschluss von Versicherungsverträgen vermittelt wird und dafür ein Teil der von den Versicherungsgesellschaften dafür zu leistenden Provisionen an den Sub-Makler – als so genannte Subprovisionen – weiterbezahlt werden, sind in der besagten Branche durchaus üblich.

Bei Werkverträgen und ähnlichen Leistungsbeziehungen zwischen Personen ohne persönliche oder sonstige Nahebeziehung ist es üblich, dass die erbrachten Leistungen durch detaillierte und inhaltliche klare schriftliche Darlegungen nachgewiesen werden.

Im Fall der hier strittigen Tätigkeit sind dies:

- **laufende Aufzeichnung der vom Subhonorar-Empfänger erbrachten Tätigkeiten** = vermittelte Abschlüsse/Versicherungsverträge; dies muss der Sub-Vermittler allein schon deshalb machen, um im Streitfall seine Sub-Provisionsansprüche nachweisen zu können;
- außerdem finden in solchen Fällen bei Leistungsbeziehungen zwischen Fremden **regelmäßige Rechnungslegungen** (monatliche Rechnungslegung/Provisionsnoten) und
- **regelmäßige Zahlungen** statt (im Berufungsfall betrug der Anspruch des P.Z. nach den Angaben der Bw. immerhin zwischen rund 27.000 € und 37.000 € jährlich !).

Laufende schriftliche Aufzeichnungen über die Tätigkeit des P.Z. für die Bw. gab es nach den Feststellungen der Außenprüferin nicht. Ebenso wenig konnten bei der AP den strittigen Zahlungen zu Grunde liegenden Berechnungen vorgelegt werden; vorgelegt wurden lediglich Bestätigungen für die Berufungsjahre über „erhaltene Sub-Provisionen im Jahr, im Ausmaß von €.....“.

In den bei der AP vorgelegten Ordnern mit den angeblich durch P.Z vermittelten Abschlüssen waren diese Verträge nach Aussage der Außenprüferin **nicht** – wie in den später beim UFS vorgelegten Provisionsabrechnungen der Versicherungsgesellschaften – farblich oder durch Unterstreichungen hervorgehoben. Ebenso **wenig** befanden sich nach Aussage der Außenprüferin auf den monatlichen Aktentrennfahnen die Summen an Subprovisionen, pro Monat, die nunmehr auf den an den UFS vorgelegten Unterlagen aufscheinen.

Bei der Außenprüfung, in der Berufung und in der Vorhaltsbeantwortung vom 7.10.2011 war auch keine Rede davon, dass die monatlichen Ansprüche des P.Z. an Subprovisionen handschriftlich auf einem Zettel ermittelt und die Summe sodann auf die besagten Aktenfahnen geschrieben worden wären. Diese Angabe machte P.Z. erst bei der am 25.11.2011 durchgeführten Befragung beim UFS.

Vielmehr hat die Außenprüferin in ihrem Bericht ausdrücklich festgehalten, dass „die Ehegatten Z. jeweils am Jahresende eine Besprechung abhalten, in der mündlich die Höhe der Subprovisionszahlungen festgestellt werden“. Diese Feststellung blieb zunächst in der Berufung unbestritten und auch im Mail der Bw. an die DAS-Versicherung (übermittelt an den UFS mit Mail vom 21.11.2011) wird ausgeführt, dass „am Jahresende jeweils ein bestimmter Pauschal-Betrag an Subprovisionen an meinen Gatten bezahlt und bestätigt wurde“.

Auf Grund des geschilderten Ablaufes der Ermittlungen ist die erst jetzt im Berufungsverfahren aufgestellte Behauptung, dass die strittigen Subprovisionsansprüche monatlich (zunächst handschriftlich auf einem Zettel) ermittelt und auf den erwähnten Aktentrennfahnen vermerkt worden sind, nicht glaubwürdig. Für den UFS wäre es sonst nicht erklärbar, dass dieser Umstand der Prüferin nicht schon bei der Außenprüfung zur Kenntnis gebracht worden wäre. Auch gibt es für die Berufungsbehörde keinen Grund an der Angabe der Außenprüferin

zu zweifeln, dass die besagten Monatssummen auf den Aktenfahnen bei ihrer Prüfung noch nicht angebracht waren. Dass es keine laufenden Aufschreibungen und Berechnungen über die strittigen Subprovisionen gegeben hat geht auch daraus hervor, dass die Bw. selbst von jährlichen **Pauschalbeträgen** spricht. Die deutet darauf hin, dass diese Beträge eben nicht exakt – auf Grundlage von laufend geführten Aufschreibungen - ermittelt, sondern am jeweiligen Jahresende eben pauschal geschätzt und festgelegt wurden.

