



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des OK, F, W-Weg, vom 3. Februar 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 21. Jänner 2004 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2002 entschieden:

- 1) Der Berufung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2002 wird stattgegeben.
- 2) Der Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise stattgegeben.
- 3) Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben wird auf die Berufungsvorentscheidungen betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2002 vom 15. April 2004 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber betrieb im Streitjahr einen Handel mit Betten und deren Zubehör und erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Da es der Berufungswerber verabsäumte sowohl die Umsatz- als auch die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 fristgerecht beim Finanzamt einzureichen, schätzte die Behörde die Umsätze als auch die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 119.500,00 € bzw. 11.950,00 € und erließ entsprechende Steuerbescheide.

Mit Schreiben vom 3. Februar 2004 erhob der Berufungswerber gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2002 vom 21. Jänner 2004 das Rechtsmittel der Berufung. Er legte seiner Berufung die Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für das Jahr 2002 und die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2002 bei und ersuchte, neue Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2002 zu erlassen.

Der Berufungswerber machte in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2002 Aufwendungen in Höhe von 104.456,37 € als Betriebsausgaben geltend. In diesen Betriebsausgaben sind ua. "Provisionen an Dritte" in Höhe von 17.314,80 € enthalten. Ergänzend dazu führte er aus, dass WK, wohnhaft in F, R-Str., Provisionen in Höhe von 6.491,80 € und JC, wohnhaft in E, L-Str., Provisionen in Höhe von 10.823,00 € erhalten habe.

Mit Vorhalt vom 24. Februar 2004 wurde der Berufungswerber vom Finanzamt aufgefordert, den lückenlosen Nachweis des Zahlungsflusses sowie einen Nachweis über die entsprechende Besteuerung der Provisionen im In- und Ausland nachzureichen.

Der Berufungswerber ist diesem Ergänzungsersuchen jedoch nicht nachgekommen.

Im Rahmen der Berufungsvorentscheidungen betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2002 vom 15. April 2004 hat das Finanzamt den Berufungswerber unter Zugrundelegung der im Zuge der Berufung vorgelegten Umsatz- und Einkommensteuererklärungen sowie Einnahmen-Ausgaben-Rechnung veranlagt; dabei hat es aber die beantragten Aufwendungen "Provisionen an Dritte" nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt, weil kein Nachweis über die geleisteten Provisionen in Höhe von 17.314,80 € vorgelegt worden sei.

Mit Schreiben vom 14. Mai 2004 beantragte der Berufungswerber die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen. Dem Vorlageantrag legte er Rechnungen, Ausfuhrbescheinigungen und Eigenbelege betreffend die strittigen Provisionen vor und ersuchte, neue Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2002 zu erlassen.

Das Finanzamt hat den Berufungswerber mit Vorhalt vom 21. September 2005 ersucht, den Zahlungsfluss der Provisionen (zB mittels Kontoauszügen über die Behebungen der Provisionen) lückenlos nachzuweisen, die Besteuerung der Provisionen im In- und Ausland dar zu tun, die Dienst- bzw. Werkverträge mit WK und JC vorzulegen und detaillierte Provisionsabrechnungen zu übermitteln, aus welchen ersichtlich ist, wie jeder einzelne Provisionsanspruch von Herrn WK und Frau JC zustande gekommen ist.

Diesem Ergänzungsersuchen ist der Berufungswerber nicht nachgekommen. Er legte lediglich erneut die bereits vorliegenden Eigenbelege und Provisionsabrechnungen in Kopie vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Einkommensteuer:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Auch Provisionen begründen Betriebsausgaben, sofern die Zahlung betrieblich begründet ist.

Die Nachweispflicht für die Betriebsausgaben ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften. Danach hat der Abgabepflichtige die Richtigkeit seiner Angaben zu

beweisen. Kann ein Beweis nach den Umständen des Einzelfalles nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Der Nachweis einer Betriebsausgabe hat durch einen schriftlichen Beleg zu erfolgen. Eigenbelege sind nur dann anzuerkennen, wenn unter den gegebenen Umständen Fremdbelege regelmäßig nicht vorliegen. Eine Glaubhaftmachung setzt eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Steuerpflichtigen voraus (vgl. Doralt⁴, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 269 f zu § 4 EStG 1988).