Darüber hinaus wurden die strittigen Beträge nach eigenen Angaben der Bw. (welche durch die vorgelegten Provisionsnoten- und Abrechnungen der Versicherungsgesellschaften und durch die vorgelegten Bankauszüge bestätigt werden), von den Versicherungen auf ein Bankkonto überwiesen, über das allein P.Z. verfügberechtigt war (auf das oben als Konto 1 bezeichnete Konto). Auf dieses Konto wurden von den Versicherungsgesellschaften zum überwiegenden Teil auch jene Provisionen überwiesen, die unstrittig der Bw. zustanden. Die Bw. hat demnach den Großteil der ihr von den Versicherungsgesellschaften zustehenden Provisionen auf ein Bankkonto des Gatten überweisen lassen. Auf den Bankbelegen sind auch bei den Überweisungen, die nach Angaben der Bw. allein ihrem Gatten zustanden als Überweisungstexte „Vorsorgeberatung Z.“, bzw. „G.Z. Prov.-Kto.Nr.....“ angeführt.

Der Umstand von Provisionsüberweisungen auf ein P.Z. zuzurechnendes Konto kann somit noch keinen Nachweis über den Zufluss der strittigen Subprovisionen an ihn darstellen, weil die Bw. – wie aufgezeigt – den Großteil der ihrem „Vorsorge-Beratungsunternehmen“ zustehenden Provisionen auf das Konto ihres Gatten überweisen ließ. Das konnte jedoch betreffen die ihr zustehenden Ansprüche nur eine private, steuerlich als Einkommensverwendung zu wertende, und keine betriebliche Veranlassung haben.

Es hat also insofern eine völlige Vermischung der betrieblichen und privaten Sphären der Bw. und ihres Gatten stattgefunden. Der Eingang von Zahlungen auf das besagte Konto 1 beweist damit keineswegs den betrieblich bedingten Zufluss der behaupteten Subprovisionen an P.Z. Die (erst) im Berufungsverfahren vorgelegten monatlichen Zusammenstellungen und die Berechnung von Monatssummen wurden – wie schon oben begründet – offenbar nachträglich (jedenfalls erst nach Abschluss der AP) durchgeführt.

Insgesamt ergibt sich aus den AP-Feststellungen, den Aussagen der Außenprüferin, den Eingaben der Bw. und den Aussagen des P.Z. folgender wahrscheinlicher Ablauf in Bezug auf die strittigen Subprovisionen:

P.Z. dürfte in einem gewissen Umfang tatsächlich als Subvermittler für die Bw. tätig geworden sein, hat aber darüber keine laufenden Aufzeichnungen geführt und keine laufenden Abrechnungen gelegt. Wegen fehlender exakter Aufschreibungen war auch eine laufende Zahlung nicht möglich, es erfolgten daher offenbar am jeweiligen Jahresende „mündliche“ Fest-

legungen von „Pauschalbeträgen“.

Bei der AP versuchte die Bw. durch Vorlage von Verträgen, auf denen die Handschrift des P.Z. aufscheint – bei deren Abschluss er daher tatsächlich tätig geworden sein muss – die strittigen Subprovisionen nachzuweisen. Der Prüferin war es jedoch nicht möglich auf Grundlage dieser Unterlagen den genauen Umfang der Tätigkeit des P.Z. festzustellen. Ebenso wenig konnte sie auf Grundlage dieser Unterlagen die Höhe der Zahlungen der behaupteten Subprovisionen an den Gatten der Bw. feststellen, weil – wie oben aufgezeigt – eine totale Vermischung der privaten und der betrieblich veranlassten Zahlungsvorgänge stattfand. Wie erwähnt wurden im Berufungsverfahren die von der Bw. an die Versicherungsgesellschaften gelegten Provisionsnoten vorgelegt, auf denen die angeblich von P.Z. vermittelten Abschlüsse hervorgehoben sind. In diesen Unterlagen sind außerdem die monatlichen Summen an Subprovisionen, die nach Angaben der Bw. ihrem Gatten auf Grund seiner Tätigkeit zuständen, auf den Aktentrennfahnen angeführt. Die besagte Kennzeichnung der von P.Z. vermittelten Abschlüsse und die Monatssummen auf den Aktentrennfahnen waren aber nach Angaben der Prüferin bei der AP noch nicht gekennzeichnet bzw. sind nicht aufgeschienen. Daraus muss nach Ansicht des UFS der Schluss gezogen werden, dass diese Kennzeichnungen und Berechnungen erst nachträglich – nach der AP, wahrscheinlich aber erst nach Vorlage der Berufung an den UFS – erstellt wurden. Es wäre sonst nicht erklärbar, warum diese Umstände bei der AP nicht festgehalten wurden bzw. warum diese Unterlagen nicht spätestens mit Erhebung der Berufung vorgelegt wurden. Diese Maßnahmen stellen somit offenbar einen Versuch dar, durch nachträgliches Heraussuchen von Abschlüssen und Aufsummierung der dafür zustehenden Provisionen auf die jeweiligen Jahressummen an Subprovisionen zu kommen, die die Bw. als Betriebsausgaben geltend gemacht hat.

Aus den angeführten Gründen kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass die Bw. bzw. P.Z. zeitnahe exakte Aufzeichnungen über den Umfang der strittigen Tätigkeit für das Unternehmen der Bw. geführt haben. Auch haben – wie aufgezeigt – offenbar keine laufenden/regelmäßigen Rechnungslegungen und Zahlungen in Bezug auf die strittigen Subprovisionen stattgefunden.

Die geschilderte Vorgangsweise entspricht somit nicht jener, wie sie bei derartigen Leistungsbeziehungen unter fremden, einander nicht nahe stehenden Personen üblich sind.

Fremdüblichkeit der Höhe der Subprovisionen:

Selbst wenn man davon ausginge, dass P.Z. tatsächlich in allen Fällen als Vermittler tätig geworden ist, die in den vorgelegten Abrechnungen der Versicherungen als solche gekennzeichnet sind, so ist die Höhe der dafür angeblich geleisteten Subprovisionen nach Ansicht der Berufungsbehörde nicht fremdüblich. Behauptet wird nämlich, dass der Gatte der Bw. für alle

von ihm vermittelten Abschlüsse Anspruch auf die dafür von den Versicherungsgesellschaften an die Bw. bezahlten Provisionen in voller Höhe gehabt habe. Mit anderen Worten: die Bw. hätte an ihren Gatten für alle von ihm vermittelten Abschlüsse 100% der ihr dafür von den Versicherungen gezahlten Provision weitergezahlt.

Eine solche Vorgangsweise erscheint zwischen Fremden undenkbar: kein Versicherungsmakler würde seinem Sub-Vermittler die volle Provision weiterzahlen ohne entsprechenden Abzug seiner Kosten (z.B. für Büro). Insbesondere ist auch das Haftungsrisiko abzugelten, das den Unternehmer, der in den Verträgen als Vermittler aufscheint – hier die Bw. – und nicht seinen Assistenten trifft. Auch insofern ist die behauptete Art und Abwicklung der Tätigkeit des P.Z. für den Betrieb der Bw. nicht fremdüblich im Sinne der angeführten Rechtsprechung.

Aus allen diesen Gründen wurde auch das Kriterium der Fremdüblichkeit der strittigen Leistungsbeziehung im Berufungsfall nicht eingehalten.

Insgesamt erfüllt die strittige Leistungsbeziehung zwischen den Ehegatten Z. daher keines der drei Kriterien der so genannten Angehörigenjudikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

4) Steuerliche Konsequenzen

Falls die Tätigkeit des P.Z. für den Betrieb der Bw. als Leistung im Rahmen der familienhaften Mitarbeit bzw. als auf Grundlage der ehelichen Beistandspflicht erbracht zu qualifizieren ist, wären die dafür bezahlten Entgelte steuerlich zur Gänze nicht abzugsfähig.

Dies deshalb, weil eine familienhaft Mitarbeit im Betrieb des Ehepartners nicht aus rechtlicher Verpflichtung sondern aus familiärer oder partnerschaftlicher Solidarität erfolgt. Wenn sich in einem solchen Fall der von seinem Partner unterstützte Betriebsinhaber dazu entschließt, seinem Angehörigen für seine Tätigkeit eine „Gegenleistung“ zukommen zu lassen, dann entspringt diese Zuwendung idR nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern anderen Beweggründen wie Dankbarkeit, Anstand u. dgl. Die solcherart zugewendete „Gegenleistung“ stellt beim Leistenden einen Akt der Einkommensverwendung dar und muss daher bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben (sh. z.B. VwGH 2004/13/0025, vom 18.04.2007).