Nach § 115 BAO sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit sie abgabenrechtlich relevant sind, zu ermitteln. Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes. Diese grundsätzlich bestehende amtswegige Ermittlungspflicht befreit den Steuerpflichtigen jedoch nicht von seiner Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht. Der Abgabepflichtige ist in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) dazu verhalten, die Richtigkeit der in seinen Anbringen dargetanen Umstände zu beweisen oder glaubhaft zu machen (§ 138 BAO) bzw. die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen. Der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung jener Umstände, auf die die **abgabenrechtliche Begünstigung** (hier der Betriebsausgaben) gestützt wird, obliegt in **erster Linie** dem Steuerpflichtigen. Die nicht gehörige Mitwirkung unterliegt der freien Beweiswürdigung.

Bei Auslandsgeschäften, bei denen der Abgabenbehörde im Allgemeinen eine genaue Überprüfung der Angaben des Abgabepflichtigen nur schwer möglich ist, sind für Zahlungen an ausländische Provisionsempfänger erhöhte Anforderungen an die Nachweispflicht zu stellen. In einem solchen Fall tritt die Mitwirkungspflicht der Behörde in den Hintergrund. Da sich die Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörden im Ausland auf die Möglichkeit von Rechtshilfeersuchen an die ausländischen Finanzbehörden beschränken, kommt der Mitwirkung des Abgabepflichtigen im Rahmen von Auslandssachverhalten erhöhte Bedeutung zu (vgl. Ritz³, BAO-Handbuch, Tz 10 zu § 115 BAO). Wird die "erhöhte" Mitwirkungspflicht verletzt, hat die Abgabenbehörde den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung festzustellen.

Unter Berücksichtigung der oa. Grundsätze sind (Auslands-)Provisionen unter folgenden Voraussetzungen abzugsfähig:

- Die Namen der Empfänger werden genannt; gegebenenfalls wird auch durch zusätzliche Belege deren Existenz nachgewiesen,
- die Zahlungen wurden tatsächlich durchgeführt,
- zwischen den Provisionszahlungen und den Grundgeschäften besteht ein Zusammenhang (vgl. SWI 1993, S 193 ff; SWK 2002, S 529).

Gegenständlich hatte der Berufungswerber für das Streitjahr Provisionen in Höhe von 17.314,80 € als Betriebsausgaben geltend gemacht. Als Nachweis hierfür legte er 13 Belege über die Provisionszahlungen an JC, die in Form von Eigenbelegen verfasst waren, bzw. zwei Provisionabrechnungen von WK (Vater des Berufungswerbers) vor.

Die Eigenbelege betreffend JC waren nach folgendem Muster erstellt:

"Provision für JC

Betrag

Name des Kunden

bar ausbezahlt am

Bestätigung von Frau JC (mit Unterschrift und Datum) über den Erhalt des Provisionsbetrages"

Die Provisionsabrechnungen für WK sind unter Verwendung eines Vordruckes erstellt worden. Die Überschrift lautet: *"Provisionsabrechnung"*. Weiters befinden sich die Punkte *"Mitarbeitername"*, *"Kunde"*, *"Auszahlungsbetrag"*, *"Auszahlungsbetrag erhalten am"* und *"Unterschrift Mitarbeiter"* auf dem Vordruck.

Weiters liegen 22 Ausfuhrbescheinigungen vor, worin hauptsächlich WK unter Punkt 3. des Formulars als Person genannt wird, welche die Waren ins Ausland verbracht hat (außer in zwei Fällen; hier wird JC genannt). Außerdem liegen 22 Rechnungen vor, auf welchen entweder JC oder WK unter dem Punkt *"Ihr Berater"* eingetragen ist.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist dem Berufungswerber damit weder der Nachweis noch eine Glaubhaftmachung der Richtigkeit der geltend gemachten Aufwendungen für Provisionen gelungen. Dies aus nachstehenden Gründen:
Nicht eindeutig nachvollziehbar ist, für welche konkrete Tätigkeit die genannten Personen die Provisionszahlungen erhalten haben sollen. Die Dienst- bzw. Werkverträge mit WK und JC und detaillierte Provisionsabrechnungen, aus welchen ersichtlich ist, wie jeder einzelne Provisionsanspruch von WK und JC zustande gekommen ist, hat der Berufungswerber trotz Ersuchen (vgl. Ergänzungsersuchen vom 21. September 2005) nicht vorgelegt. Oberflächlich betrachtet könnte der Eindruck entstehen, dass die Provisionen für eine Beratertätigkeit gezahlt worden sind, dies deshalb, da der Name des jeweiligen Kunden laut den Eigenbelegen bzw. Provisionsabrechnungen mit dem Namen des Kunden laut Rechnung übereinstimmt, auf welcher entweder WK oder JC unter dem Punkt *"Ihr Berater"* genannt worden ist. Dabei fällt jedoch auf, dass die Namen von JC und WK erst nachträglich auf den Kopien der Rechnungen handschriftlich eingetragen worden sind bzw. dass der bereits eingetragene Name "K" (wohl: OK) handschriftlich auf "JC" abgeändert worden ist. Hätte WK oder JC tatsächlich eine Beratungsleistung erbracht, so wäre der jeweilige Name mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit unmittelbar bei Erstellung der Rechnung eingetragen worden. Weiters ist anhand der Provisionsabrechnungen von WK ersichtlich,

dass in den ursprünglichen Abrechnungen gar keine Kundennamen eingetragen waren und erst anlässlich der Vorlage ans Finanzamt nachträglich auf den Kopien der Provisionsabrechnungen die jeweiligen Kundennamen eingetragen worden sind. Dass die Provisionen (angesichts der Ausfuhrbescheinigungen) möglicherweise für das Verbringen der Ware ins Ausland bezahlt worden sind, kann den vorliegenden Unterlagen jedenfalls nicht entnommen werden.

Weiters fehlt der Beweis, dass die Provisionen auch tatsächlich bezahlt worden sind. Die vorliegenden Eigenbelege bzw. Provisionsabrechnungen sind nicht geeignet, den tatsächlichen Zahlungsfluss nachzuweisen. Der Berufungswerber hat trotz Ersuchen des Finanzamtes (vgl. Ergänzungsersuchen vom 21. September 2005) keine Belege vorgelegt, die geeignet gewesen wären, den Zahlungsfluss lückenlos nachzuweisen. Dazu wären zB Kontoauszüge über die Behebungen der Provisionen geeignet gewesen.

Folgende Umstände runden das gewonnene Bild ab:

- Betreffend die Provisionsabrechnungen von WK fällt auf, dass die Unterschrift im Punkt "*Unterschrift Mitarbeiter*" nicht die des behaupteten Provisionsempfängers WK, sondern die des Berufungswerbers ist. Dies hat sich aus einem Vergleich der Unterschriften anhand des gelöschten Veranlagungsaktes von WK ergeben (vgl. zB Niederschrift vom 24. Juli 1992).
- Weitere Erhebungen des Unabhängigen Finanzsenates haben ergeben, dass jedenfalls WK die angeblich vereinnahmten Provisionen dem Finanzamt gegenüber nicht deklariert hat. Dem Ersuchen des Finanzamtes (vgl. Ergänzungsersuchen vom 21. September 2005), die Besteuerung der Provisionen von JC im Ausland nachzuweisen, ist der Berufungswerber nicht nachgekommen.
- Weiters fällt bezüglich der Eigenbelege über die Provisionszahlungen an JC auf, dass diese jeweils an dem Tag, an dem die jeweilige Rechnung ausgestellt worden und die Ware ins Ausland (hauptsächlich durch WK) verbracht worden ist, den Erhalt der Provision in bar bestätigte. Dies würde bedeuten, dass JC lediglich zur Entgegennahme der Provision von ihrem Heimatort EI (Kanton Z) nach Fe reiste; dies würde zB für den Monat Juli 2002 bedeuten, dass sie am 1. Juli, 7. Juli, 11. Juli, 19. Juli, 22. Juli, 23. Juli und 25. Juli jeweils eine Strecke von 212 Kilometer (hin und retour) zurückgelegt hat, nur um die Provision in Empfang zu nehmen. Dies erscheint nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates völlig unglaubwürdig.

Abgesehen davon könnten allfällige Provisionszahlungen an einen nahen Angehörigen des Berufungswerbers (WK) schon allein auf Grund einer Prüfung nach den von Judikatur und Lehre herausgearbeiteten (Beurteilungs-)Kriterien zur Problematik der Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes können Verträge zwischen nahen Angehörigen nur anerkannt werden, wenn sie erstens nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, zweitens einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und drittens auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Vertragspartnern bestehende Interessengegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert, bei nahen Angehörigen auszuschließen ist. Dadurch könnten durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden (vgl. VwGH 24.9.2003, 97/13/0232). Im Hinblick auf den fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen.

Im gegenständlichen Fall fehlte es sowohl mangels Vorliegens einer schriftlichen Vereinbarung und eines entsprechenden nach außen hin ersichtlichen Geldflusses an der ausreichenden Transparenz nach außen als auch am eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Vertragsinhalt.

Die strittigen Provisionen waren daher nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Umsatzsteuer:

Bezüglich der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002 war wie in der Berufungsvorentscheidung zu entscheiden. Das Finanzamt hat der Berufung vollinhaltlich stattgegeben.

Gesamthaft gesehen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 11. November 2005