Eine besondere Form der familienhaften Mitarbeit ist die „eheliche Beistandspflicht“ ist. Nach Zivilrecht muss nämlich ein Ehegatte im Erwerb des anderen im Rahmen des Zumutbaren und Üblichen mitwirken und hat dafür Anspruch auf eine angemessene Vergütung. Wenn bei einer solchen Mitwirkung allerdings kein über diese Verpflichtung hinausgehendes Vertragsverhältnis vorliegt, sind die zivilrechtlich dafür geleisteten Abgeltungsbeträge familienhaft bedingt und als Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen iSd § 20 EStG 1988 anzusehen; diese Beträge sind somit nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig (vgl. Doralt¹⁴, § 2 Tz 167 und die dort zitierte Judikatur).

Im Falle einer über die familienhafte Mitarbeit hinausgehenden Tätigkeit des Ehegatten können die dafür gezahlten Leistungsvergütungen (hier: Subprovisionen) als steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben behandelt werden. Bei Zahlung eines überhöhten Entgeltes hat eine Kürzung auf den angemessenen Teil zu erfolgen (sh. Doralt¹⁴, § 2 Tz 167/5).

Im Berufungsfall ist offenbar bereits die Außenprüferin auf Grund der vorgelegten Unterlagen (von P.Z. nachweislich bearbeitete Versicherungsabschlüsse in größerer Zahl) davon ausgegangen, dass die Tätigkeit des P.Z. im Betrieb der Bw. den Rahmen der familienhaften Mitarbeit (im Rahmen der „ehelichen Beistandspflicht“) überschritten hat. Da der genaue Umfang der Tätigkeit des P.Z. jedoch nicht festgestellt werden konnte (sh. dazu die obigen Ausführungen betreffend die fehlenden Aufzeichnungen und nicht eindeutig zuordenbaren Zahlungen) wurden für die Jahre 2001 bis 2004, den Feststellungen der AP folgend, Subprovisionen iHv jeweils 20% der Summe der jährlichen Betriebseinnahmen als Betriebsausgaben anerkannt. Dies entspricht im Durchschnitt der betreffenden Jahre der Anerkennung von rund 54% der als Betriebsausgaben geltend gemachten Subprovisionen (Summe der Subprovisionen lt. Erklärungen für 2001 bis 2004: 120.097 €; Summe der lt. AP anerkannten Subprovisionen: 65.314,59 €).

Auch die Berufungsbehörde geht auf Grund der vorgelegten Unterlagen von einer über die „familienhafte Mitarbeit“ hinausgehende Tätigkeit des P.Z. im Betrieb der Bw. aus. Allerdings konnte – wie oben aufgezeigt – auf Grund der nicht fremdüblichen Abwicklung (keine genauen und zeitnahen Aufzeichnungen über die Tätigkeit des P.Z., keine regelmäßigen Rechnungslegungen bzw. keine eindeutig zuordenbaren Zahlungsvorgänge) der Umfang der Tätigkeit nicht exakt festgestellt werden. Auch ist die Höhe der gezahlten Subprovisionen schon dem Grunde nach als überhöht zu betrachten (sh. oben unter „Fremdüblichkeit der Höhe der Subprovisionen“). Aus diesen Gründen hat die Außenprüferin zu Recht eine Kürzung der strittigen Zahlungen auf eine angemessene Höhe vorgenommen. Wenn sie sich dabei an der Summe der von der Bw. insgesamt vereinnahmen Provisionen orientiert und davon jeweils 20% p.a. als steuerlich abzugsfähige Subprovisionen anerkannt hat, so erscheint dies auch dem UFS als keineswegs zu gering. Angesichts der aufgezeigten Aufzeichnungsmängel, der totalen Vermischung von privater und betrieblicher Sphäre bei den Zahlungsvorgängen und der Art der Berechnung der strittigen Subprovisionen (Weiterzahlung von 100% der von den Versicherungsgesellschaften empfangenen Provisionen bei allen lt. Angaben der Bw. von ihrem Gatten vermittelten Abschlüssen) befindet sich das vom Finanzamt anerkannte Ausmaß der strittigen Zahlungen nach Meinung der Berufungsbehörde eher am oberen Ende der Schätzungsbandbreite.

Die angefochtenen Bescheide erweisen sich daher auch aus dem Blickwinkel der Höhe der

geschätzten Beträge an Subprovisionen, die als Betriebsausgaben anerkannt wurden, als rechtsrichtig.

Aus allen diesen Gründen kommt der Berufung insgesamt keine Berechtigung zu, sie war daher abzuweisen.

Linz, am 7. Februar 2012